Valtiovarainministeriö ja Valtiokonttori 2025

HVA-AURA — talousraportoinnin käsikirja

Versio 0.6, julkaistu 23.5.2025

Kuntien ja hyvinvointialueiden raportoimien tietojen tietomääritysten ylläpidon yhteistyöryhmä

Sisältö

1 Johdanto 7

1.1 Raportoitavien tietojen käyttötarkoitukset 9

1.2 Raportoidun tiedon korjaaminen 13

2 Taloustietojen viranomaisraportointia ohjaa kuutiomalli 14

3 Tililuettelo 17

3.1 Yleisperiaatteita 17

3.1.1 Tilijärjestelmä 17

3.1.2 Tililuettelo 18

3.1.3 Sisäiset erät 19

3.1.4 Arvonlisävero 20

3.1.5 Konsernitilinpäätöksen edellyttämät eliminointi- ja oikaisukirjaukset 21

3.1.6 Selvittelytilit 21

3.1.7 Aikaisemman tilikauden virheiden korjaukset ja laskentakäytännön muutokset 21

3.2 Tuloslaskelmaa koskevat säännökset, ohjeet ja määräykset 22

3.2.1 Toimintatuotot 22

3.2.1.1 Myyntituotot 23

3.2.1.2 Maksutuotot (tili 3295) 25

3.2.1.3 Tuet ja avustukset 26

3.2.1.4 Muut toimintatuotot 26

3.2.2 Valmistevarastojen muutos 28

3.2.3 Valmistus omaan käyttöön 28

3.2.4 Toimintakulut 29

3.2.4.1 Henkilöstökulut 29

3.2.4.2 Palvelujen ostot 33

3.2.4.3 Aineet, tarvikkeet ja tavarat 42

3.2.4.4 Avustukset 44

3.2.4.5 Muut toimintakulut 45

3.2.5 Osuus osakkuusyhteisöjen voitoista (tappioista) 48

3.2.6 Valtion rahoitus 48

3.2.7 Rahoitustuotot ja -kulut 48

3.2.7.1 Korkotuotot 49

3.2.7.2 Muut rahoitustuotot 49
3.2.7.3 Korkokulut 50
3.2.7.4 Muut rahoituskulut 50
3.2.8 Poistot ja arvonalentumiset 51
3.2.8.1 Suunnitelman mukaiset poistot 51
3.2.8.2 Omistuksen eliminointierot 52
3.2.8.3 Konserniliikearvon poiston ja konsernireservin vähennys 53
3.2.8.4 Arvonalentumiset 53
3.2.9 Satunnaiset tuotot ja kulut / Satunnaiset erät 54
3.2.10 Tilinpäätössiirrot 55
3.2.11 Poistoeron muutos / Poistoeron lisäys (-) tai vähennys (+) 55
3.2.12 Varausten muutos / Varausten lisäys (-) tai vähennys (+) 55
3.2.13 Rahastojen muutos / Rahastojen lisäys (-) tai vähennys (+) 56
3.2.14 Tilikauden verot ja laskennalliset verot 57
3.2.15 Vähemmistöosuudet 57
3.2.16 Tilikauden ylijäämä (alijäämä) 58
3.3 Tasetilejä koskevat säännökset, ohjeet ja määräykset 58
3.3.1 Pysyvät vastaavat 58
3.3.1.1 Aineettomat hyödykkeet 59
3.3.1.2 Aineelliset hyödykkeet 60
3.3.1.3 Sijoitukset 63
3.3.2 Toimeksiantojen varat 66
3.3.3 Vaihtuvat vastaavat 68
3.3.3.1 Vaihto-omaisuus 68
3.3.3.2 Saamiset 69
3.3.3.3 Rahoitusarvopaperit 72
3.3.3.4 Rahat ja pankkisaamiset 73
3.3.4 Oma pääoma 74
3.3.4.1 Peruspääoma 74
3.3.4.2 Säätiöiden ja yhdistysten peruspääomat 74
3.3.4.3 Omat rahastot 75
3.3.4.4 Edellisten tilikausien ylijäämä (alijäämä) 76
3.3.4.5 Tilikauden ylijäämä ja alijäämä 76
3.3.4.6 Oman pääoman erien väliset siirrot 77
3.3.5 Vähemmistöosuudet 77
3.3.6 Poistoero ja vapaaehtoiset varaukset 78

3.3.6.1 Poistoero 78
3.3.6.2 Vapaaehtoiset varaukset 78
3.3.7 Pakolliset varaukset 79
3.3.7.1 Eläkevaraukset 79
3.3.7.2 Muut pakolliset varaukset 80
3.3.8 Toimeksiantojen pääomat 80
3.3.9 Konsernireservi 81
3.3.10 Vieras pääoma 82
3.3.10.1 Pitkäaikainen vieras pääoma 82
3.3.10.2 Lyhytaikainen vieras pääoma 86

4 Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän palveluluokitus 88
4.1 Taloustietojen kohdentaminen palveluluokille 88
4.2 Palveluluokituksen rakenne 89
4.2.1 Varsinaiset palveluluokat 91
4.2.2 Hallinto- ja tukipalvelujen palveluluokat 92
4.2.3 Yleisen toimialan tehtävät 92

5 Hyvinvointialueiden kustannusten kohdentaminen 93
5.1 Kustannuslaskennan periaatteita 93
5.2 Laskentatunnisteen hyödyntäminen kuutiomallin mukaisesti 94
5.3 Sektoriulottuvuus sekä jako sisäisiin ja ulkoisiin eriin 95
5.4 Sisäinen ja ulkoinen raportointi (viranomaisraportointi) 96
5.5 Palveluluokille kohdennettavat kulu- ja tuottolajit (kustannuslajiluokitus) 97
5.5.1 Täsmäytys tuloslaskelmaan 99
5.5.2 Kululajikohtaiset jakotekijät 99
5.5.3 Henkilöstökustannukset 99
5.5.4 Ulkopuoliset palveluostot 101
5.5.5 Aineet, tarvikkeet ja tavarat 101
5.5.6 Tuet ja avustukset 101
5.5.7 Kiinteistömenot ja vuokrat 102
5.5.8 Pääomakustannukset ja poistot 103
5.5.9 Valmistus omaan käyttöön 104
5.5.10 Muut toimintakustannukset 104
5.5.11 Ulkoiset myynnit, asiakasmaksut ja muut tulot 104
5.5.12 Luovutusvoitot ja -tappiot 105

5.5.13 Työterveyshuolto 105
5.6 Kustannusten kohdentamismenetelmät mukaan lukien sisäiset erät 107
5.6.1 Suora kohdentaminen 107
5.6.2 Sisäinen kaupankäynti 108
5.6.3 Vyörytys 108
5.7 ICT-kustannukset 111
5.8 Projektit 112
5.9 Tukipalvelut viranomaisraportoinnissa 112

6 Taulukkomallien lukuohje ja taloustietojen raportointi tietopalveluun 115
6.1 Helsingin kaupungin raportointi 120

7 XBRL-taulukkomallit, raportointikokonaisuuksien sisältö ja raportointiohjeet 123
7.1 Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän talousarvio ja -suunnitelma (15.1. mennessä) = HTAS 123
7.2 Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän toimialakohtainen talousarvio (15.1. mennessä) = HTAT 126
7.3 Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän kuukausiraportointi (huhtikuulta 31.5., toukokuulta 30.6., heinäkuulta 31.8., elokuulta 30.9., lokakuulta 30.11. ja marraskuulta 31.12. mennessä) = HHKR 128
7.4 Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän neljännesvuosiraportointi (ensimmäiseltä vuosineljännekseltä 30.4. mennessä, toiselta vuosineljännekseltä 15.8. mennessä, kolmannelta vuosineljännekseltä 31.10. mennessä ja neljänneltä neljännekseltä 15.4. mennessä = HHKNR 129
7.4.1 Raportointiperiaatteet 129
7.4.1.1 Jaksotukset 129
7.4.1.2 Sektoriluokituksen mukaiset tiedot 131
7.4.1.3 Palautusjärjestelmän arvonlisävero käyttötaloudesta yhteensä 132
7.4.1.4 Tasetilien raportointi 133
7.4.2 Investoinnit 133
7.4.2.1 Investointierittelyt 134
7.4.2.2 Investointien hyödyketyypit 134
7.4.2.3 Palautusjärjestelmän arvonlisävero investoinneista yhteensä 138
7.4.2.4 Rahoitusosuudet investointimenoihin 138
7.5 Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän toimialakohtainen raportointi neljännesvuosittain (ensimmäiseltä vuosineljännekseltä 30.4. mennessä,

toiselta vuosineljännekseltä 15.8. mennessä, kolmannelta vuosineljännekseltä 31.10. mennessä ja neljänneltä neljänekseltä 15.4. mennessä) = HHTNR 138

7.5.1.1 Sisäiset erät 139

7.6 Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän liikelaitoksen tilinpäätösraportointi (15.4. mennessä) = HLTR 140

7.7 Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän tilinpäätösarvio (25.1. mennessä edelliseltä vuodelta) = HHTPA 140

7.8 Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän toimialakohtainen tilinpäätösarvio (25.1. mennessä edelliseltä vuodelta = HTTPA 141

7.9 Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän tilinpäätöksen rahoituslaskelma (15.4. mennessä edelliseltä vuodelta) = HHTR 142

7.10 Hyvinvointialue- ja hyvinvointiyhtymäkonsernin tilinpäätösraportointi (15.4. mennessä edelliseltä vuodelta) = HKOTR 142

7.11 Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän tilinpäätöstiedot palveluluokkakohtaisesti (käyttötalous, investoinnit) (31.5. mennessä edelliseltä vuodelta) = HHTPP 143

7.11.1 Investointierittelyt palveluryhmittäin 144

7.11.2 Tilinpäätöstiedot käyttötaloudesta sektoreittain palveluluokkakohtaisesti, tuloslaskelman tilit 145

7.12 Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän kalenterivuotta koskevat tilinpäätöstietoja täydentävät muut taloustiedot (31.5. mennessä edelliseltä vuodelta) = HHYTT 149

7.12.1 THL:n erillistietotarpeet hyvinvointialueilta ja hyvinvointiyhtymiltä (raportointikokonaisuuden HHYTT osakokonaisuus h-t01) 150

7.12.2 Rahoitusleasing (raportointikokonaisuuden HHYTT osakokonaisuus (h-t15) 159

7.12.3 VM:n erityistietotarpeet (raportointikokonaisuuden HHYTT osakokonaisuus h-t17) 160

7.12.4 PPP-hankkeet (yhteisarvo ja erittelyt) (h-t18.01 ja h-t18.02) 166

7.12.5 Takaukset (h-t19) 170

7.12.6 Energiatehokkuussopimukset (erittelyt ja muut tiedot) (h-t20.01 ja h-t 20.02) 172

7.12.7 Hyvinvointialueiden ja hyvinvointiyhtymien omistamiin yhteisöihin liittyvät taloustiedot (h-t21.02, h-t21.03 ja h-t21.04) 173

7.12.8 Muita lisäerittelyjä (h-t22.01, h-t22.02) 174

7.12.9 Rakennusten määrä ja kerrosala sekä korjausrakentaminen (h-t23) 178

7.12.10 Muut erittelyt investoinneista, Rakentamiskustannukset (h-t24.01) 180

7.13 Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän puolivuosiraportoinnin yhteydessä esitettävä tilinpäätösennuste (15.8. mennessä) = HTPE 182

7.14 Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän tytäryhteisöt, osakkuusyhteisöt ja muut yhteisöt (31.12. mennessä tai useammin) = HTOLA ja HTOLB 184

7.15 Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuva taloudellinen toiminta (31.5. mennessä) = HKLMY 189

Liitteet 190

VERSIOHISTORIA 191

1 Johdanto

Hyvinvointialueiden talousraportoinnin käsikirja HVA-AURA ohjaa hyvinvointialueiden ja hyvinvointiyhtymien talousraportointia. Käsikirjaa ylläpitää valtiovarainministeriö, jonka tehtävänä on vastata hyvinvointialueiden talousraportoinnin ohjeiden ylläpidosta. Hyvinvointialueiden ja hyvinvointiyhtymien raportoinnin sisältöä ja aikatauluja velvoittaa ja ohjaa lainsäädäntökokonaisuus, jota tämä käsikirja täydentää. Asetuksella annettavia tietosisältömäärityksiä ylläpidetään sanasto- ja koodistopalveluissa. Hyvinvointialueiden ja hyvinvointiyhtymien tulee raportoida taloustietonsa Valtiokonttorin Kuntien ja hyvinvointialueiden taloustietopalveluun automatisoidusti XBRL-muodossa tai määrämuotoisessa CSV-muodossa. Hyvinvointialueiden talousraportointi koskee myös Helsingin kaupunkia sosiaali- ja terveystoimen sekä pelastustoimen osalta.

Hyvinvointialueesta annetun lain (611/2021) 116 §:n 1 momentin mukaan hyvinvointialueen kirjanpitoon ja tilinpäätökseen sovelletaan hyvinvointialueesta annetun lain lisäksi kirjanpitolakia. Lain 116 §:n 2 momentin mukaan 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. Hyvinvointialueiden tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista on annettu valtioneuvoston asetus (729/2021). Lisäksi valtioneuvoston asetuksella voidaan antaa säännöksiä palvelukohtaisista taloustiedoista. Kirjaamista, tilinpäätöstä ja raportointia ohjaavat lisäksi kirjanpitolautakunnan ja sen hyvinvointialue- ja kuntajaoston voimassa olevat yleisohjeet ja lausunnot.

Kirjanpitoa ja tilinpäätöstä koskeva sääntely koskee saman sisältöisenä myös hyvinvointiyhtymiä. HUS-yhtymä on hyvinvointialueesta annetussa laissa tarkoitettu hyvinvointiyhtymä. Helsingin kaupunki soveltaa tilinpäätöstietojen esittämistä koskevaa asetusta sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen erillistilinpäätöksessä sekä siihen sisältyvässä konsernitilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin.

Hyvinvointialueen on tuotettava tietoja toiminnasta ja taloudesta hyvinvointialueen toiminnan ja talouden ohjausta, johtamista ja seurantaa varten. Hyvinvointialueiden rahoitusmalli ja talouden kestävyyden varmistaminen tuo raportointiin uusia ulottuvuuksia kuntatalouden seurantaan verrattuna. Hyvinvointialueen talouden raportointiin on sisällytetty toimialakohtainen raportointi. Tällä raportointitasolla haetaan tietoa sosiaali- ja terveystoimen sekä pelastustoimen rahoituksen riittävyydestä tilikauden aikana.

Hyvinvointialueen on salassapitosäännösten estämättä toimitettava 116 §:ssä tarkoitetut tilinpäätös-, osavuosikatsaus- ja kustannustiedot sekä muualla laissa tai lain nojalla säännöllisesti toimitettavaksi edellytetyt taloustiedot Valtiokonttorille yhteentoimivuuden edellyttämässä muodossa. Hyvinvointialue vastaa toimittamiensa tietojen oikeellisuudesta. Valtioneuvoston asetuksella voidaan antaa tarkempia säännöksiä tuotettavista tiedoista sekä tietojen tuottamisen ja toimittamisen menettelytavoista ja ajankohdista. Hyvinvointialueen taloutta koskevien tietojen toimittamisesta on annettu valtioneuvoston asetus (462/2022).

Valtiovarainministeriö vastaa taloustietojen yhteentoimivuuden edellytyksenä olevan tarkemman tietosisällön ja teknisten kuvausten määrittelyä varten tarvittavan yhteistyön järjestämisestä. Yhteistyöhön osallistuvat hyvinvointialueiden sekä niiden ministeriöiden ja muiden virastojen edustajat, joiden hallinnonalan lainsäädäntöön ja tehtäviin kuuluu määritellä hyvinvointialueiden talouden seurannassa ja raportoinnissa käytettäviä käsitteitä ja määrityksiä. Yhteistyöhön perustuen valtiovarainministeriön asetuksella annetaan vuosittain tarkemmat säännökset seuraavana tilikautena tietojen toimittamiseen sovellettavista koodistoista, teknisistä kuvauksista ja raportointikokonaisuuksista. Hyvinvointialueen taloustietojen toimittamiseen sovellettavista tietosisällöstä ja teknisistä kuvauksista koskien tilikautta 2024 on annettu valtiovarainministeriön asetus (898/2023). Tilikautta 2025 koskeva asetus on (382/2024).

Hyvinvointialueiden tulee raportoida taloustiedot Valtiokonttorin palveluun raportointihetkellä käytettävän tiedon mukaisena. Raportoitu tieto on siis pääsääntöisesti toisintoa viimeisimmästä päätöksentekoaineistosta.

Hyvinvointialueiden tulee raportoida taloustietonsa Valtiokonttorin Kuntien ja hyvinvointialueiden taloustietopalveluun automatisoidusti XBRL-muodossa tai määrämuotoisessa CSV-muodossa. Hyvinvointialueiden raportoinnin sisältöä ja aikatauluja täydennetään tässä käsikirjassa. Tietosisällön osalta määritellään taloustietojen raportointia ohjaavat tililuettelo, palveluluokitus ja sektoriluokitus. Tietosisällön muodostamista ohjaavat sen lisäksi muun muassa kustannuslaskennan ohjeistus sekä kirjanpitolautakunnan ja sen hyvinvointialue- ja kuntajaoston voimassa olevat yleisohjeet ja lausunnot[1]. Asetuksella annettavia tietosisältömäärityksiä ylläpidetään sanasto- ja koodistopalveluissa.

Käsikirjan kohderyhminä ovat hyvinvointialueet liikelaitoksineen ja sekä taloushallinnon palveluntarjoajat, jotka vastaavat hyvinvointialueiden lakisääteisestä talousraportoinnista ja muusta viranomaistalousraportoinnista. Käsikirjassa hyvinvointialueella viitataan myös hyvinvointiyhtymiin. Käsikirjassa mainitaan erikseen, mikäli Helsingin kaupungin raportointia koskeva ohjeistus poikkeaa hyvinvointialueiden ohjeistuksesta.

Hyvinvointialueiden taloushallinto on voitu ulkoistaa talous- ja henkilöstöpalvelujen tukipalveluyhtiölle, joka toteuttaa myös kirjanpidon sekä viranomaisraportoinnin. Tukipalveluyhtiön tulee silloin tuottaa raportoinnin tiedot näiden periaatteiden ja toimeksiantajan (asiakas) määrittelyjen mukaisesti. Hyvinvointialue on vastuussa ulkoistamistaan toiminnoista ja siitä, että raportointi toteutetaan ohjeiden mukaisesti.

Hyvinvointialueiden taloudesta kerättävän taloustiedon yhtenäistämistä ja kehittämistä tehdään valtiovarainministeriön johdolla kuntien ja hyvinvointialueiden raportoimien tietojen tietomääritysten ylläpidon yhteistyöryhmässä, jossa tiedon tarpeita edustavat viranomaistahot sekä kunnat ja hyvinvointialueet kehittävät raportointia yhteistyössä.

---

[1] Kirjanpitolautakunnan yleisohjeet ja lausunnot
Kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaoston yleisohjeet ja lausunnot

HVA-AURA-käsikirjaa päivitetään tarvittaessa. HVA-AURA-käsikirjaan tehtävistä muutoksista päättää kuntien ja hyvinvointialueiden raportoimien tietojen tietomääritysten ylläpidon yhteistyöryhmä.

1.1 Raportoitavien tietojen käyttötarkoitukset

Hyvinvointialueiden ja hyvinvointiyhtymien raportoimia tietoja käytetään laajasti eri käyttötarkoituksiin valtion eri viranomaisten toimesta. Alla olevassa taulukossa on kuvattu eri ministeriöiden (valtiovarainministeriön, sisäministeriön, sosiaali- ja terveysministeriön), Tilastokeskuksen sekä Terveyden ja hyvinvoinnin laitoksen (jäljempänä THL) keskeisimpiä käyttötarkoituksia eri raportoinnille.

Raportointi	**VM, SM, STM**	**Tilastokeskus**	**THL [2025]**
HTAS, HTAT	VM: lainanottovaltuus *(laki hva 15§)*, rahoitusperiaate *(12§)*, SM/STM: ohjaus ja valvonta *(pela-järjestämislaki 7§, sote-järjestämislaki 21§)*		Johdon Strateginen tilannekuva (JST) -mittarit.
HHKR	VM: yleinen seuranta *(laki hva 11§)*		
HHKNR	VM: lainanottovaltuus *(laki hva 15§)*, rahoitusperiaate *(12§)*	kansantalouden tilinpidon laadinta *(Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EU) N:o 549/2013)*, liiallisen alijäämän menettelyä koskeva raportointi (*Neuvoston asetus (EY) N:o 479/2009*)	tuloslaskelman ja taseen tilinpäätösindikaattorit Sotkanettiin. Seurannan, arvioinnin ja ohjauksen (SAO) -mittarit.
HHTNR	VM: valtion vuosittaisen rahoituksen tason määritys *(laki hva rahoituksesta 5§, 6§, 8§)*, valtion rahoituksen jälkikäteistarkastus *(7§)* SM/STM: vuosittainen selvitys *(pela-järjestämislaki 15§, sote-järjestämislaki 31§)*		
HLTR		yritys- ja konsernirekisterin ylläpito *(tilastolaki 280/2004, 18 §)*	

Rapor-tointi	**VM, SM, STM**	**Tilastokeskus**	**THL [2025]**
HHTPA, HTTPA	VM: yleinen seuranta *(laki hva 11–12§)*	kansantalouden tilinpidon laadinta *(Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EU) N:o 549/2013)*, liiallisen alijäämän menettelyä koskeva raportointi *(Neuvoston asetus (EY) N:o 479/2009)*	
HHTR	VM: lisärahoituksen arviointi *(laki hva rahoituksesta 11–12§)*	kansantalouden vuositilinpidon laadinta *(Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EU) N:o 549/2013),* liiallisen alijäämän menettelyä koskeva raportointi *(Neuvoston asetus (EY) N:o 479/2009)*	tilinpäätösindikaattorit Sotkanettiin. Seurannan, arvioinnin ja ohjauksen (SAO) mittarit.
HKOTR	VM: arviointimenettely *(laki hva 123§),* rahoitusperiaate *(12§),* lisärahoituksen arviointi *(laki hva rahoituksesta 11–12§)*	yritys- ja konsernirekisterin ylläpito *(tilastolaki 280/2004, 18 §)*	Tilinpäätösindikaattorit Sotkanettiin. Seurannan, arvioinnin ja ohjauksen (SAO) mittarit.
HHTPP	VM: valtion vuosittaisen rahoituksen tason määrittäminen *(laki hva rahoituksesta 5§, 6§, 8§, luvut 3–4),* valtion rahoituksen jälkikäteistarkastus *(7§),* arviointimenettely (laki hva 123§), hv-alueita koskevan lainsäädännön kustannusvaikutusten arviointi, SM/STM: vuosittainen selvitys (pela-järjestämislaki 15§, sote-järjestämislaki 31§)	kansantalouden tilinpidon laadinta *(Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EU) N:o 549/2013)*, liiallisen alijäämän menettelyä koskeva raportointi *(Neuvoston asetus (EY) N:o 479/2009)*	Terveydenhuollon menot ja rahoitus -tilastoraportti, Sosiaaliturvan menot ja rahoitus –tilastoraportti, korvauskriteeri-tutkimushanke, Sotkanet-indikaattorit, hyte-indikaattorityö, substanssitahot (esim. lastensuojelu, päihdetyö), yksikkökustannuslaskenta. Seurannan, arvioinnin ja ohjauksen (SAO) mittarit.

Rapor-tointi	**VM, SM, STM**	**Tilastokeskus**	**THL [2025]**
HHYTT	VM: lainanottovaltuus *(laki hva 15§)*	kansantalouden tilinpidon laadinta *(Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EU) N:o 549/2013)*, liiallisen alijäämän menettelyä koskeva raportointi *(Neuvoston asetus (EY) N:o 479/2009)*, Korjausrakentaminen-tilasto *(Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EU) 2019/2152)*	Sairaaloiden tuottavuus –tilastoraportti, Terveydenhuollon menot ja rahoitus -tilastoraportti, Sotkanet-indikaattorit, asiakasmaksutiedot tutkimuksiin
HTPE	VM: rahoitusperiaate *(12§)*, lisärahoituksen arviointi *(laki hva rahoituksesta 11§)*		Johdon Strateginen tilannekuva (JST) -mittarit.
HTOLT A ja B	hyvinvointialuekonsernin tiedot *(laki hva 4§)*	yritys- ja konsernirekisterin ylläpito *(tilastolaki 280/2004, 18 §)*, kansantalouden vuositilinpidon laadinta *(Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus (EU) N:o 549/2013)*, liiallisen alijäämän menettelyä koskeva raportointi *(Neuvoston asetus (EY) N:o 479/2009)*	
HKLMY	hyvinvointialueen tehtävät *(laki hva 6§)*		
Kaikki raportointi	yleinen seuranta *(laki hva 11§),* lisärahoituksen arviointi *(laki hva rahoituksesta 11–12§),* valtion rahoituksen riittävyyden arviointi *(12§)* SM/STM: neuvottelut (pela-järjestämislaki 10§, sote-järjestämislaki 24§)	kansantalouden tilinpidon laadinta ja muiden aihealueiden tilastot	

Taulukko 1. Raportoitavien tietojen käyttötarkoitukset

Valtiovarainministeriö hyödyntää taloustietoa tehtävissä, jotka ovat pääosin säädetty laissa hyvinvointialueista ja laissa hyvinvointialueiden rahoituksesta. Taloustietoa käytetään hyvinvointialueiden ja hyvinvointiyhtymien toiminnan ja talouden seurantaan sekä rahoituslaskelmiin, rahoituksen riittävyyden arviointiin, lainanottovaltuuksien määrittämiseen sekä arviointimenettelyyn.

Sisäministeriö hyödyntää taloustietoa tehtävissä, joista on säädetty laissa pelastustoimen järjestämisestä. Taloustietoa käytetään esimerkiksi hyvinvointialueiden vuosittaisissa neuvotteluissa pelastustoimen tehtävien toteuttamisesta, investointisuunnitelmaan sisältyvän pelastustoimen osasuunnitelman hyväksymisessä sekä mahdollisen lisärahoituksen myöntämisessä. Sisäministeriö laatii myös vuosittaisen valtakunnallisen selvityksen, jossa arvioidaan tarpeita ja uhkia vastaavien pelastustoimen palvelujen toteutumista ja rahoituksen tason riittävyyttä.

Aluehallintovirasto hyödyntää taloustietoa laatimalla pelastustoimen järjestämisestä annetun lain mukaisesti vuosittain pelastustoimen palvelutason ja rahoituksen tason riittävyyden arvioimiseksi asiantuntija-arvion hyvinvointialueittain.

Sosiaali- ja terveysministeriö hyödyntää taloustietoa tehtävissä, joista on säädetty laissa sosiaali- ja terveystoimen järjestämisestä. Taloustietoa käytetään esimerkiksi hyvinvointialueiden vuosittaisissa neuvotteluissa sosiaali- ja terveystoimen tehtävien toteuttamisesta, investointisuunnitelmaan sisältyvän sosiaali- ja terveystoimen osasuunnitelman hyväksymisessä sekä mahdollisen lisärahoituksen myöntämisessä. Sosiaali- ja terveysministeriö laatii vuosittain valtakunnallisen selvityksen, jossa arvioidaan sosiaali- ja terveydenhuollon yhdenvertaista toteutumista ja rahoituksen tason riittävyyttä.

THL hyödyntää tietoa tehtävissä, joista on säädetty laissa Terveyden ja hyvinvoinnin laitoksesta, laissa sosiaali- ja terveydenhuollon järjestämisestä sekä laissa hyvinvointialueiden rahoituksesta. THL lakisääteisenä tehtävänä on laatia vuosittain sosiaali- ja terveydenhuollon järjestämistä koskeva asiantuntija-arvio valtakunnallisesti, sosiaali- ja terveydenhuollon yhteistyöalueittain ja hyvinvointialueittain.

Tilastokeskus hyödyntää taloustietoja tehtävissä, joista on säädetty laissa tilastokeskuksesta (48/1992) sekä tilastolaissa (280/2004). Taloustietoa käytetään muun muassa kansantalouden tilinpidon laadinnassa ja muissa tilastoissa, joiden tuotannossa Tilastokeskus noudattaa EU:n tilastosäädöksiä.

KKV hyödyntää markkinoilla tapahtuvan toiminnan raportointia sekä kunnan ja kuntayhtymän konserniin kuuluvien sidosyksikköasemassa olevien tietoja valvonnan ja arvioinnin tehtävissään.

Taloustietoa käyttävät laajasti myös muut viranomaistahot sekä muutkin kuin valtion viranomaiset, kuten Kuntaliitto, kunnat tai media.

1.2 Raportoidun tiedon korjaaminen

[2025]

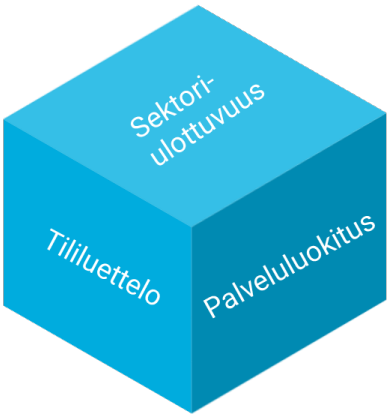
Aloite virheen korjaamiseen raportoiduissa tiedoissa voi tulla hyvinvointialueelta itseltään, tilintarkastajan huomion kautta tai viranomaisten tarkastusprosessin tuloksena. Ohjeistus raportoidun tiedon korjaamiseen ja uudelleen lähettämiseen on annettu luvussa 6. Osavuosiraportoinneissa havaittujen tietojen korjaaminen tehdään lähtökohtaisesti seuraavalle auki olevalle kaudelle ja tarvittaessa hyödynnetään laajennettua kommenttikenttää.

Tilinpäätöksessä, erityisesti tilinpäätöksessä palveluluokittain, havaittujen virheiden korjaaminen raportointiin tulee kuitenkin tehdä kuluneelle tilikaudelle siitäkin huolimatta, että tilinpäätös olisi jo hyväksytty. Virheellä tarkoitetaan esimerkiksi tilanteita, joissa kuluja tai tuottoja on kohdistettu väärille palveluluokille tai että palveluluokkien kulujen ja tuottojen summat eivät täsmää tuloslaskelmaan. Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän palveluluokitus on organisointitavasta riippumaton. Hyvinvointialueille ja hyvinvointiyhtymillä on erilaisia tapoja organisoida palveluita, laatia talousarvio ja sen sitovuustasot. Näin ollen palveluluokittainen talousraportointi voi poiketa hyvinvointialueen omista toimialakohtaisista tai niitä vastaavista tilinpäätöslaskelmista erilaisen organisoitumisen vuoksi.

Kirjanpidosta annettujen ohjeiden mukaan aikaisempaan tilikauteen kohdistuva olennainen virhe tai laskentakäytännön muutos tehdään oman pääoman erää *Edellisten tilikausien ylijäämä/alijäämä* oikaisemalla. Tämä seuraavalla tilikaudella tehtävä oikaisu ei ole tulosvaikutteinen, eikä sitä raportoida palveluluokalla. Näin ollen olennainen virhe palveluluokkakohtaisessa raportoinnissa tulee korjata takautuvasti, sillä muutoin valtion rahoituksen sekä muiden viranomaisten käyttötarkoitusten mukainen palveluluokkien nettokustannuksiin pohjautuva tieto jää pysyvästi vääräksi. Hyvinvointialuelain (611/2021) 120.2 §:n mukaan hyvinvointialue vastaa toimittamiensa tietojen oikeellisuudesta.

Mikäli aikaisempaan tilikauteen kohdistuva virhe tai laskentakäytännön muutos on epäolennainen, ja se on korjattu tulosvaikutteisesti seuraavalle tilikaudelle, korjausta ei tehdä aikaisemman tilikauden palveluluokkakohtaiseen raportointiin vaan se sisällytetään seuraavan tilikauden palveluluokkakohtaiseen tilinpäätösraportointiin. Olennaisuusperiaate suhteutuu kunkin kirjanpitovelvollisen kokoon ja toiminnan laatuun ja luonteeseen nähden, jolloin hyvinvointialue itse määrittelee olennaisuuden rajan.

2 Taloustietojen viranomaisraportointia ohjaa kuutiomalli



Kuva 1. Kuutiomalli.

Toteutuneiden taloustietojen raportointi perustuu pääsääntöisesti kuutiomalliin esimerkiksi hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän neljännesvuosiraportointi (HHKNR)- ja hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän tilinpäätöstiedot palveluluokkakohtaisesti (HHTPP) -raportointikokonaisuuksissa.

Kuutiossa jokaiselle ulottuvuudelle kohdentuvat kaikki muutkin ulottuvuudet. Esimerkiksi valtion rahoitus sisältyy sektoriluokituksen, vaikka se tulee aina valtiolta. Tästä ei synny käytännön ongelmaa, koska tällöin sektoriulottuvuuteen tulee vain arvoja yhdelle sektorille tai ulottuvuus passivoidaan kyseisellä tilillä muiden sektoreiden osalta.

Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän tililuettelo

Tili on yksi kuutiomallin ulottuvuus. Taksonomiassa tili on neljä merkkiä pitkä. Organisaatiot voivat omissa järjestelmissään käyttää pidempiä kirjanpidon tilejä, jotka linkitetään raportoinnissa käytettävään tiliin.

Hyvinvointialueiden tililuettelo löytyy Koodistopalvelusta ja HVA-AURA-käsikirjan liitteestä 1:

https://koodistot.suomi.fi/codescheme;registryCode=sbr-fi-code-lists;schemeCode=MC-2024-1

Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän palveluluokitus

Palveluluokka on yksi kuutiomallin ulottuvuus. Erityisesti hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän tilinpäätöstiedot palveluluokkakohtaisesti (HHTPP) -raportointikokonaisuudessa raportoidaan palveluluokkakohtaisesti toteutuneet talouden tiedot palveluluokittain ja tileittäin sekä sektoreittain.

Palveluluokan mukainen raportoitava tieto voi muodostua laskentatunnisteen osista kuten tuotteista, kustannuspaikoista, tulosyksiköistä tai muista laskentatunnisteista tai näiden yhdistelmistä.

Hyvinvointialueiden palveluluokitus löytyy Koodistopalvelusta ja HVA-AURA-käsikirjan liitteestä 2:

https://koodistot.suomi.fi/codescheme;registryCode=sbr-fi-code-lists;schemeCode=HPA-2023-1

Sektoriluokitus

Sektoriluokka on kuutiomallin ulottuvuus, jolla kuvataan vastapuolta. Sektoriluokka on oltava mukana muun muassa raportointikokonaisuuksissa hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän neljännesvuosiraportointi (HHKNR) sekä hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän tilinpäätöstiedot palveluluokkakohtaisesti (HHTPP). Sektoriluokitus on hierarkkinen. Yhteisöt linkittyvät sektoriluokitukseen pääsääntöisesti y-tunnuksen avulla.

Tilastokeskus ylläpitää talousraportoinnin sektoriluokitusta. Valtiokonttori on johtanut siitä automatisoitua raportointia varten hierarkiat, jotka löytyvät koodistot-palvelusta:

https://koodistot.suomi.fi/codescheme;registryCode=sbr-fi-code-lists;schemeCode=CT-2023-1

Sektoriluokitus 2023 -käsikirja on saatavissa osoitteesta:
https://www.doria.fi/handle/10024/186184

Yritysten ja yhteisöjen sektoriluokat ovat saatavissa Tilastokeskuksen luokituspalvelusta y-tunnuksittain osoitteesta:
http://www.stat.fi/tup/yrluok/index.html

Palveluun tarvittava käyttäjätunnus ja salasana on mahdollista saada raportointia varten ottamalla yhteyttä Tilastokeskukseen osoitteeseen rahoitus@stat.fi.

Vastaavat tiedot on myös mahdollista hakea vastapuolitunnistamisen API-rajapinnasta lisäämällä osoitteeseen haettavan yhteisön y-tunnus tai useampia y-tunnuksia (korvaa esimerkkitunnukset 1111111-1 ja 2222222-2 oikeilla y-tunnuksilla):

Yhden yhteisön tietojen hakeminen:

https://vastapuolitunnistaminen.stat.fi/api/v2/enterprises/1111111-1

Useamman yhteisön tietojen hakeminen:

https://vastapuolitunnistaminen.stat.fi/api/v2/enterprises?filter=1111111-1,2222222-2

Rajapinnan tekninen kuvaus:

https://vastapuolitunnistaminen.stat.fi/index.html

Palveluun on poimittu toimivat ja lopettaneet yritykset muutaman edellisen vuoden ajalta. Jos yrityksen tai yhteisön toiminta on lakannut, lopetusrajana käytetään y-tunnuksen lopetusta. Vastaavasti palveluun päivitetään uudet perustetut y-tunnukset. Muutokset kesken vuoden toiseen sektoriluokkaan ovat mahdollisia, mutta eivät yleisiä. Tällaisessa tapauksessa voi käyttää oman valinnan mukaan joko kirjaushetken tai raportointihetken sektoria. Taulukko päivitetään kuukausittain kuukauden loppupuolella.

Joillakin vastapuolilla, esimerkiksi kotitalouksilla ja ulkomaalaisilla yksiköillä, ei ole y-tunnusta. Hyvinvointialueiden liikelaitoksilla ei myöskään ole hyvinvointialueesta erillistä y-tunnusta. Y-tunnuksettomien yksiköiden käsittely riippuu tiedonantajan valitsemasta ratkaisusta. Esimerkiksi kotitalouksille voi tehdä yhteisen, y-tunnusta vastaavan merkkijonon, johon linkitetään kaikki ne kirjanpitotapahtumat, joissa vastapuolena on kotitalous. Jos vastapuolien yhdistäminen sektoriluokkiin tehdään luokituspalvelusta saatavan y-tunnuslistan avulla, täytyy muistaa, että itse luotu kotitalouksien "y-tunnus" ei sisälly kyseiseen listaan, vaan sen kohdentuminen oikealle sektoriluokalle täytyy erikseen ohjelmoida.

Tarkempi kuvaus sektoriluokitus-ulottuvuudesta ja sen käytöstä raportoinnissa annetaan HVA-AURA-käsikirjan liitteessä 5 *Sektorit XBRL-taksonomiassa*.

Kirjaamista, tilinpäätöstä ja raportointia ohjaavat kirjanpitolautakunnan ja sen hyvinvointialue- ja kuntajaoston voimassa olevat yleisohjeet ja lausunnot: https://kirjanpitolautakunta.fi/hyvinvointialue-ja-kuntajaosto

3 Tililuettelo

Tililuettelo sisältää suositukset hyvinvointialueen, hyvinvointiyhtymän, hyvinvointialueen liikelaitoksen sekä hyvinvointialueen konsernitilinpäätöksen tileistä ja tililuettelon käytöstä tase- ja tulos- sekä rahoituslaskelmakaavoineen.

Tililuettelo on laadittu niin, että käyttäen laskentatunnisteen kaikkia osia tehokkaasti on mahdollista tuottaa viranomaisraportoinnin edellyttämät tiedot. Organisaatio voi käyttää tätä tarkempaa ja laajempaa kirjaustason tililuetteloa omien tarpeidensa mukaan. Organisaation oman tililuettelon kaikkien tilien on summauduttava tämän tililuettelon tileihin.

Tässä ohjeessa on viitattu tällä hetkellä voimassa oleviin kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaoston yleisohjeisiin ja lausuntoihin, joiden päivittymistä tulee seurata jatkuvasti suhteessa tilien käyttöön ja kirjausohjeisiin. Myös aiemmissa kuntajaoston yleisohjeissa ja lausunnoissa on annettu ohjeistusta, jota voidaan noudattaa hyvinvointialueilla. Lausunnot ja yleisohjeet ovat kirjanpitolautakunnan sivuilla: https://kirjanpitolautakunta.fi/hyvinvointialue-ja-kuntajaosto

3.1 Yleisperiaatteita

3.1.1 Tilijärjestelmä

Tilijärjestelmän muodostavat tilipuitteet ja kirjaussuunnitelma. Tilipuitteet sisältävät:

- tililuettelon
- kirjalliset ohjeet siitä, mitä liiketapahtumia kullekin tilille kirjataan
- selostuksen tilien välisestä yhteydestä liiketapahtumia kirjattaessa ja tilinpäätöstä laadittaessa.

Kirjaussuunnitelma kattaa selvityksen kirjausten teknisestä suorittamisesta. Kirjaussuunnitelmaan kuuluu:

- luettelo kirjanpidoista
- selvitys kirjanpidoista ja osakirjanpidoista
- selvitys kirjanpitojen välisistä siirroista

- selvitys käytettävistä teknisistä apuvälineistä ja menetelmistä
- selostus tositteiden käsittelystä ja arkistoinnista.

Hyvinvointialueella on oltava kultakin tilikaudelta kirjanpitotileistä selkeä ja riittävästi eritelty luettelo, joka selittää tilien sisällön (tililuettelo) (kirjanpitolaki 2:2.2 §). Lisäksi tulee olla tilinpäätöksen perustana olevista kirjanpidoista sekä tositteiden ja muiden kirjanpitoaineistojen lajeista luettelo, josta ilmenee niiden keskinäiset yhteydet ja säilytystavat (kirjanpitolaki 2:7a §). Kirjanpitolain 2:10.1 §:ään sisältyy vaatimus, jonka mukaan kirjanpitoaineisto on säilytettävä huolellisesti siten, että sen tarkastelu Suomesta käsin on mahdollista viranomaiselle ja tilintarkastajalle ilman aiheetonta viivettä. Tämä edellyttää käytännössä laajempaakin dokumentointia. Kirjanpitolautakunta on antanut yleisohjeen kirjanpidossa käytettävistä menetelmistä ja aineistoista 20.4.2021. Sen tarkoituksena on määritellä kirjanpidon perustana toimivia tositteita ja niiden sisältöä hyvän kirjanpitotavan täsmentämiseksi, ohjeistaa kirjanpidon laadinnassa käytettäviä menetelmiä sekä kirjanpitoaineiston säilyttämistä. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto on antanut lausunnon 125/2021 edellä mainitun yleisohjeen soveltamisesta kunnissa ja kuntayhtymissä. Vastaavia periaatteita voidaan noudattaa hyvinvointialueilla.

3.1.2 Tililuettelo

Kirjanpitolain 2:2.2 §:n mukaan kirjanpitovelvollisella tulee olla kultakin tilikaudelta kirjanpitotileistä selkeä ja riittävästi eritelty luettelo, joka selittää tilien sisällön (tililuettelo). Koska tililuettelo on laadittava kultakin tilikaudelta, se on varustettava käyttöaikaa koskevin merkinnöin. Käyttöaikamerkintä voidaan tehdä esimerkiksi siten, että avattaessa tililuetteloon uusi tili sen perustiedoksi annetaan avauspäivämäärä tai mikäli järjestelmään voidaan ilmoittaa ensimmäinen käyttöpäivämäärä, merkitään se avauspäiväksi. Jos tili poistetaan käytöstä, sitä ei voida poistaa rekisteristä ennen tilikauden päättymistä, vaan tilille annetaan käyttökielto tietystä päivämäärästä lähtien. *Kirjanpitolain 2:10.1 §:n* mukaan tililuettelo on säilytettävä vähintään 10 vuotta tilikauden päättymisestä.

Erilaisille tapahtumille on oltava omat tilinsä. Sekatilit, joille kirjattaisiin menoja ja tuloja, eivät ole asianmukaisia. Tulon ja menon erotuksen kirjausta nettoperusteisesti ei sallita. Erityyppisillä maksuvälineillä tulee olla omat tilinsä (esimerkiksi saamisilla, pankkitileillä ja käteisellä). Jokainen tili on pidettävä jatkuvasti sisällöltään samana. Tilin sisältöä voidaan kuitenkin muuttaa toiminnan kehityksen aiheuttamien muutosten, parannettuun tilijärjestelmään siirtymisen tai muun erityisen syyn vuoksi. Tilien muutokset tulisi tehdä tilikausien taitteessa. Kirjausketjun aukottomuus tositteesta tilinpäätökseen (audit trail) on voitava vaikeuksitta todeta.

Tililuettelo voi sisältää myös tilejä, joille ei kirjata ulkoisia liiketapahtumia ja joita ei sisällytetä tilinpäätökseen. Tällaisia tilejä ovat muun muassa talousarvion seurantaa tai kustannuslaskentaa varten avatut sisäisten erien tilit taikka huollettavien varoja koskevat tilit tai palkkakirjanpidon aputilit. Tarkastettavuuden varmistamiseksi kirjanpitoon kuulumattomaan tiliin kannattaa tililuettelossa tehdä merkintä, että sitä ei käytetä ulkoisessa kirjanpidossa. Ulkoisella liiketapahtumalla tarkoitetaan hyvinvointialueen ja

toisen itsenäisen yhteisön välisiä liiketapahtumia. Sisäisellä liiketapahtumalla tarkoitetaan hyvinvointialueen ja sen liikelaitoksen tai taseyksikön tai tehtävien tms. välisiä liiketapahtumia.

Hyvinvointialueen laskenta- ja tilijärjestelmä tulee laatia kunkin hyvinvointialueen johtamistarpeista lähtien siten, että kirjanpito tuottaa hyvinvointialueen johtamisen ja päätöksenteon kannalta olennaista tietoa. Sama jaottelu ei välttämättä sovellu jonkin toisen toimialan tarpeisiin, jossa erittelytarve kohdistuu eri asioihin.

Tilinumerointi

Tämän tililuettelon tilinumerointi on suositus, jonka mukaan kulu- ja tuottolajit sekä tasetilit esitetään nelimerkkisellä tunnisteella. Tilinumeroinnin välyksissä on pyritty ottamaan huomioon mahdollinen lisäerittelytarve kulu- ja tuottolajeissa sekä tase-erissä. Jos hyvinvointialue ottaa käyttöön tämän suosituksen lisäksi muita tilejä, on ne sisällytettävä *kirjanpitolain 2:2.2 §:n* mukaiseen tililuetteloon. Hyvinvointialueiden talousraportointi tulee kuitenkin tuottaa tässä annettuja tilinumeroita käyttäen.

Laskentatunniste

Laskentatunniste muodostuu ulkoisen kirjanpidon tilinumerosta ja sisäisen laskennan kirjaustunnisteista. Sisäisen laskennan kirjaustunnisteiden avulla hyvinvointialueen taloustapahtumia luokitellaan esimerkiksi tulosyksiköittäin, kustannuspaikoittain, palveluittain, hankkeittain, työkohteittain ja tuotteittain. Ulkoisessa tuloslaskelmassa tai taseessa ei tule esittää osastojen, tulosyksiköiden yms. välisiä liiketapahtumia ja niiden tuloksena syntyneitä kirjanpitovelvollisen sisäisiä tuotto- ja kulueriä tai omaisuus- ja velkaeriä.

Sektoriluokitus (muun muassa valtio, hyvinvointialueet, kunnat, hyvinvointiyhtymät, kuntayhtymät ja muut) myyntituotoissa, tuissa ja avustuksissa sekä asiakaspalvelujen ostoissa saadaan vastapuolitunnisteella.

3.1.3 Sisäiset erät

Sisäisten erien kirjanpidollinen määritelmä

Talousarvioseuranta ja muun muassa liiketoiminnan eriyttäminen edellyttävät, että kulu- ja tuottotileille sekä tasetileille kirjataan tilikauden aikana hyvinvointialueen kirjanpidossa myös sisäisiä liiketapahtumia. Hyvinvointialueilla käytetään sisäisiä eriä myös toiminnan johtamiseen ja ohjaamiseen. Tilinpäätöksessä sisäiset erät on kuitenkin eliminoitava tuloslaskelmasta ja taseesta (ulkoinen tilinpäätös).

Sisäisiä menoja ja tuloja ovat sisäisten suoritteiden ostot ja myynnit, sisäiset vuokrat, sisäiset katteet, vyörytyserät sekä laskennalliset korot ja poistot. Sisäisiin tulo- tai menoeriin luetaan myös esimerkiksi hyvinvointialueen liikelaitoksen ja hyvinvointialueen väliset sisäiset korot, peruspääoman tuotto sekä toiminta-avustukset liikelaitokselle.

Sisäisiä menoja tai tuloja eivät sen sijaan ole esimerkiksi tulon- tai menonsiirrot, aktivoitavat menot (siirretään esimerkiksi osa käyttötalouteen kirjatuista menoista investointikohteelle), valmistus omaan käyttöön, varastojen muutokset tai rahasto- ja varaussiirrot (esimerkiksi investointivaraussiirrot, poistoerokirjaukset).

Talousraportointi

Talousraportoinnin raportointikokonaisuuksien sisäisillä toimintakuluilla ja toimintatuotoilla kuvataan hyvinvointialueen sisäistä välituotekäyttöä, joka muodostetaan palveluluokkien välisistä sisäisistä eristä. Vaikka sisäiset erät eliminoidaan kokonaistalousnäkökulmasta, raportoidaan niistä kuitenkin sisäisten suoritteiden ostot ja myynnit, sisäiset vuokrat sekä vyörytyserät (vrt. edellä kirjanpidollinen määritelmä).

Sisäiset erät raportoidaan talousraportoinnissa, jos sisäinen meno kohdistuu toiminnan luonteen perusteella eri palveluluokalle kuin vastaava sisäinen tulo. Sen sijaan, mikäli sisäinen meno ja sitä vastaava tulo kohdistuvat toiminnan luonteen mukaisesti samalle palveluluokalle, ei näitä saman palveluluokan sisäisiä eriä raportoida talousraportoinnissa. Menot ja tulot sijoitetaan palveluluokitukseen palveluluokkien sisällön kuvauksen perusteella organisaatiorakenteesta riippumatta.

Tähän tililuetteloon ei sisälly sisäisiä tilejä. XBRL-taksonomian mukaisessa palveluluokkakohtaisessa raportoinnissa ne kuitenkin kohdistetaan vastaavanlaisella taksonomiaan sisältyvällä koodilla oikealle riville.

Sektoritietoa ei käytetä/siirretä mukana investointien aktivointeihin liittyvissä kirjauksissa siirrettäessä tuloslaskelmasta kustannuksia investointeihin.

Sisäisten erien raportoinnista talousraportoinnissa ohjeistetaan luvuissa 7.2 *Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän toimialakohtainen talousarvio, 7.5 Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän toimialakohtainen raportointi neljännesvuosittain, 7.8 Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän toimialakohtainen tilinpäätösarvio* 7.11.2 *Tilinpäätöstiedot käyttötaloudesta sektoreittain palveluluokkakohtaisesti, tuloslaskelman tilit ja 7.13 Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän puolivuosiraportoinnin yhteydessä esitettävä tilinpäätösennuste.*

3.1.4 Arvonlisävero

Kirjanpito on järjestettävä sellaiseksi, että siitä saadaan arvonlisäveron käsittelyä ja määräämistä varten tarvittavat tiedot. Käytännössä hyvinvointialueet kirjaavat kuluksi arvonlisäverottoman hankintahinnan, ja arvonlisäveron osuus kirjataan taseen lyhytaikaisiin saamisiin omalle tililleen. Eri arvonlisäverokantojen tiedot sekä muut arvonlisäveron määräytymiseen vaikuttavat tiedot kuten tiedot käännetystä arvonlisäverosta saadaan käyttämällä kirjauksissa arvonlisäverokoodeja.

3.1.5 Konsernitilinpäätöksen edellyttämät eliminointi- ja oikaisukirjaukset

Hyvinvointialueen ja sen tytäryhteisöjen muodostamaan konserniin kuuluvien yhteisöjen väliset liiketapahtumat yksilöidään hyvinvointialueen kirjanpidossa **vastapuolitunnisteella**, jonka avulla eliminointi- ja oikaisukirjaukset voidaan konsernitilinpäätöksessä tehdä. Pysyvien vastaavien osakkeet ja osuudet, lainasaamiset ja muut saamiset, vaihtuvien vastaavien myyntisaamiset, lainasaamiset, muut saamiset ja siirtosaamiset sekä taseen *Vastattavaa*-puolella olevat saadut ennakot, ostovelat, muut velat ja siirtovelat tulee eritellä taseen liitetiedoissa seuraavasti: sijoitukset/saamiset/velat tytäryhteisöille, hyvinvointiyhtymille, joissa hyvinvointialue on jäsenenä, sekä osakkuus- ja muille omistusyhteysyhteisöille. Keskinäisten saatavien ja velkojen sekä keskinäisen omistuksen eliminoinnissa voidaan käyttää hyväksi vastapuolitunnisteen lisäksi myös osto- ja myyntireskontria tai tase-erittelyjä sekä yhteisöjen **y-tunnusta**. Konsernitilinpäätökseen laadittavassa tuloslaskelmassa eliminoinnit tehdään vastapuolitunnisteella.

3.1.6 Selvittelytilit

Osakirjanpitojen kuten reskontra- ja palkkakirjanpitojen sekä pääkirjanpidon väliset täsmäykset hoidetaan selvittelytilien avulla. Jos selvittelytileillä on kauden vaihteessa saldoa, esitetään menojen selvittelytili tilivuoden aikana vaihtuvien vastaavien ryhmässä muissa saamisissa ja tulojen selvittelytili muissa lyhytaikaisissa veloissa. Selvittelytilit on täsmäytettävä kuukausittain ja vähintään tilikausittain, eikä tileillä tulisi tilinpäätöksessä olla saldoa.

3.1.7 Aikaisemman tilikauden virheiden korjaukset ja laskentakäytännön muutokset

Jos aikaisempien tilikausien kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä havaitaan virhe tai laskentakäytäntöä muutetaan, oikaisukirjaukset tulee tehdä sen tilikauden kirjanpidossa, jolloin virhe havaitaan.

Aikaisempia tilikausia koskevien tilinpäätösperiaatteiden muutokset sekä olennaisten virheiden oikaisut tehdään oman pääoman erää *Edellisten tilikausien ylijäämä (alijäämä)* oikaisemalla. Vähäiset, aikaisemmille kausille kuuluvat erät merkitään tuloslaskelmassa ja taseessa nimikettään vastaavaan erään. Olennaisia virheiden oikaisuja ei siten tehdä tulosvaikutteisesti vaan takautuvasti. Oikaisuja tehtäessä tulee ottaa huomioon olennaisuuden periaate[2]. Kuluvan tilikauden tiedossa olevat virheet on

[2] Ks. muun muassa kirjanpitolautakunta 1750/2005 Tilinpäätösperiaatteiden muutosten ja aikaisempia tilikausia koskevien virheiden käsittelystä tilinpäätöksessä.

korjattava aina tulosvaikutteisesti. Jaksotuksesta aiheutuvat erot eivät ole tässä tarkoitettuja virheitä, kuten eivät myöskään pakollisen varauksen arviointierot.[3]

Raportointikokonaisuuksien taulukkomalleissa välilehdellä t00 on Lisätieto-kenttä, jolla aiemman tilikauden virheiden korjaus voidaan ilmoittaa ja kommentoida. CSV-muotoisessa aineistossa lisätieto annetaan kenttätunnukselle 1909 ja kommentti viedään arvo-sarakkeeseen.

3.2 Tuloslaskelmaa koskevat säännökset, ohjeet ja määräykset

3.2.1 Toimintatuotot

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons[4]

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

Myynti- ja maksutuotoista vähennetään ennen tuloslaskelmaan merkitsemistä oikaisuerät, joita ovat myynnin perusteella määräytyvät välilliset verot kuten arvonlisäverot sekä myyntiin välittömästi liittyvät vuosi-, käteis- ym. alennukset ja hyvitykset. Lisäksi myyntiin liittyvät valuuttakurssien muutoksista aiheutuneet kurssierot voidaan oikaista siten kuin kirjanpitolautakunnan voimassa olevassa ulkomaanrahan määräisten erien kirjanpitokäsittelyä koskevassa yleisohjeessa esitetään.

Muut myyntiin liittyvät oikaisuerät kuten myyntisaamisista syntyneet luottotappiot ja muut myynnin oikaisuerät sekä välilliset verot, jotka eivät perustu välittömästi myynnin määrään, kuten valmisteverot, vähennetään tuloslaskelmassa muina toimintakuluina.

Myyntiin liittyvistä kulueristä myyntirahteja ja myyntiprovisioita ei käsitellä oikaisueränä, vaan ne kirjataan luonteensa mukaiseen kululajiin. Vaihtokaupassa myyntitulo kirjataan bruttoperusteisesti. Vaihdossa vastaanotetun hyödykkeen hankintameno kirjataan luonteensa mukaiseen menolajiin. Mikäli vaihdossa vastaanotettu hyödyke on tarkoitettu myytäväksi, se kirjataan vaihto-omaisuuteen, ja mikäli se tulee omaan käyttöön esimerkiksi kalustoksi, se kirjataan pysyviin vastaaviin.

---

[3] Ks. tarkemmin kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaoston yleisohje *hyvinvointialueen tuloslaskelman laatimisesta* ja yleisohje *hyvinvointialueen taseen laatimisesta*.

[4] Termit ja lyhenteet on kuvattu liitteessä 4 *Kuntien ja hyvinvointialueiden talousraportoinnin sanasto*.

Myynti- ja maksutuotot sekä vuokratuotot on eriteltävä alv-verokantojen ja muiden tarvittavien erittelytarpeiden mukaisesti. Alv-verokantaa varten tehdään erittely kirjauskoodin alv-tunnisteella.

Ympäristötuotot ja -kulut sisältyvät useisiin hyvinvointialueen tuloslaskelmakaavan mukaisiin tilinpäätöseriin. Niiden esittämistä tuloslaskelmassa omana tilinpäätöseränään ei vaadita. Hyvinvointialue voi tilinpäätöksen harkinnanvaraisina liitetietoina esittää esimerkiksi ympäristökulujen ja ympäristötuottojen kokonaissummat.[5]

3.2.1.1 Myyntituotot

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy

Myyntituotot (tili 3005)

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

Täyden korvauksen perusteella saadut korvaukset valtiolta

Myyntituottoja ovat myös korvaukset suoritteista, jotka hyvinvointialue on valtion toimeksiannosta tuottanut ja luovuttanut kolmannelle osapuolelle. Tällaisia niin sanottuja täyden korvauksen periaatteella saatuja korvauksia ovat muun muassa

- lääkäreiden tutkimus- ja koulutuskorvaus
- varusmiesten, siviilipalvelusmiesten ja vankien sairaanhoitokorvaukset
- *sotilasvammalain* mukaiset Valtiokonttorin korvaukset (esimerkiksi kuntoutus ja terveydenhuollon palvelut)
- asiakaskohtaisen velkaneuvonnan korvaukset
- muut korvaukset.

Oppisopimuskoulutuksesta työnantajana saadut koulutuskorvaukset (esimerkiksi järjestävä oppilaitos maksaa hyvinvointialueelle) kuuluvat muihin myyntituottoihin.

Kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaoston lausunnon (144/2024) eräistä työvoimapalveluihin liittyvistä kirjanpitokysymyksistä mukaisesti korvauksen saaja merkitsee kotoutumislain perusteella sekä toteutuneiden kustannusten mukaisesti maksettavat korvaukset että laskennallisin perustein maksettavat korvaukset tuloslaskelmassa riville Myyntituotot riippumatta siitä, onko järjestänyt ko. palvelun itse.

[5] Ks. Kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaoston yleisohje hyvinvointialueen tilinpäätöksen liitetiedoista.

Kotoutumisen edistämisestä annetun lain mukaiset toteutuneiden kustannusten perusteella saadut korvaukset:

- Korvaus toimeentulotuesta (63 §)
- Korvaus erityiskustannuksista (65 §)
- Korvaus paluumuuttoavustuksesta (66 §)
- Sodissa vapaaehtoisina palvelleista henkilöistä aiheutuvien kustannusten korvaaminen (67 §)
- Ihmiskaupan uhrille annetuista palveluista ja tukitoimista aiheutuvien kustannusten korvaaminen (68 §)
- Korvaus alaikäisenä ilman huoltajaa maahan tulleen lapsen tai nuoren asumisen tai tuen järjestämisestä (69 §)

Kotoutumisen edistämisestä annetun lain mukaiset laskennallisin perustein saadut korvaukset:

- Korvaus kyseessä olevan lain 2 §:n 3 ja 4 momentissa tarkoitettujen henkilöiden monialaisen osaamisen ja kotoutumisen palvelutarpeen arviointiin ja monialaisen kotoutumissuunnitelman laatimiseen osallistumisesta sekä muiden kotoutumista edistävien palveluiden ja tulkitsemisen järjestämisestä

Korvaukset hyvinvointialueilta (tili 3100)

Käytetään laskelmakaavassa: Hvy

Jäsenten korvaukset ja maksuosuudet hyvinvointiyhtymälle

Korvaus, jonka hyvinvointiyhtymän jäsen maksaa suoritemäärään tai sijaissuoritemäärään perustuvan laskutuksen mukaisena hyvinvointiyhtymälle, merkitään hyvinvointiyhtymän kirjanpitoon jäsenen korvauksena tai maksuosuutena myyntituottoihin.

Hyvinvointiyhtymän investointien rahoituksesta tulisi perussopimuksessa sopia riittävän yksityiskohtaisesti siitä, miten jäsenen maksuosuus hyvinvointiyhtymän investointiin käsitellään. Jäsen voi osallistua investoinnin hankintamenon kattamiseen tulorahoituksella, rahoitusosuudella tai pääomasijoituksella. Tulorahoituksella osallistuminen tarkoittaa sitä, että jäsenen maksuosuus sisällytetään hyvinvointiyhtymän myymien palvelujen hintoihin. Rahoitusosuudella osallistuminen tarkoittaa sitä, että jäsenen maksuosuus vähennetään hyvinvointiyhtymässä rahoitusosuutena pysyvien vastaavien hyödykkeen hankintamenosta (rahoitusavustus). Investointien jäsenosuuksien vähentäminen hankintamenosta edellyttää hyvinvointialueiden sopimusta, koska jäsenten pääomarahoitus hyvinvointiyhtymään ei näin tule otetuksi huomioon jaettaessa hyvinvointiyhtymän peruspääomaa jäsenten osuuksiin. Käytännössä yleisin menettely on, että jäsenet osallistuvat investoinnin rahoittamiseen pääomasijoituksella, joka merkitään hyvinvointialueella hyvinvointiyhtymän osuuden lisäykseksi. Jos hyvinvointiyhtymän investoinnit rahoitetaan vieraalla pääomalla, tulisi perussopimuksessa sopia

tällöin myös siitä, osallistuvatko jäsenet vieraan pääoman takaisinmaksun rahoitukseen pääomasijoituksin vai sisällytetäänkö takaisinmaksun kustannukset esimerkiksi palvelujen hintoihin.

Investointien rahoituksessa on otettava huomioon muun muassa hyvinvointialuelain 15 §:n ja 16 §:n lainaottovaltuutta ja investointisuunnitelmaa koskeva sääntely.

Muut yhteistoimintakorvaukset (tili 3120)

Muihin yhteistoimintakorvauksiin sisältyvät sopimusperusteisen yhteistoiminnan perusteella hyvinvointialueen toiselta alueelta saamat korvaukset sopimuksen mukaisesta toiminnasta.

Muut myyntituotot (tili 3140)

Muita myyntituottoja ovat muut kuin edellä eri myyntituottoihin luetellut erät, esimerkiksi henkilöstön maksamat ateriakorvaukset, oppisopimuskoulutuksesta työnantajana saadut koulutuskorvaukset, muut tuotot muun muassa tavaroiden ja palveluiden myynnistä (esimerkiksi korvaukset hammasteknisistä kuluista tai tuotot hyvinvointialueen myymistä vuosikuluiksi kirjatuista hyödykkeistä, asiakkailta perityt korvaukset maksullisesta palvelutoiminnasta tai asiakkailta aterioista perittävät korvaukset) sekä täyskustannuskorvaukset pakollisista vakuutuksista (vahinkovakuutuskorvaukset).

3.2.1.2 Maksutuotot (tili 3295)

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Maksutuottoja ovat asiakasmaksut ja muut maksut niistä tavaroista ja palveluista, joiden hinnoittelun tarkoituksena ei ole kattaa tuotantokustannuksia kokonaisuudessaan tai joiden hinnat määritellään asiakkaan maksukyvyn mukaan. Usein maksujen perusteista säädetään laissa tai asetuksessa. Tällaisia maksutuottoja ovat muun muassa terveydenhuollon asiakasmaksut kuten terveyskeskus-, poliklinikka- ja hoitopäivämaksut sekä sosiaalitoimen erilaiset sosiaalipalvelumaksut. Myös asiakasmaksulain (734/1992, 3§) mukaiset käyttämättä jätetyistä ennakolta varatuista vastaanottoajoista perittävät maksut ovat maksutuottoja [2025]. Maksutuottoja ovat myös viranomaistehtäviin kuuluvat valvonta- ja tarkastustehtävistä perittävät maksut. Tällaisia ovat mm. vaarallisten kemikaalien ja räjähteiden käsittelyn turvallisuudesta annetun lain mukaiset valvonta- ja tarkastustehtävät ja pelastuslain mukaiset palotarkastukset.

Maksutuottoja eivät sen sijaan ole esimerkiksi henkilöstöltä tai muilta asiakkailta aterioista taikka maksullisesta palvelutoiminnasta perittävät korvaukset, vaikka niistä käytettäisiinkin puhekielessä nimitystä ”maksut” ja vaikka peritty korvaus ei kattaisi tuotantokustannuksia. Tämän tyyppiset korvaukset ovat myyntituottoja.

Kaikki maksutuotot kirjataan vastapuolitunnisteella.

3.2.1.3 Tuet ja avustukset

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy

Tuloslaskelmaan merkitään omaksi ryhmäkseen ja jaetaan sektoreittain tuet, avustukset ja muut tulonsiirrot silloin, kun tuki tai avustus ei ole hyvinvointialueen suoritteidensa perusteella saama korvaus eikä investoinnin rahoitusosuus. Tällaisia korvauksia ovat muun muassa

- palkkatuki (merkitään omalle tililleen 3390)
- EU-tuki hyvinvointialueen omaan käyttötalouden kehittämisprojektiin
- Kansaneläkelaitoksen korvaukset sairaankuljetuksesta
- Kansaneläkelaitoksen korvaukset hyvinvointialueelle/hyvinvointiyhtymälle oman henkilöstön työterveyshuollon järjestämisestä
- hyvinvointiyhtymän jäseneltä erikseen perimät maksuosuudet lainan korkoon
- kaikki muut hakemuksesta myönnettävät valtionavustukset ja muut avustukset paitsi ne, jotka kirjataan hyvinvointialueen tuloslaskelmassa suoraan kohtaan *Valtion rahoitus*
- koulutuskorvaukset Työttömyysvakuutusrahastolta.
- Kansaneläkelaitoksen kuntoutustuki

Palosuojelurahaston, Öljysuojarahaston ja Ympäristövahinkorahaston maksamat avustukset (Huom. Hyvinvointialue voi hakea Ympäristövahinkorahastosta korvausta öljyvahinkojen torjuntaan siltä osin kun vahingon aiheuttajaa ei löydy. Tämä korvaus kirjataan menon vähennykseksi, ei tuotoksi. Näin kirjataan myös silloin, jos aiheuttaja löytyy ja aiheuttajalta saadaan perittyä torjuntakustannukset.) Käyttötalouden raportointivaatimus, joista tarvitaan vastinsektoritieto (esimerkiksi EU-tuista on eriteltävä EU- ja kansallinen rahoitusosuus):

- Palkkatuet (tili 3390)
- Muut tuet ja avustukset (tili 3300)

3.2.1.4 Muut toimintatuotot

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy

Vuokratuotot

Muihin toimintatuottoihin sisältyvät muun muassa vuokratuotot, jotka voidaan esittää myös omalla rivillään, mikäli niiden määrä toimintatuotoissa on olennainen.

Vuokratuottojen erittelyä edellytetään seuraavasti:

- Maa- ja vesialueiden vuokrat (tili 3440)
- Muut vuokratuotot (tili 3499)

Muut tuotot

Muihin tuottoihin sisältyvät muut kuin edellä mainitut säännöllisesti kertyvät toimintatuotot (vuokratuotot).

- *Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutusvoitot* (tili 3510)
    - Muissa tuotoissa esitetään myös olennaiset pysyvien vastaavien aineettomien ja aineellisten hyödykkeiden luovutusvoitot[6].
- *Vakuutusyhtiöiden vahinkovakuutuskorvaukset* (tili 3521)
    - Tähän kuuluvat vakuutusyhtiöiltä vahinkovakuutussopimusten perusteella saadut korvaukset henkilö- ja omaisuusvahingoista.
    - Haittakorvaukset, jolloin saadaan korvaus toiminnan keskeytymisestä.
    - Yleensä vahingonkorvaukset ovat kuitenkin luonteeltaan menonoikaisua.
- *Sakot, uhkasakot ja muut sakontyyppiset maksut (tili 3536)*

Tänne kirjataan hyvinvointialueen viranomaisena perimät sakot ja uhkasakot. Tähän kuuluvat esimerkiksi tulot muista hallinto-oikeudellisista kurinpitomaksuista ja ERHE-maksut, joita voidaan laskuttaa hätäkeskukseen liitettyjen automaattisten palohälyttimien toistuvista erheellisistä hälytyksistä esimerkiksi vikaantuneen palohälyttimen vuoksi, jota ei ole korjattu kehotuksista huolimatta. ERHE-maksu on ns. sakonomainen maksu.

Tämä tili ei pidä sisällään urakkasopimuksiin liittyviä sakkoja, jotka aiheutuvat esimerkiksi urakan viivästymisestä. Viivästys- tai muu vahingonkorvaus rakennusurakasta kirjataan hankintamenon vähennykseksi[7]. Muutkin vahingonkorvaukset ovat luonteeltaan menonoikaisua.

- *Muut tuotot (tili 3530)*

---

[6] Vähäiset pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutusvoitot voidaan esittää tuloslaskelmassa poistojen oikaisuina. Satunnaisina tuottoina esitetään olennaiset luovutusvoitot silloin, kun hyvinvointialue luopuu kokonaan toiminnasta, jossa hyödykettä on käytetty.

[7] Kirjanpitolautakunta 1867/2011: Jos korvaussumma tai osa siitä käytetään rakennusvirheiden korjaamiseen, aktivoidaan menot suoritetuista korjauksista perusparannuksen luonteisina rakennuksen menojäännöksen lisäykseksi taseeseen.

3.2.2 Valmistevarastojen muutos

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy

Valmistevarastojen muutos / Valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen lisäys tai vähennys (tili 3610)

Mikäli hyvinvointialueella on arvoltaan merkittäviä valmistevarastoja, on valmistevaraston muutoksen esittäminen erikseen tuloslaskelmassa toimintatuottojen jälkeen perusteltua. Tällöin valmistevarastojen muutos esitetään tuloslaskelmassa siten, että toimintatuottojen jälkeen esitetään tuottoja lisäävänä eränä keskeneräisten töiden ja valmiiden tuotteiden varastojen lisäys ja tuottoja vähentävänä eränä niiden vähennys. Hyvinvointialueet lisäävät rivin tarvittaessa. Valmistevaraston muutoksen ottaminen hyvinvointialueen tuloslaskelmaan voi tulla kysymykseen lähinnä vain liiketoiminnan keskeneräisten töiden kohdalla. Mikäli valmiiden tuotteiden hankintamenon aktivoimatta jättämisellä ei ole olennaista vaikutusta hyvinvointialueen tai sen liikelaitoksen tilikauden tulokseen, ei aktivointia voida pitää tarkoituksenmukaisena.

3.2.3 Valmistus omaan käyttöön

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy

Valmistus omaan käyttöön (tili 3710)

Hyvinvointialue voi hankkia pysyvien vastaavien hyödykkeen joko rakentamalla itse tai rakennuttaa sen ulkopuolisella urakoitsijalla taikka ostaa jo olemassa olevan valmiin hyödykkeen.

Omajohtoisella rakentamisella tarkoitetaan aktivoitavien pysyvien vastaavien hankinnassa rakennustoimintaa, jossa hyvinvointialue kantaa kokonaisvastuun rakentamisesta. Kun hyvinvointialue itse rakentaa pääasiallisesti hyödykkeen omaa henkilökuntaa käyttäen ja mahdollisesti voi käyttää joiltakin osin myös ali- tai sivu-urakoita, voidaan toimintaa pitää valmistuksena omaan käyttöön. Tällaisen hankkeen kaikkien menojen kirjaaminen tuloslaskelman kulutileille ja *Valmistus omaan käyttöön* -erän avulla aktivoitavaksi taseeseen on perusteltua. Ko. erän käyttämisen etuna on, että muun muassa kaikki henkilöstökulut sisältyvät tuloslaskelmaan, ja siten yksinkertaistavat niiden käsittelyä. Jos henkilöstömenoja aktivoidaan taseeseen, on ne ilmoitettava myös taseen liitetiedoissa.[8]

Omaan käyttöön valmistettavan aktivoitavan hyödykkeen valmistuksen arvo esitetään tuloslaskelmassa toimintatuottojen jälkeen omana nimikkeenään *Valmistus omaan käyttöön*. Valmistus omaan käyttöön on tuloslaskelman oikaisua, jolla omaan käyttöön

[8] Ks. Kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaoston yleisohje *hyvinvointialueen tilinpäätöksen liitetiedoista*.

valmistuksen vaikutus tilikauden tulokseen eliminoidaan silloin, kun hyödykkeen valmistuksen menoja sisältyy tuloslaskelman menoihin. Tätä menettelyä pidetään ensisijaisena tapana.

Tuloslaskelmassa esitettyyn omaan käyttöön valmistuksen määrään ja taseeseen aktivoitavan pysyvien vastaavien hyödykkeen hankintamenoon ei voi sisältyä olennaisia sisäisiä katteita. Olennaiset sisäiset katteet on eliminoitava pysyviin vastaaviin aktivoitavasta hankintamenosta.

Hyvinvointialueen tai muun konsernitilinpäätökseen yhdisteltävän yhteisön erillistilinpäätökseen sisältyvät Valmistus omaan käyttöön ja Valmistevarastojen muutos -erät merkitään hyvinvointialueen konsernituloslaskelmassa toimintakulujen oikaisuksi.

3.2.4 Toimintakulut

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy

Toimintakulut jaotellaan tuloslaskelmassa seuraavasti:

- Henkilöstökulut
- Palvelujen ostot
- Aineet, tarvikkeet ja tavarat
- Avustukset
- Muut toimintakulut.

3.2.4.1 Henkilöstökulut

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy

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

Henkilöstökuluihin ei lueta matkakorvauksia, omaishoidon tuen palkkioita, perhehoidon palkkiota, ennakkoperintärekisteriin merkityille yrittäjille maksettuja työpalkkioita eikä henkilöstön koulutuspalveluja eikä terveydenhoitopalveluja. Henkilöstön työtehtäviin liittyviä matka- ja koulutuskuluja ei sisällytetä tuloslaskelmassa eikä sen liitetiedoissa henkilöstökuluihin vaan ao. kululajeihin.

Erikseen on ilmoitettava henkilöstökuluihin sisältyvä pakollisten varausten muutos.

Palkat ja palkkiot

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy

Maksetut palkat ja palkkiot (tili 4000)

Maksetut palkat ja palkkiot sisältävät palkat ja palkkiot, ansionmenetyksestä maksetut korvaukset sekä muut ennakonpidätyksen alaiset kustannusten korvaukset, joista maksetaan työnantajan sosiaaliturvamaksut. Myös ennakonpidätyksen alaiset luottamushenkilöiden palkkiot, vaikka niistä ei makseta eläkevakuutus- eikä sosiaaliturvamaksuja, ennakonpidätyksen alaiset päivärahat ja kilometrikorvaukset sekä siviilipalvelusmiehille maksetut päivärahat. Eläke- ja sosiaaliturvamaksujen täsmäysten helpottamiseksi tällaiset erät on perusteltua erottaa maksettujen palkkojen ja palkkioiden ryhmässä omille alatileilleen tai erottaa muulla tunnisteella. Siviilipalvelusmiehistä aiheutuneet muut kustannukset kuin päivärahat kirjataan ao. kululajeihin eli esimerkiksi matkakorvaukset *Matkustus- ja kuljetuspalveluihin*. Palkkoihin ei lueta esimerkiksi omaishoidon tukea (joka on avustusta kotitalouksille) eikä perhehoitajien palkkioita (jotka kirjataan asiakaspalvelujen ostoihin).

Luontoisedut

Luontoisetujen raha-arvoja ei merkitä menonsiirtoina eikä muinakaan liiketapahtumina ulkoiseen kirjanpitoon[9] eikä tilastoinnin toimintakuluihin eikä toimintatuottoihin. Luontoiseduista on kuitenkin tehtävä merkinnät ennakkoperintälain tarkoittamalla tavalla palkkakirjanpitoon. Luontoisetujen seurantaa 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 ulkoisesta kirjanpidosta.

Jaksotetut palkat ja palkkiot (tili 4060)

Jaksotetut palkat sisältävät lomapalkkajaksotuksen lisäksi mahdolliset tuntipalkkojen ja muiden palkkojen jaksotukset ao. tilikausille. Lomapalkkojen, lomarahojen ja niiden henkilösivukulujen jaksotus voidaan merkitä tilinpäätökseen siten, että jaksotettuihin palkkoihin, eläkemenoihin ja sosiaalivakuutusmaksuihin kululajeittain vastatilinä *Siirtovelat* kirjataan tilikauden jaksotettavien kuluerien muutos. Siirtovelkoihin sisältyy siis sekä lomapalkkajaksotus että siihen liittyvät henkilösivukulut.

Lomapalkkavelkaa ei kuitenkaan esitetä todellisen velan mukaisena, koska velan määrä vaihtelee merkittävästi tilikauden aikana. Lomapalkkavelka otetaan huomioon tasaisesti laskettuna osuutena koko vuoden arvioidusta muutoksesta, jos se on olennainen. Lomapalkkavelkaa voidaan kuitenkin muuttaa tilikaudella rakennejärjestelyjen yhteydessä esimerkiksi silloin, kun siirtyvän henkilöstön lomapalkkavelka on maksettu vastaanottavalle organisaatiolle. Lomaraha ilmoitetaan kolmannen neljännesvuoden

[9] Kirjanpitolautakunnan lausunto 1149/1991 perustuu siihen, että luontoisedun raha-arvoa vastaavan määrän kirjaaminen menonsiirtona alun perin kirjatuista menoista palkkamenoihin ei yleensä vastaa suuruudeltaan luontoisetujen hankinnasta työnantajalle aiheutuneita menoja.

sisältävissä katsauksissa, vaikka lomaraha olisi maksettu kesäkuussa. Kesäkuussa maksettu lomaraha merkitään siten puolivuosikatsauksessa saamiseksi.

Aktivoidut palkat ja palkkiot (tili 4065)

Omaan käyttöön aktivoitavan pysyvien vastaavien hyödykkeen valmistuksen arvo voidaan aiemmin tässä ohjeessa esitetyn pääsäännön sijasta 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 kirjatuista menoista ja aktivoidaan pysyviin vastaaviin. Tällöin muun muassa tuloslaskelman henkilöstömenot eivät sisällä aktivoituja henkilöstömenoja.

Aktivoidut palkat, Aktivoidut eläkemenot ja *Aktivoidut sosiaalivakuutusmaksut* -tileille kirjataan (kredit) aktivoitavat menonsiirrot, joita syntyy muun muassa silloin, kun hyvinvointialue valmistaa pysyvien vastaavien hyödykkeen omaan käyttöön.

Henkilöstökorvaukset (tili 4090)

Henkilöstökuluista (palkoista ja palkkioista) vähennettäviä henkilöstökorvauksia ja muita henkilöstökulujen korjauseriä varten avataan *Henkilöstökulut*-tiliryhmään omat tilit. Henkilöstökorvauksien tilit ovat menonoikaisutilejä, jotka oikaisevat tuloslaskelmassa *Palkat ja palkkiot* -tiliryhmää.

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

Henkilösivukulut

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy

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

Eläkekulut (tilit 4100–4149)

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy

JuEL-maksut

Eläkevakuutusmaksut Kevalle. Tähän kirjataan myös vapaaehtoiset eläkevakuutusmaksut. *Julkisten alojen eläkelain* 9 §:n mukaan Kevan jäsenyhteisö voi harkintansa

mukaan ottaa työntekijälleen tämän lain mukaisen eläketurvan lisäksi vapaamuotoisen eläkevakuutuksen tai myöntää hänelle yksittäistapauksessa ylimääräisen eläkkeen. Kustannukset muodostuvat vapaaehtoisista vakuutusmaksuista.

Palkkaperusteinen eläkemaksu muodostuu kaikille työnantajille yhteisestä työansiopohjaisesta eläkemaksusta ja työnantajakohtaisesta työkyvyttömyyseläkemaksusta. Kirjanpidossa ei ole tarpeen erotella palkkaperusteista maksua ja työkyvyttömyyseläkemaksua omille alatileilleen, koska työkyvyttömyyseläkemaksu on osa palkkaperusteista eläkemaksua.

Hyvinvointialueet maksavat palkkaperusteisen eläkemaksun lisäksi myös tasausmaksua. Tämä ei koske hyvinvointiyhtymiä. Tasausmaksu ei perustu työsuhteisiin, vaan se vahvistetaan hyvinvointialueiden kesken valtion rahoituksen suhteessa.

Niin omaishoitajan kuin perhehoitajankin eläketurva määräytyy *julkisten alojen eläkelain* mukaan, toisin sanoen hyvinvointialue maksaa eläkevakuutusmaksun ja perii työnantajan eläkemaksun. Myös omaishoidon tuesta ja perhehoitajan palkkiosta maksettavat eläkevakuutusmaksut kirjataan kohtaan JuEL-maksut, vaikka ko. toiminnasta aiheutuneita kuluja ei kirjatakaan *Palkat ja palkkiot* -kululajille.

Muut eläkevakuutusmaksut

Muille kuin Kevalle maksettavat työeläkevakuutusmaksut, muun muassa TyEL.

Eläkejärjestelmän ulkopuoliset maksetut eläkkeet (tili 4120)

Hyvinvointialueelle siirtyneet vanhan eläkejärjestelmän mukaiset suoraan eläkkeensaajalle maksetut eläkkeet.

Muut henkilösivukulut (tilit 4150–4229)

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy

Muihin henkilösivukuluihin sisältyvät määräosuutena palkan tai palkkion perusteella määräytyvät sivukulut, kuten työnantajan sosiaaliturvamaksut ja työttömyysvakuutusmaksut sekä työttömyysturvan omavastuumaksu. Luottamushenkilöille maksettavista vuosi- ja kuukausi- tai muista vastaavista palkkioista sekä ansionmenetyskorvauksista suoritettavat sosiaaliturvamaksut.

Muihin henkilösivukuluihin kuuluviin muihin sosiaalivakuutusmaksuihin sisältyvät muun muassa taloudellinen tuki sekä lakisääteiset ja vapaaehtoiset tapaturmavakuutukset.

Muut pakolliset ja vapaaehtoiset henkilösivukulut, kuten henkilökunnan ruokailusta, 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, esimerkiksi osanotto- ja kilpailumaksut, pääsy- ja alennusliput liikuntahalleihin ja kulttuuritilaisuuksiin, liikunta- ja kulttuurisetelit kirjataan luonteensa

mukaisiin kululajeihin, yleensä *Palvelujen ostoihin* tai *Aineet, tarvikkeet ja tavarat* -tiliryhmän eri tileille.

3.2.4.2 Palvelujen ostot

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy

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.

Erikseen on ilmoitettava palvelujen ostoihin sisältyvä pakollisten varausten muutos.

Asiakaspalvelujen ostot (tilit 4300–4339)

Asiakaspalvelut ovat **lopputuotepalveluja**, joita hyvinvointialue ostaa muilta palvelujen tuottajilta suoraan asiakkaiden käytettäväksi. Tähän erään kirjataan kaikki hyvinvointialueiden asiakaspalvelujen ostot, myös muille kuin oman hyvinvointialueen tai jäsenhyvinvointialueiden asukkaille ostetut asiakaspalvelut.

Asiakaspalveluina pidetään vain lopputuotepalveluja, jotka on tarkoitettu yksilön tarpeiden tyydyttämistä varten. Näiden ns. **yksilöllisten palvelujen** asiakkaat on mahdollista yksilöidä tai niiden asiakasmäärä on laskettavissa. Yksilöllisten palvelujen käyttäminen edellyttää usein asiakkaan suostumusta tai sitä, että asiakas ryhtyy aktiivisiin toimiin palvelua saadakseen esimerkiksi olemalla läsnä paikassa, jossa palvelua tarjotaan. Yksilöllisen palvelun käyttäminen voi sulkea pois toisen henkilön mahdollisuuden käyttää samaa palvelua ainakin samaan aikaan (esim. vastaanottoaika). Yleensä yksilöllisten palvelujen käytöstä aiheutuvat kustannukset kasvavat asiakasmäärän kasvun suhteessa joko lineaarisesti tai portaittain.

Välituotepalvelujen ostoja ei kirjata asiakaspalvelujen ostoihin vaan muiden palvelujen ostoihin. Välituotepalvelut käytetään tai jalostetaan osana hyvinvointialueen omaa palveluntuotantoa tai ne tukevat hyvinvointialueen omaa palveluntuotantoa.

Kollektiivisesti käytettävien palvelujen ostoja, ns. **kollektiivipalvelujen** ostoja, ei kirjata asiakaspalvelujen ostoihin vaan muiden palvelujen ostoihin. Tällaisia palveluja ovat esimerkiksi pelastustoimen palvelujen ostot. Kollektiivipalvelut ja kollektiivipalveluiksi luettavat palveluluokat määritellään tarkemmin kohdassa *Muiden palvelujen ostot*.

Asiakaspalveluista maksetaan täysi korvaus joko sopimukseen perustuen tai maksuosuutena hyvinvointiyhtymälle. Asiakaspalvelujen ostoja ovat muun muassa korvaus (osuus) hyvinvointiyhtymälle tai toiselle hyvinvointialueelle potilaan tutkimuksesta tai hoidosta terveyskeskuksessa, sairaanhoitopalvelujen osto toiselta hyvinvointiyhtymältä ja hoitopalvelujen yksityiseltä palvelujen tuottajalta. Kokonaisulkoistettujen palvelujen osto kirjataan myös asiakaspalvelujen ostoihin, mikäli ne ovat luonteeltaan yksilöllisiä palveluja.

Asiakaspalveluina pidetään vain lopputuotepalveluja. Esimerkiksi terveyskeskuksen laboratorio- ja röntgenpalvelujen ostot eivät ole asiakaspalvelujen ostoa vaan muiden palvelujen ostoa, koska ne ovat yleensä ainoastaan osa asiakkaan terveyskeskukselta saamasta sairaanhoitopalvelusta.

Asiakaspalvelujen ostot on jaettava *sektoreittain*. Erottelu tehdään *vastapuolitunnisteella* seuraavasti:

Asiakaspalvelujen ostot valtiolta

Asiakaspalvelujen ostoja valtiolta ovat esimerkiksi valtion sairaaloilta ostetut hoitopalvelut.

Asiakaspalvelujen ostot hyvinvointialueilta

Asiakaspalvelujen ostoja hyvinvointialueilta ovat esimerkiksi sosiaali- ja terveydenhoitopalvelujen ostot toiselta hyvinvointialueelta. Tähän ei sisällytetä hyvinvointialueen sisäisiä ostoja. Oman hyvinvointialueen sisäiset palvelujen ostot toiselta tulosyksiköltä, liikelaitokselta taikka muulta taseyksiköltä eivät ole asiakaspalvelujen ostoja vaan muiden palvelujen ostoja.

Asiakaspalvelujen ostot hyvinvointiyhtymiltä

Jäsenen maksuosuudet hyvinvointiyhtymän käyttökuluihin ovat yleensä asiakaspalvelujen ostoja. Poikkeuksena ovat sellaiset maksuosuudet, jotka eivät aiheudu asiakaspalvelujen hankkimisesta asukkaille. Nämä kuuluvat kululajiin *Muiden palvelujen ostot*, ja ne kirjataan siellä kululuonteensa mukaiseen kohtaan.

Asiakaspalvelujen ostot muilta

Tähän merkitään vastaavalla tavalla palvelujen ostot muilta palvelujen tuottajilta. Tähän kuuluvat yllä olevan asiakaspalvelujen oston määrittelyn mukaisesti muun muassa perhehoitajan palkkio (sen sijaan perhehoidon kulukorvaukset kuuluvat muiden palvelujen ostoihin) sekä ostot yksityiseltä palvelujen tuottajalta.

Yhteistoiminnan kirjaukset

Yhteistoiminta-alueiden asiakaspalvelujen ostot eivät poikkea yllä olevista ohjeista. Esimerkiksi isäntähyvinvointialue kirjaa sekä omille asukkailleen että muiden alueiden asukkaille ostetut asiakaspalvelut *Asiakaspalvelujen ostoihin*.

Palveluseteli (tili 4315)

Palvelusetelillä tarkoitetaan hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän palvelujen saajalle myöntämää sitoumusta korvata palvelujen tuottajan antaman palvelun kustannukset hyvinvointialueen ennalta määrittelemään arvoon asti. Palveluseteli on yksi tapa järjestää muun muassa hyvinvointialueen vastuulle kuuluvia sosiaali- ja terveyspalveluja.

Jos omaishoidon tuen maksamiseen käytetään palvelusetelisopimusta, se kirjataan kohtaan omaishoidon tuki, hoitopalkkiot.

Muiden palvelujen ostot (tilit 4340–4499)

Välituotepalvelujen ja **kollektiivipalvelujen** ostot kirjataan muiden palvelujen ostoihin.

Välituotepalvelut ovat hyvinvointialueen suoritetuotannossaan käyttämiä palveluja. Ne käytetään tai jalostetaan osana hyvinvointialueen omaa palveluntuotantoa tai ne tukevat hyvinvointialueen omaa palveluntuotantoa.

Kollektiivipalvelujen asiakkaat eivät yleensä ole yksilöitävissä. Kollektiivipalvelut tarjotaan samanaikaisesti kaikille asukkaille tai tietylle osaryhmälle. Niiden käyttö voi olla passiivista, eli kollektiivipalvelujen käyttäminen ei vaadi kaikkien asianosaisten suostumusta tai aktiivista osallistumista. Kollektiivipalveluiden käyttö ei yleensä suoraan vähennä muille käytettävissä olevan palvelun määrää. Tällöin niiden hankinnasta aiheutuvat kustannuksetkaan eivät yleensä kasva suoraan palveluiden käytön suhteessa.

Kollektiivipalveluiden osto raportoidaan aina muiden palvelujen ostoihin luonteensa mukaiselle tilille riippumatta siitä, ovatko ne väli- vai lopputuotepalveluita hyvinvointialueen palvelutuotannossa. Toisin sanoen, asukkaille ostetut yksilölliset palvelut kirjataan aina asiakaspalveluiden ostoihin ja kaikki muut palvelujen ostot muiden palvelujen ostoihin. Tiliöintisääntö johtuu Euroopan kansantalouden tilinpitojärjestelmän (EKT 2010) määrittämästä tavasta laskea kotitalouksien kokonaiskulutus yksilöllisen ja kollektiivisen kulutuksen kautta.

Kollektiivisia palveluita ovat Euroopan kansantalouden tilinpitojärjestelmän (EKT2010) käyttämän julkisyhteisöjen tehtäväluokituksen (COFOG 2001) mukaan yleinen julkishallinto, puolustus, yleinen järjestys ja turvallisuus, elinkeinoelämään liittyvät asiat, ympäristönsuojelu, asuminen ja yhdyskuntapalvelut sekä osa virkistys- ja kulttuuritoiminnasta. Muut kuin edellä luetellut palvelut ovat yksilöllisiä.

Julkisyhteisöjen tehtäväluokituksen mukaisesti alla luetelluille palveluluokille kuuluvien palveluiden ostaminen tulkitaan pääsääntöisesti kollektiivipalveluiden eli muiden palvelujen ostamiseksi automatisoidussa talousraportoinnissa. Tärkeää on huomioida, että ostetun palvelun asema kollektiivipalveluna määritellään ensisijaisesti oheisen palveluluokkalistan perusteella. Tämä tarkoittaa, että kyseisille palveluluokille sisältyvät palvelujen ostot ovat pääsääntöisesti muiden palvelun ostoja, vaikka ne täyttäisivätkin edellä lueteltuja yksilöllisen palvelun piirteitä. Muille kuin alla luetelluille palveluluokille kuuluvat lopputuotepalvelujen ostot tulee kirjata pääsääntöisesti asiakaspalvelujen ostoiksi ja välituotepalvelujen ostot muiden palvelujen ostoiksi edellä esiteltyjen yksilöllisten palvelujen, kollektiivipalvelujen ja välituotepalvelujen määritelmien mukaisesti.

Kollektiivipalvelujen palveluluokat

2930 Hyvinvoinnin ja terveyden edistämisen palvelut
4802 Onnettomuuksien ehkäisy

4803 Vaarallisten kemikaalien ja räjähteiden valvonta
4804 Öljy- ja aluskemikaalivahinkojen torjunta
4805 Pelastustoiminta
4808 Varautuminen ja väestönsuojelu
5110 Yleishallintopalvelut ja vaalit
5255 Tilojen vuokraus ja maaomaisuuden hallinta
5501 Tukipalvelu

Asiantuntijapalvelut (tili 4340)

Tähän merkitään asiantuntijapalveluiden ostot. Asiantuntijapalveluilla täydennetään tarvittaessa omaa asiantuntemusta.

Mikäli asiantuntijapalveluista peritään ennakonpidätys ja suoritetaan sosiaaliturvamaksu, ne kirjataan menolajiin *Palkat ja palkkiot*. Toimialasta riippumatta henkilöstön vuokraus ei kuulu asiantuntijapalveluihin, vaan *Henkilöstön vuokraus* -palveluihin.

Asiantuntijapalveluihin kuuluvat muun muassa:

- Asiantuntija- ja konsulttipalvelut
- Tutkimuspalvelut
- Käännöspalvelut
- Lakiasiainpalvelut
- Projektikonsultointi
- Arkkitehtipalvelut ja niihin liittyvät konsultointipalvelut
- Tekniset testaus- ja analysointipalvelut
- Luonnontieteen ja tekniikan tutkimus- ja kehittämispalvelut
- Erikoistuneet muotoilu- ja suunnittelupalvelut

Jos palvelut liittyvät painatus-, ilmoitus- tai markkinointimateriaaliin, kirjataan ko. palvelut *Painatukset, ilmoitukset ja markkinointi* -tilille.

Jos palvelut liittyvät ICT-palveluihin, kirjataan ko. palvelut *ICT-palvelut* -tilille.

Toimistopalvelut (tili 4341)

Tähän merkitään toimistopalveluiden ostot. Toimistopalveluilla tarkoitetaan säännölliseen toimintaan liittyviä palveluita.

Mikäli toimistopalveluista peritään ennakonpidätys ja suoritetaan sosiaaliturvamaksu, ne kirjataan menolajiin *Palkat ja palkkiot*. Toimialasta riippumatta henkilöstön vuokraus ei kuulu toimistopalveluihin, vaan *Henkilöstön vuokraus* -palveluihin.

Toimistopalveluihin kuuluvat muun muassa:

- Laskentatoimen ja kirjanpidon palvelut

- Tilintarkastuspalvelut[10]
- Veroneuvontapalvelut
- Hankintapalvelut
- Valokuvauspalvelut
- Hallinto- ja tukipalvelut
- Aulapalvelut
- Kokousten ja messujen järjestämispalvelut.

Jos palvelut liittyvät painatus-, ilmoitus- tai markkinointimateriaaliin, merkitään ko. palvelut *Painatukset, ilmoitukset ja markkinointi* -tilille.

ICT-palvelut (tili 4342)

ICT-palveluihin kirjataan tietotekniikka- ja tietojärjestelmä-, tietoliikenne- ja televiestintäpalvelut. Tähän kuuluu muun muassa:

- Kiinteän ja langattoman verkon palvelut
- Satelliittiviestintäpalvelut
- Tietokoneiden ohjelmointi- ja konsultointipalvelut
- Tietojenkäsittely- ja internet-palvelinpalvelut
- Verkkoportaalit
- Palvelinympäristöjen ylläpitopalvelu
- Varmistus- ja tallennuspalvelut
- Tietohallintopalvelut
- Sovelluspalvelut.

Ohjelmistojen ostot ja käyttöoikeudet kirjataan muiden palveluiden ostoihin silloin, kun niitä ei käsitellä aktivoitavana investointimenona.

ICT-palveluihin liittyvät konsultointipalvelut kuuluvat ICT-palvelut-tilille, myös hankinta- ja esiselvitysvaiheeseen liittyvät konsultointipalvelut.

Rahoitus- ja pankkipalvelut (tili 4344)

Rahoitus- ja pankkipalveluihin kirjataan rahoituksen välittämiseen ja sijoitustoimintaan liittyvät palvelut, peruspankkipalvelut, talletus- sekä lainapalvelut.

[10] Hyvinvointialueen liitetiedoissa lakisääteistä tilintarkastusta suorittavalle tilintarkastusyhteisölle maksettavat palkkiot tulee eritellä tilintarkastajien ja tarkastettavan yhteisön välisen suhteen läpinäkyvyyden vuoksi esimerkiksi seuraavasti: tilintarkastuspalkkiot, tilintarkastajan lausunnot, tarkastuslautakunnan sihteerin tehtävät ja muut palkkiot.

Työvoiman vuokraus (tili 4346)

Tähän kuuluu tilapäisen työvoiman hankinta asiakkaille korvaamaan tai täydentämään asiakkaan työvoimaa. Työllistetyt henkilöt ovat työsuhteessa työvoimaa vuokralle antavaan yritykseen. Työvoiman vastaanottavat yksiköt huolehtivat vuokratyöntekijöiden työnjohdosta ja valvonnasta.

Tähän kuuluu työvoiman vuokraus kaikilta toimialoilta, muun muassa:

- tietotekniikan ja viestintäalan työntekijät
- toimistotyöntekijät
- teollisuus- ja rakennustyöntekijät
- kuljetus- ja varastotyöntekijät
- hotelli- ja ravintolatyöntekijät
- lääkäri- ja sairaanhoitohenkilöstö
- muiden toimialojen vuokratyövoima.

Tulkkauspalvelut (tili 4348) v. 2025 lähtien

- Tulkkauspalveluiksi kirjataan tulkkaamisesta aiheutuneet kustannukset asioissa, joissa maahanmuuttanut ei osaa viranomaisyhteyksissä käytettävää suomen tai ruotsin kieltä tai hän ei vammaisuutensa tai sairautensa vuoksi voi tulla ymmärretyksi asiassa, joka voi tulla vireille viranomaisen aloitteesta. Tulkkauspalveluiksi voidaan laskea myös käännöskustannuksia, jos ne ovat olleet maahanmuuttaneen kotoutumisen edistämisen ja asian selvittämisen kannalta välttämättömiä.

- Tilille kirjataan myös muut (esim. saamen-, ruotsin-, romani- tai viittomakielisten, pohjoismaiden kansalaisten tai vammaisuuden tai sairauden perusteella) asian selvittämiseksi tai asianosaisen oikeuksien turvaamiseksi toteutetut tulkitsemisen ja kääntämisen palvelut. (Hallintolaki (434/2003) 26 §)

- Sosiaalihuoltoa toteutettaessa on otettava huomioon asiakkaan toivomukset, mielipide, etu ja yksilölliset tarpeet sekä hänen äidinkielensä ja kulttuuritaustansa (Laki sosiaalihuollon asiakkaan asemasta ja oikeuksista 812/2000). Potilaan äidinkieli, hänen yksilölliset tarpeensa ja kulttuurinsa on mahdollisuuksien mukaan otettava hänen hoidossaan ja kohtelussaan huomioon. (Laki potilaan asemasta ja oikeuksista 785/1992)

- Ammattilaisen tulisi työskennellä tulkkivälitteisesti aina, kun asiakkaan kielitaito ei riitä asioiden selvittämiseen. Tulkkivälitteinen työskentely mahdollistaa sen, että sekä asiakkaat että ammattilaiset tulevat ymmärretyiksi erilaisissa asiakastapaamisissa. Tulkkivälitteinen työskentely mahdollistaa asiakkaan osallisuuden ja palveluiden saavutettavuuden. Se lisää sekä ammattilaisen että asiakkaan oikeusturvaa ja potilasturvallisuutta. (thl.fi/tulkkivälitteinen työskentely)

Painatukset, ilmoitukset ja markkinointi (tili 4350)

Painatus-, ilmoitus- ja mainospalvelut suunnitteluineen sekä markkina- ja mielipidetutkimuspalvelut, tuki-ilmoitukset yms. menot. Kansantalouden tilinpito sisällyttää markkina- ja mielipidetutkimuspalvelut tähän yhteyteen, siksi niitä ei merkitä asiantuntijapalveluiden ostoihin.

Posti- ja kuriiripalvelut (tili 4360)

Postin yleispalvelut ja muut posti-, jakelu- ja kuriiripalvelut. Yksittäisiä paketteja suurempien tavaramäärien kuljetuspalvelut kuuluvat matkustus- ja kuljetuspalveluiden tilille.

Vakuutukset (tili 4370)

Omaisuus- ja vastuu- yms. vakuutukset, ei kuitenkaan hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän työnantajana maksamia sosiaalivakuutusmaksuja.

Sisäiset vakuutusmaksut hyvinvointialueen omille vahinko- ja vakuutusrahastoille käsitellään tilinpäätöksessä rahastoon siirtoina. Talousarvioseurantaa varten kirjanpitoon voidaan kuitenkin avata tilikauden ajaksi *Sisäiset vakuutusmaksut* -kulutilit palveluittain ja kulutilien vastatiliksi tuottotili, joka talousarvion tuloslaskelmaosan toteutumisvertailussa merkitään muihin rahoitustuottoihin. Tilinpäätöksessä sisäiset vakuutusmaksutilit eliminoidaan vastakirjauksin ja sisäisiä vakuutusmaksuja vastaava erä vähennettynä sisäisillä vakuutuskorvauksilla kirjataan tuloslaskelmasta rahastosiirtona taseen vakuutusrahaston pääomaan.

Puhtaanapito- ja pesulapalvelut (tili 4380)

Puhtaanapitoon kuuluvat viemäri- ja jätevesihuolto (jätevesimaksut ja hulevesiviemäröinnin käyttömaksut), jätehuolto (jätehuoltomaksut), rakennusten puhdistus- ja siivouspalvelut, teiden, katujen ja ulkoalueiden puhtaanapito, kuten lakaisu, peseminen, lumityöt, hiekoitus, nurmikoiden leikkuu, lumen ja jään auraaminen ja poistaminen jne. Pesulapalveluihin kuuluvat esimerkiksi vaatteiden pesu ja huolto.

Rakennusten ja alueiden rakentamis- ja kunnossapitopalvelut (tili 4390)

Kunnossapitolaskuissa veloitetaan usein myös materiaalikuluja. Vähäiset materiaalikulut voidaan kirjata kunnossapitopalveluihin. Yleisperiaatteena voidaan katsoa, että jos kunnossapitopalvelun laskussa on alle puolet materiaalikuluja, tai jos materiaalikuluja ei voida erottaa, ne voidaan kirjata kunnossapitopalveluihin.

Tähän kuuluvat muun muassa:

- Urakoitsijoille maksetut urakkasummat, mikäli ne kirjataan tuloslaskelmaan kuluksi
- Rakennusten, kiinteistöjen ja niihin kuuluvien kiinteiden laitteiden, teiden, kaatopaikkojen korjauksesta ja kunnossapidosta maksetut korvaukset

- Hissihuoltomaksut
- Nuohousmaksut

Koneiden, kaluston ja laitteiden rakentamis- ja kunnossapitopalvelut (tili 4400)

Koneiden, kaluston, laitteiden ja kuljetusvälineiden rakentamis-, kunnossapito-, huolto- ja korjauspalvelujen ostot. Kunnossapitolaskuissa laskutetaan usein myös materiaalikuluja. Vähäiset materiaalikulut kirjataan kunnossapitopalveluihin. Yleisperiaatteena voidaan katsoa, että jos kunnossapitopalvelun laskussa on alle puolet materiaalikuluja, tai jos materiaalikuluja ei voida erottaa, ne voidaan kirjata kunnossapitopalveluihin. Tilille voidaan kirjata mm. kopiokoneiden huoltosopimukset, joissa on annettu kappalehinta mustavalko- ja värikopioille.

Majoitus- ja ravitsemispalvelut (tili 4410)

Majoitus- ja ravitsemispalveluja ovat esimerkiksi hotelli- ja ravintolapalvelut, ruoka- ja tarjoilupalveluiden ostot sekä virka- ja työehtosopimusten mukaiset ateriakorvaukset.

Matkustus- ja kuljetuspalvelut (tili 4420) [2025]

Henkilökuljetukset kirjataan tilille 4420 *Matkustus- ja kuljetuspalvelut*, mikäli ne ovat varsinaisen lopputuotepalvelun välituotepalveluja. Välituotepalveluista kerrotaan luvun 3.2.4.2 kohdissa *Asiakaspalvelujen ostot (tilit 4300–4339)* ja *Muiden palvelujen ostot (tilit 4340–4499)*. Esimerkkejä terveydenhuollon henkilöstökuljetuksista välituotepalveluina ovat potilaskuljetukset ja sairaankuljetuspalvelujen osto. Esimerkkejä sosiaalihuollon henkilöstökuljetuksista välituotepalveluina ovat seuraavat:

- Mikäli hyvinvointialueiden omien ympärivuorokautisen palveluasumisen asukkaita kuljetetaan yksiköstä toiseen (palvelujen järjestämisen onnistumiseksi), on kyse ympärivuorokautisen palveluasumisen välituotepalvelusta, jolloin kuljetuspalvelut kirjataan tilille 4420 *Matkustus- ja kuljetuspalvelut*. Myös esim., kun hyvinvointialueiden omiin lastensuojelulaitoksiin sijoitettuja lapsia/nuoria kuljetetaan kouluun (koulukuljetukset), on kyse lastensuojelun välituotepalvelusta, jolloin koulukuljetukset kirjataan tilille 4420 *Matkustus- ja kuljetuspalvelut*.

- Mikäli hyvinvointialueiden ostopalveluna hankitun ympärivuorokautisen palveluasumisen asukkaita kuljetetaan yksiköstä toiseen (palvelujen järjestämisen onnistumiseksi), on kyse asiakaspalvelujen ostoista, jolloin ko. ostopalvelusopimukseen sisältyvät kuljetuspalvelut kirjataan tilille 4300 *Asiakaspalvelujen ostot*. Samoin, mikäli hyvinvointialueiden ostopalveluna hankittuun lastensuojelulaitokseen sijoitettuja lapsia/nuoria kuljetetaan kouluun, koko ostopalvelulasku kirjataan tilille 4300 *Asiakaspalvelujen ostot*.

Matkustuspalveluja ovat myös luottamushenkilöiden ja henkilöstön virka- yms. matkoista aiheutuneet matkakustannukset (ei majoitus- ja ravitsemispalvelut), verottomat päivärahat ja kilometrikorvaukset, tavaroiden rahti- ja rahtivakuutus- yms. palvelut.

Kuljetuspalveluita ovat yksittäisiä paketteja suurempien tavaramäärien kuljetuspalvelut. Yksittäisten kirjeiden ja pakettien kuljetukset kuuluvat posti- ja kuriiripalveluiden tilille. Polttoainelisä vertautuu laskutuslisään. Siten se kirjataan varsinaiselle hankinnalle eli palvelun luonteen mukaan kuljetuspalveluihin.

Sosiaalihuoltolain (1301/2014) 23 § Liikkumista tukevat palvelut ja Vammaispalvelulain (675/2023) 28–31 § Liikkumisen tuki

Liikkumista tukevat palvelut ja liikkumisen tuki ovat hyvinvointialueiden järjestämisvastuulla olevia asiakkaiden lopputuotepalveluja.

- Mikäli palvelut järjestetään ostopalveluna, ne kirjataan tilille 4300 *Asiakaspalvelujen ostot*.

- Mikäli palvelut toteutetaan hyvinvointialueen omana tuotantona (omalla tai vuokrahenkilöstöllä ja/tai omalla tai vuokrakalustolla); henkilöstökulut tai työvoiman vuokraus kirjataan ko. kululajien kirjaamisesta annettujen ohjeiden mukaisesti sekä kalustokulut kirjataan ko. kululajien kirjaamisesta annettujen ohjeiden mukaisesti.

- Mikäli palvelut korvataan avustuspäätöksellä, kulut kirjataan tilille 4739 *Muut avustukset kotitalouksille*.

Sosiaali- ja terveyspalvelut (tili 4430)

Sosiaali- ja terveyspalveluihin kuuluvat muun muassa laboratorio- ja röntgenpalvelut, kun ne ovat niin sanotun välituotepalvelun luonteisia, osa kokonaispalvelua, myös muun muassa ensivastehoitopalvelut, henkilöstön terveydenhuoltopalvelut, sopimuspalokuntaan tai muuhun vastaavaan yhteisöön kuuluvien terveystarkastukset, perhehoidon käynnistämis- ja kulukorvaukset. Lääkäri- ja sairaanhoitohenkilöstön vuokraus on henkilöstön vuokrausta, ei sosiaali- ja terveyspalvelujen ostoa.

Koulutus- ja kulttuuripalvelut (tili 4440)

Koulutuspalveluihin kuuluvat kurssi-, osallistumis- ja ilmoittautumismaksut (ei matkakustannukset ja päivärahat).

Muut yhteistoimintaosuudet (tili 4460)

Muun muassa osuudet työmarkkinalaitokselle ja muut yhteistoimintaan liittyvät osuudet, jotka eivät ole asiakaspalvelujen ostoja ja joita ei voida lukea mihinkään edellä olevaan *Muiden palvelujen ostot* -menolajin alakohtaan.

Muut palvelut (tili 4470)

Kaikki ne palvelujen ostoista aiheutuneet menot, jotka eivät kuulu edellä oleviin kohtiin. Tähän kuuluvat muun muassa vartiointipalvelut, työpuku- ja työkalukorvaukset,

katsastusmaksut, lääketieteelliset ruumiinavauskustannukset yms. palvelut. Myös musiikin käyttölupa ja valokopioiden tekijänoikeuskorvaus.

Aktivoidut palveluiden ostot (tili 4480)

3.2.4.3 Aineet, tarvikkeet ja tavarat

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy

Aineisiin, tarvikkeisiin ja tavaroihin luetaan muun muassa toimisto- ja koulutarvikkeet, kirjallisuus, elintarvikkeet, vaatteisto, lääkkeet ja hoitotarvikkeet, puhdistusaineet ja -tarvikkeet, poltto- ja voiteluaineet sekä lämmön, veden ja sähkön hankintamenot. Sen sijaan jätevesimaksut kuuluvat palvelujen ostoihin.

Kuluerään *Aineet, tarvikkeet ja tavarat* sisällytetään näiden hyödykkeiden tilikauden aikaiset suoriteperusteiset ostot. Aineiden ja tarvikkeiden hankintamenon aktivoinnissa ja kuluksi kirjaamisessa 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*.

Toimistotarvikkeet (tili 4500)

Erilaiset toimistotarvikkeet kuten kirjoitustarvikkeet, monistusaineet ja -tarvikkeet, lomakkeet, kirjekuoret, arkistokansiot, askarteluvälineet ja -aineet yms. sekä IT-tarvikkeet.

Kirjallisuus (tili 4510)

Kaikki kirjat (ml. kirjojen lisenssimaksut) sekä sanoma- ja aikakauslehdet, esitteet, levyt, kasetit jne.

Elintarvikkeet (tili 4520)

Ruoka-aineet ja ruoanlaitossa tarvittavat muut aineet ja pienehköt tarvikkeet.

Vaatteisto (tili 4530)

Vaatteistoon kuuluvat kaikki vaatteisto, kengät, sisustustekstiilit, liinavaatteisto, suojavaatteet, kertakäyttövaatteet ja muut tekstiilivalmisteet.

Lääkkeet (tili 4533)

Tilille kirjataan ainoastaan lääkkeet.

Hoitotarvikkeet (tili 4534)

Hoitoaineet ja hoitotarvikkeet, myös röntgenfilmit ja kehitysaineet, tutkimuslaitteiden tulostustarvikkeet yms. Myös lääkinnälliseen kuntoutukseen liittyvät apuvälineet kuten proteesit, peruukit tms.

Puhdistusaineet ja -tarvikkeet (tili 4550)

Siivous- ja puhdistusvälineet ja -tarvikkeet kuten pesu-, puhdistus- ja kiillotusaineet, saniteettitarvikkeet.

Poltto- ja voiteluaineet (tili 4560)

Ajoneuvojen, koneiden jne. poltto- ja voiteluaineet (ei lämmitykseen kuuluvia poltto- ja voiteluaineita).

Lämmitys (tili 4568)

Kaukolämmön ja -kylmän hankinta sekä lämmitysaineet apuaineineen ja lämmitystarvikkeet.

Sähkö ja kaasu (tili 4569)

Sähköenergia, sähkölämmitys ja sähkön siirto sekä kaasumaisten polttoaineiden jakelupalvelut putkiverkoston kautta. Sähkön ja kaasun käyttöön liittyvät tarvikkeet kuten lamput ja sulakkeet. Tänne merkitään myös maakaasu sekä sähköautojen lataus.

Vesi (tili 4570)

Käyttövesimaksut eli veden puhdistus- ja jakelumaksut (sen sijaan jätevesimaksut kuuluvat kululajiin *Puhtaanapito- ja pesulapalvelut*).

Kalusto (tili 4580)

Muu kuin pysyvien vastaavien hyödykkeisiin luettava kalusto ja välineistö, eli kertapoistoisen kaluston ja välineistön hankinta, esimerkiksi tablet-laitteet, tietokoneiden oheislaitteet kuten näytöt, näppäimistöt, printterit, skannerit, kaapelit sekä puhelimet, puhelinvastaajat, antennit, murto- ja palohälytysjärjestelmät, televisiot, videot, dvd-/blu-ray -laitteet, monitorit ja projektorit, video- ja digitaalikamerat, radiovastaanottimet, vahvistimet ja kaiuttimet. Lisäksi esimerkiksi pöydät, tuolit, akut, porat, sahat yms.

Rakennusmateriaali (tili 4590)

Rakennusaineet ja -tarvikkeet kuten sora, sementti, puuaines, tiilet, naulat, tapetit, maalit, lakat, lvi-tarvikkeet ym. rakennusmateriaali.

Muu materiaali (tili 4600)

Kaikki ne menot aineiden ja tarvikkeiden ostoista, joita ei voida kirjata muihin edellä oleviin materiaalin ostojen alakohtiin. Esimerkiksi näyttöpäätelasit kirjataan tänne.

Pysyviin vastaaviin aktivoidut aineet, tarvikkeet ja tavarat (tili 4640)

Varastojen lisäys/vähennys (tili 4670)

Tilikauden ostomenot oikaistaan tuotannontekijöiden käyttöä vastaavasti kuluiksi oikaisemalla ostomenoja tuloslaskelmassa varastojen muutoksella. Aineet, tarvikkeet ja tavarat voidaan kirjata tuloslaskelmaan kuluksi myös käytön mukaan, jolloin ostomenoja ja varastojen muutosta ei erikseen esitetä.

3.2.4.4 Avustukset

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy

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

Avustukset kotitalouksille

Tietotarpeet:

- Omaishoidon tuki
- Osittainen ja joustava hoitoraha
- Täydentävä ja ehkäisevä toimeentulotuki sekä niiden takaisinperintä

Omaishoidon tuki, hoitopalkkiot (tili 4710)

Tähän kirjataan omaishoitajalle maksetut palkkiot.

Omaishoidon tuki ei ole palkkaa vaan *ennakkoperintälain 6 §:n* mukaista korvausta. Hyvinvointialue ei maksa niistä työnantajan sosiaaliturvamaksua. Ennakonpidätys toimitetaan, jos hoitajaa ei ole merkitty ennakkoperintärekisteriin. Alaikäisen lapsen vanhemmalle maksetusta omaishoidon tuesta toimitetaan ennakonpidätys rekisterimerkinnästä riippumatta. (Ks. myös kohta *Henkilösivukulut*).

Toimeentulotuki

Valtionrahoituksen tilitystä ja tilastointia varten kirjanpidossa tarvitaan seuranta eri perustein myönnettäville toimeentulotuen menoille, jotka ovat *Täydentävä toimeentulotuki (tili 4721*) ja *Ehkäisevä toimeentulotuki (4722)*.

Omalle tililleen merkitään myös saadut *Täydentävän ja ehkäisevän toimeentulotuen takaisinperinnät (tili 4723)* yhteensä.

Muut avustukset kotitalouksille (tili 4739)

Kotitalouksille maksetut muut avustukset kuten erilaiset apurahat sekä muun muassa veroton kuntoutus-, ahkeruus- tai terapiaraha sekä erilaiset apurahat.

Vammaisille annetut avustukset

Pääsääntöisesti kaikki vammaisille annetut avustukset merkitään *Avustuksiin kotitalouksille*. Esimerkiksi sellaiset vammaisille suunnatut tukitoimet, joissa hyvinvointialue korvaa tietyt, tuen saajan itse hankkimat tavarat tai palvelut (muun muassa päivittäisistä toiminnoista suoriutumisessa tarvittavat välineet, koneet ja laitteet, asunnon muutostyöt, ylimääräiset vaatetuskustannukset tai erityisravinnosta aiheutuvat kustannukset). Myös vammaisten matkoihin annetut avustukset (muun muassa taksisetelit) tai tavarana annetut avustukset.

Jos hyvinvointialue työnantajana maksaa henkilökohtaisen avustajan palkkion suoraan avustajalle ja maksaa palkkiosta sosiaali- ja eläkevakuutusmaksut yms. lakisääteiset maksut, palkkio kuuluu luonteensa mukaisesti menolajiin *Palkat ja palkkiot*. Jos palkkio maksetaan eri työnantajan y-tunnuksen kautta (muun muassa sijaismaksajana), kirjataan koko palkkion määrä asiakaspalvelujen ostoihin.

Vammaispalvelulain (675/2023) 28–31 § *Liikkumisen tuki*, samoin kun sosiaalihuoltolain (1301/2014) 23 § *Liikkumista tukevat palvelut*, voidaan järjestää usealla eri toteuttamistavalla. Näiden eri toteutustapojen kirjaamisesta on ohjeistettu luvun 3.2.4.2 kohdassa *Matkustus- ja kuljetuspalvelut (tili 4420)*. [2025]

Avustukset yhteisöille (tili 4742)

Muille kuin kotitalouksille myönnettävät avustukset. Tällaisia ovat muun muassa erilaisille yhdistyksille maksettavat toiminta-avustukset, palokunta-avustukset, jäsenen osallistuminen hyvinvointiyhtymän investointiin silloin, jos sitä ei voida merkitä taseen muihin pitkävaikutteisiin menoihin, sekä säätiölle maksettava säädepääoma (ei ole taseeseen muihin osuuksiin aktivoitava meno).

3.2.4.5 Muut toimintakulut

Käytetään laskentakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy

Muihin toimintakuluihin sisältyvät muun muassa vuokrakulut ja hyvinvointialueen maksamat välittömät verot, esimerkiksi liiketoiminnan yhteisövero, kiinteistöverot ja muut välittömät verot. Tähän kuuluu myös arvonlisävero omasta käytöstä tai luontoisetuateriasta siltä osin kuin sitä ei voida kohdistaa ao. kululajiin. Vuokrakulut voidaan esittää tuloslaskelmassa myös omalla rivillään, mikäli niiden määrä toimintakuluissa on olennainen. Myyntiin liittyvät kuluerät kuten myyntisaamisista syntyneet luottotappiot sekä

välilliset verot, jotka eivät perustu välittömästi myynnin määrään, kuten valmistevero, vähennetään tuloslaskelmassa muina toimintakuluina.

Oikaisuerät on pyrittävä kirjaamaan ensisijaisesti kulu- tai tuottolajiin, johon oikaistava liiketapahtuma on kirjattu.

Hyvinvointialueen tai muun konsernitilinpäätökseen yhdisteltävän yhteisön erillistilinpäätökseen sisältyvät välittömät verot ja laskennalliset verot sekä vapaaehtoisten varausten ja poistoeron muutoksesta johtuvat laskennalliset verot merkitään hyvinvointialueen konsernituloslaskelmassa tilikauden veroihin ja laskennallisiin veroihin.

Erikseen on ilmoitettava muihin toimintakuluihin sisältyvä pakollisten varausten muutos.

Vuokrakulut

Vuokrakulujen yhteismäärästä tulee eritellä sisäiset vuokrakulut. Asuntojen sekä muiden rakennusten ja huoneistojen vuokriin sisältyvät sekä ulkoiset että sisäiset vuokrat (tai yhtiövastikkeet) rakennuksista ja huoneistoista. Vuokra-ajan pituudella ei ole vaikutusta siihen, mille tilille vuokra kirjataan.

Koneiden ja laitteiden vuokriin kirjataan muun muassa vuokrattujen koneiden ja kaluston ja kuljetusvälineiden (myös toimistokoneiden ja -laitteiden) vuokramenot mukaan lukien leasingvuokrat ja niihin sisältyvät vakuutusmaksut. Muihin vuokrakuluihin kirjataan esimerkiksi vaatteiston vuokrat. Sen sijaan esimerkiksi työkoneurakoitsijalle maksetut työsuoritusten korvaukset luetaan muiden palvelujen ostoihin.

Alla on tietotarve ulkoisista vuokrakuluista:

- Maa- ja vesialueiden vuokrat (tili 4810)
- Rakennusten ja huoneistojen vuokrat (tili 4820)
- Koneiden ja laitteiden vuokrat (tili 4830)
- Muut vuokrat (tili 4890)
- Aktivoidut vuokrakulut (tili 4899).

Muut kulut

Muihin kuluihin kuuluvat jäsenmaksut sekä verotilin ilmoitusten myöhästymismaksut. Myös takaustappiot kirjataan tänne. Erikseen on ilmoitettava maksetut korvaukset takausvastuista yhteensä ja siitä julkisyhteisöille maksetut.

Varastotilien oikaisut ja muut oikaisuerät on pyrittävä kirjaamaan ensisijaisesti kulutai tuottolajiin, johon oikaistava liiketapahtuma on kirjattu.

Jätevero (tili 4901)

Hyvinvointialueen maksama jätevero kirjataan erikseen muista välillisistä ja välittömistä veroista.

Muut välilliset ja välittömät verot (tili 4910)

Välillisiin ja välittömiin veroihin kirjataan muun muassa ajoneuvovero, käyttövoimavero sekä arvonlisävero omasta käytöstä tai luontoisetuateriasta siltä osin, kun sitä ei voida kohdistaa ao. kululajiin. Lisäksi muita vastaavia veroja ovat kiinteistövero ja liiketoiminnan yhteisövero.

Hyvinvointialueen tai muun konsernitilinpäätökseen yhdisteltävän yhteisön erillistilinpäätökseen sisältyvät välittömät ja laskennalliset verot sekä vapaaehtoisten varausten ja poistoeron muutoksesta johtuvat laskennalliset verot merkitään hyvinvointialueen konsernituloslaskelmassa tilikauden veroihin ja laskennallisiin veroihin. Hyvinvointialueen konserniin kuuluvan osakeyhtiön maksama yleisradiovero kirjataan konsernitilinpäätöksessä muihin välillisiin ja välittömiin veroihin.

Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustappiot (tili 4920)

Olennaiset pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustappiot kirjataan muina toimintakuluina.

Luottotappiot toimintatuotoista (myyntisaamiset) (tili 4921)

Muihin kuluihin kuuluvat myyntisaamisista syntyneet luottotappiot.

Arvonlisäverollisen toiminnan myyntisaamisten luottotappiot vähennetään arvonlisäveroilmoituksessa myynnin vähennyksenä.

Takaustappiot (tili 4930) ja takauskorvausten takaisinperinnät (tili 4931)

Muihin kuluihin kuuluvat annetuista takauksista syntyneet tappiot.

Omalle tililleen merkitään saadut *Takauskorvausten takaisinperinnät* yhteensä ja siitä julkisyhteisöiltä saadut tulot.

Muut toimintakulut (tili 4940)

Aktivoidut muut kulut (tili 4990)

3.2.5 Osuus osakkuusyhteisöjen voitoista (tappioista)

Käytetään laskelmakaavoissa: Kons

Osuus osakkuusyhteisöjen voitosta (tili 4996)

Osuus osakkuusyhteisöjen tappiosta (tili 4997)

Osuus osakkuusyhteisön tilikauden voitosta tai tappiosta esitetään konsernituloslaskelmassa toimintatuottojen ja -kulujen ryhmässä nimikkeellä *Osuus osakkuusyhteisöjen voitosta (tappiosta)*.

3.2.6 Valtion rahoitus

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Kons

Pelastustoimi (tili 5620)

Sosiaali- ja terveyshuolto (tili 5630)

Lisärahoitus (tili 5640)

Hyvinvointialueen tuloslaskelman valtion rahoitukseen sisällytetään 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.

Muu valtiolta tuleva rahoitus kuten valtion niin sanotun täyden korvauksen periaatteella maksamat korvaukset hyvinvointialueen suoritteista sisältyvät *Myyntituottoihin*. Muut valtiolta saadut tuet ja avustukset käyttötalouteen sekä pysyvien vastaavien hyödykkeisiin ja muihin pitkävaikutteisiin menoihin kirjataan toimintatuottoihin tilille *Muut tuet ja avustukset*.

3.2.7 Rahoitustuotot ja -kulut

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Rahoitustuotoissa ja -kuluissa ilmoitetaan rahoitustoiminnan luonteiset tuotot ja kulut.

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

Rahoitustuotot

Rahoitustuotoista ilmoitetaan erikseen korkotuotot ja muut rahoitustuotot.

Rahoituskulut

Rahoituskuluissa ilmoitetaan erikseen korkokulut ja muut rahoituskulut. Toiminta- tai rahoitusavustusta liikelaitokselle tai muulle taseyksikölle ei käsitellä rahoituskuluna vaan kuluryhmässä *Avustukset*.

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

3.2.7.1 Korkotuotot

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Korkotuotoissa ilmoitetaan antolainoista (tili 6040), muista sijoituksista ja talletuksista sekä maksuliikennetileiltä saadut korkotuotot suoriteperusteen mukaisesti jaksotettuna. Jos on nostettu lyhytaikainen laina sijoitustarkoituksessa tulon tuottamiseksi, siitä saatu negatiivinen korkomeno merkitään korkotuloksi (tili 6050).

Korkotuotoista on eriteltävä koronvaihto- ja korkotermiinisopimuksiin liittyvät korkokulut ja -tuotot (jos tuottoja suojaava sopimus, käsittely korkotuottojen oikaisuna (tili 6055).

3.2.7.2 Muut rahoitustuotot

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Muihin rahoitustuottoihin sisällytetään

- osingot ja osuuspääomien korot (tili 6100)
- liikelaitoksen tai muun taseyksikön peruspääoman tuotto (tili 6115)
- korvaus jäännöspääomasta laskennallisesti eriytetyltä liiketoiminnalta (tili 6116)
- viivästyskorot (tili 6130)
- peruspääoman korot hyvinvointiyhtymiltä (tili 6140)
- kurssivoitot rahoituslainoista (tili 6150)
- arvopapereiden luovutusvoitot (tili 6160)
- korkojohdannaisiin liittyvät tuotot (ei-suojaava) (tili 6169)
- muut rahoitustuotot, mm. maksuhuomautustulot (tili 6170)
- takausprovisiot (tili 6176)
- Rahoitusarvopaperien arvonalentumisten oikaisut (Arvonalentumisten palautumiset) (tili 6180)

Jos hyvinvointialue on saanut vuoden aikana omistamastaan yhtiöstä osinkoja yli 100 000 euroa, pitää luku eritellä HHYTT-raportilla. Ilmoitettavat tiedot: osinkoa maksaneen yhteisön yritystunnus sekä yhteisöltä saatujen osinkojen määrä vuoden aikana (tuloslaskelmaan kirjatut).

Erikseen HHYTT-raportilla on ilmoitettava myös takauksista saadut tulot (takausprovisiot) yhteensä ja siitä julkisyhteisöiltä saadut tulot.

3.2.7.3 Korkokulut

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Korkokuluihin kuuluvat pitkäaikaisista ja lyhytaikaisista lainoista maksetut korot. Jos lainan vaihtuva korko on ollut negatiivinen ja siitä on saatu tuloa, merkitään tulo ko. kulutilin hyvitykseksi. Jos lyhytaikainen laina on kuitenkin nostettu sijoitustarkoituksessa tulon tuottamiseksi, merkitään siitä saatu tulo korkotuloksi.

Suojaamistarkoituksessa tehdyn johdannaissopimuksen kulut ja tuotot kirjataan korkokuluihin (tili 6270). Johdannaissopimuksen perusteella pankilta saatu samamääräinen tulo merkitään ko. tiliryhmän hyvitykseksi (oikaisueräksi). Lisäksi samaan tiliryhmään mutta omalle tilille merkitään johdannaissopimuksen perusteella veloitukseksi kiinteäkorkoinen meno (tili 6255).[11]

Korkokuluista on eriteltävä koronvaihto- ja korkotermiinisopimuksiin liittyvät korkokulut ja -tuotot (jos kuluja suojaava sopimus, käsittely korkokulujen oikaisuna) (tili 6270).

Liikelaitoksen hyvinvointialueelle tai -yhtymälle maksetut korkokulut kirjataan sisäiselle sektorille samaa tiliä käyttäen.

3.2.7.4 Muut rahoituskulut

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Muita rahoituskuluja ovat muun muassa:

- peruspääoman korko (tili 6301)
- korvaus peruspääomasta liikelaitokselta tai muulta taseyksiköltä (tili 6304)
- korvaus jäännöspääomasta laskennallisesti eriytetyltä liiketoiminnalta (hyvinvointialueelle) (tili 6306)
- kurssitappiot rahoituslainoista (tili 6330)

[11] Kirjanpitolautakunnan lausunnot 1878/2011 koronvaihtosopimusten käsittelystä niin sanotun pienen kirjanpitovelvollisen tilinpäätöksessä ja 1912/2014 pankkilainaan liittyvän koronvaihtosopimuksen käsittelystä tilinpäätöksessä sekä 1963/2016 suojauslaskennasta ja koronvaihtosopimusten käsittelystä. Lisäksi kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto 116/2017 suojaustarkoituksessa tehtyjen koronvaihtosopimusten käsittelystä kunnan tilinpäätöksessä.

- arvopapereiden luovutustappiot (tili 6335)
- arvonalentumiset vaihtuvien vastaavien rahoitusarvopapereista (tili 6360)
- arvonalentumiset pysyvien vastaavien sijoituksista (pl. toimialasijoittamisen osakkeet ja -osuudet) (tili 6370)
- korkojohdannaisiin liittyvät kulut (ei-suojaava) (tili 6379)
- muut rahoituskulut (tili 6380)

Muita rahoituskuluja ovat lisäksi muun muassa viivästyskorot, maksuhuomautuskulut, takaus-, luotto- ja luottokorttiprovisiot. Lainasaamisista aiheutuneet luottotappiot, myös sosiaalisen luototuksen luottotappiot, ovat muihin rahoituskuluihin sisältyviä arvonalentumisia. Myös pankin perimä maksu tilillä olevan positiivisen saldon perusteella merkitään Muihin rahoituskuluihin.

Pysyvien vastaavien osakkeiden ja -osuuksien (toimialasijoittamisen) arvonalennukset esitetään poistojen ja arvonalentumisten ryhmän erässä *Arvonalentumiset*.

Jos rahoitusomaisuudesta *kirjanpitolain 5:2 §:n* tai pysyvän vastaavan sijoituksesta *kirjanpitolain 5:13 §:n* perusteella tehty kulukirjaus osoittautuu viimeistään tilikauden päättymispäivänä aiheettomaksi, se on oikaistava samassa erässä, mihin kulukirjaus on tehty.

3.2.8 Poistot ja arvonalentumiset

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Poistot ja arvonalentumiset esitetään kahtena eränä tuloslaskelmassa: suunnitelman mukaiset poistot ja arvonalentumiset. Jos pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen tai sijoituksen todennäköisesti tulevaisuudessa kerryttämä tulo on pysyvästi vielä poistamatonta hankintamenoa pienempi, erotus on kirjattava arvonalennuksena kuluksi (*KPL 5:13 §*). Hyvinvointialueella tulonodotusten lisäksi tarkastellaan hyödykkeen palvelutuotantokykyä.

3.2.8.1 Suunnitelman mukaiset poistot

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Suunnitelman mukaiset poistot (tili 7170)

Poistoina esitetään kaikki suunnitelman mukaiset poistot pysyviin vastaaviin kuuluvien aineettomien ja aineellisten hyödykkeiden hankintamenoista. Suunnitelman mukaiset poistot on eriteltävä tase-erittäin liitetiedoissa.

Luottotappioita ei sisällytetä poistoihin, vaan ne ilmoitetaan muissa varsinaisen toiminnan kuluissa taikka muissa rahoituskuluissa saatavan luonteesta riippuen.

Lisäpoisto, joka tehdään suunnitelman mukaisten poistojen kohteena olevasta aineettomasta tai aineellisesta hyödykkeestä sen vuoksi, että poistosuunnitelmaa on perustellusti muutettu, merkitään suunnitelman mukaiseksi poistoksi. Olennainen lisäpoisto on eriteltävä tilinpäätöksen liitetiedoissa.

Suunnitelman mukaiset poistot ovat aina ensisijaisia arvonalennuksena vähentämiseen nähden. Jos poistonalainen hyödyke kuitenkin esimerkiksi tuhoutuu tulipalossa kokonaan tai hyödykkeen tulonodotukset muuttuvat olennaisesti tai poistuvat kokonaan sen käyttötarkoituksen muutoksen takia, esitetään kulukirjaus tuloslaskelmassa erikseen arvonalentumisena.

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

Kertaluonteiset poistot (tili 7180)

Kertaluonteisina poistoina käsitellään muut kuin suunnitelman mukaiset poistot eli muut lisäpoistot.

Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutusvoitot ja -tappiot (tili 7190)

Poistettavan pysyvien vastaavien hyödykkeen luovutuksesta aiheutunut epäolennainen luovutusvoitto ja -tappio merkitään poistojen oikaisuna poistoihin, ellei sitä ole merkitty toiminnan muiksi tuotoiksi tai kuluiksi (pääsääntö) eikä satunnaisiksi eriksi[12]. Suunnitelmapoistojen oikaisuina kirjatut luovutusvoitot ja -tappiot sisältyvät pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustuottoihin, eikä niitä oikaista rahoituslaskelmassa.

3.2.8.2 Omistuksen eliminointierot

Käytetään laskelmakaavoissa: Kons

Eliminointiero osakkeiden tai osuuksien hankintamenon ja hankintahetken oman pääoman osuuden välillä merkitään konsernituloslaskelmassa perustamis- tai hankintatilikaudella poistojen ja arvonalentumisten ryhmään, omaksi rivikseen *Omistuksen eliminointierot,* ja sen jälkeisillä tilikausilla edellisten tilikausien yli- tai alijäämään. Positiiviset ja negatiiviset tulosvaikutteiset eliminointierot eritellään konsernitilinpäätöksen liitetiedoissa. Tililuettelossa näille on omat tilit:

- Positiivinen eliminointiero (tili 7220)
- Negatiivinen eliminointiero (tili 7221)

[12] Vähäiset pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutusvoitot ja -tappiot syntyvät myytäessä hyödyke hintaan, joka poikkeaa vähän jäljellä olevasta poistamattomasta hankintamenosta.

Itse perustetun tytäryhteisön osakkeiden tai osuuksien hankintameno eliminoidaan yhtiöön sijoitettua omaa pääomaa vastaan tai omistusosuuden ollessa alle satapro-senttinen, konsernin omistuksen mukaista osuutta vastaan. Jos osakkeiden tai osuuksien hankintameno poikkeaa yhtiön omaan pääomaan kirjatusta määrästä, eliminointiero kirjataan konsernin edellisten tilikausien yli- tai alijäämään. Perustamistilikaudella ero kirjataan tuloslaskelman erään *Omistuksen eliminointierot* ja sen jälkeisillä tilikausilla edellisten tilikausien yli- tai alijäämään.

Hankitun tytäryhteisön hankinta-ajankohdan mukainen oman pääoman osuus ja osakkeiden tai osuuksien hankintameno poikkeavat usein toisistaan. Osakkeiden tai osuuksien hankintameno eliminoidaan tytäryhteisön oman pääoman eristä hankintahetkellä konsernille kuuluvaa osuutta vastaan. Eliminointiero osakkeiden tai osuuksien hankintamenon ja hankintahetken oman pääoman osuuden välillä merkitään hankintatilikaudella konsernituloslaskelmassa Poistojen ja arvonalentumisten ryhmään, erään *Omistuksen eliminointierot*. Hankintatilikauden jälkeen eliminointiero kirjataan edellisten tilikausien yli- tai alijäämään.

3.2.8.3 Konserniliikearvon poiston ja konsernireservin vähennys

Hankintamenomenetelmää käytettäessä keskinäinen omistus eliminoidaan vähentämällä hankintameno sekä tytäryrityksen hankinta-ajankohdan mukaisesta omasta pääomasta määrä, joka vastaa konsernin omistusosuutta. Jos hankintameno on suurempi kuin oma pääoma, syntyy konserniaktiivaa, ja jos hankintameno on pienempi kuin oma pääoma, syntyy konsernipassiivaa. Konserniaktiiva ja konsernipassiiva kohdennetaan pääsääntöisesti omaisuus- ja velkaerille, joista niiden katsotaan johtuvan. Se osa konserniaktiivasta, joka ei ole kohdennettavissa merkitään konserniliikearvoksi ja poistetaan vaikutusaikanaan. Jos vaikutusaikaa ei voida luotettavalla tavalla arvioida, konserniliikearvo poistetaan kymmenessä vuodessa. Kohdistamaton konsernipassiiva eli konsernireservi kirjataan tuotoksi kulukirjausten tai realisoituneiden tulojen mukaan. Tililuettelossa näille on omat tilit:

- konserniliikearvon poisto (tili 7222)
- konsernireservin vähennys (tili 7223)

3.2.8.4 Arvonalentumiset

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Arvonalennus on kirjattava, jos arvonalentuminen arvioidaan pysyväksi. Aiheettomaksi osoittautunut arvonalennus kirjataan kulukirjauksen oikaisuksi *(KPL 5:16 §)*.

Pysyvien vastaavien hyödykkeiden arvonalentumiset (tili 7230)

Arvonalentumiseksi merkitään hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän 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. Ne esitetään tuloslaskelmassa poistojen ja arvonalentumisten ryhmässä erikseen erässä *Arvonalentumiset*.

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

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

Muut kuin pysyvien vastaavien hyödykkeiden arvonalentumiset kirjataan tilille *Muut arvonalentumiset (tili 7240).*

3.2.9 Satunnaiset tuotot ja kulut / Satunnaiset erät

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän tuloslaskelmassa poikkeukselliset erät käsitellään *Satunnaisten tuottojen ja kulujen* ryhmässä. Satunnaisiksi tuotoiksi ja kuluiksi katsotaan sellaiset tulot ja menot, jotka perustuvat hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän tavanomaisesta toiminnasta poikkeaviin, kertaluonteisiin ja olennaisiin tapahtumiin. Satunnaisia tuottoja ja kuluja saattaa syntyä muun muassa

- toiminnan yhtiöittämisestä tai lopettamisesta aiheutuvasta suurehkosta pysyvien vastaavien hyödykkeen luovutusvoitosta tai -tappiosta[13]
- vahingonkorvauksista ja sopimussakoista
- vakuutusturvan ylittävistä kertaluonteisista vahingoista

Ko. kulujen ja tuottojen on oltava olennaisia, tavanomaisesta toiminnasta poikkeavia ja kertaluonteisia. Muutoin ne kirjataan muihin toimintakuluihin. Satunnaisuutta tulee tulkita suppeasti. Tyypillistä on, että satunnaisia eriä ei esiinny jokaisena tilikautena.

Raportoinnissa satunnaiset **tuotot** jaotellaan seuraavasti:

- Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutusvoitot (tili 8000)
- Omistusosuuksien luovutukset (tili 8010)
- Vahingonkorvaukset ja sopimussakot (tili 8020)
- Muut satunnaiset tuotot (tili 8050)

Raportoinnissa satunnaiset **kulut** jaotellaan seuraavasti:

- Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustappiot (tili 8100)
- Omistusosuuksien luovutukset (tili 8110)

[13] Esimerkiksi jos hyvinvointialue yhtiöittää tai myy liikelaitoksensa, siitä syntyvä luovutusvoitto tai -tappio käsitellään satunnaisena eränä.

- Vahingonkorvaukset ja sopimussakot (tili 8120)
- Annetut akordit ja konserniavustukset (tili 8130)
- Muut satunnaiset kulut (tili 8150)

Tuloslaskelman liitteenä on annettava satunnaisiin tuottoihin ja kuluihin sisältyvistä eristä selvitys.

3.2.10 Tilinpäätössiirrot

Käytetään laskelmakaavoissa: Kons

Tilinpäätössiirrot tarkoittavat hyvinvointialueen konsernitilinpäätöksessä poistoeron, varausten ja rahastojen muutosta. Kirjaukset tilille 8200.

3.2.11 Poistoeron muutos / Poistoeron lisäys (-) tai vähennys (+)

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy

Investointivarauksen käyttö pysyvien vastaavien poistonalaisen hyödykkeen hankintamenon kattamiseen kirjataan varauksen vähennyksenä (+) (tili 8650) tuloslaskelmaan [2025]. Varauksen vähennystä kumoamaan tuloslaskelmaan merkitään varauksen käyttöä vastaava poistoeron lisäys (-) (tili 8500).

Investointivarauksen käyttö merkitsee investointivarauksen muuttamista poistoeroksi, jota varauksen käyttövuonna ja seuraavina tilikausina vähennetään enintään kyseisen pysyvien vastaavien hyödykkeen kunkin tilikauden suunnitelmapoiston verran. Kertyneen poistoeron purkaminen siten, että poistamatta oleva hankintamenon osa lisääntyisi, ei ole hyvän kirjanpitotavan mukaista.

3.2.12 Varausten muutos / Varausten lisäys (-) tai vähennys (+)

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy

Vapaaehtoisten varausten muutokset

Kirjanpitolain 5:15 §:ssä luetelluista vapaaehtoisista varauksista tulee hyvinvointialueella ja hyvinvointiyhtymässä kysymykseen investointivaraus. Investointivaraus saadaan tehdä vastaista hankintamenoa varten. Investointivarauksen avulla voidaan varautua tulevina vuosina tehtävään talouden kannalta merkittävään investointiin kerää-

mällä sitä varten tuloja etukäteen. Investointivarauksella katettava kohde on yksilöitävä taloussuunnitelmassa. Menettely, jossa investointivarausta kartutetaan, taikka puretaan tilikauden tuloksen tasaamiseksi ilman, että siirtojen perustana ovat suunnitellut investointihankkeet tai niiden toteutuminen, ei ole hyvän kirjanpitotavan mukainen.

Investointivaraus tuloutetaan viimeistään tilikaudella, jona hyödyke hankitaan tai jolloin hyödykkeestä aletaan tehdä suunnitelman mukaisia poistoja. Investointivaraus voidaan purkaa myös peruspääomaan.

Jos varauksena on tilinpäätökseen merkitty enemmän kuin valmistuneen tai hankitun hyödykkeen toteutunut hankintameno, on hankintamenon ylittävä osuus tuloutettava varauksen muutoksena sinä tilikautena, jona poistojen tekeminen aloitetaan tai jona hyödyke on valmistunut tai hankittu. Tililuettelossa käytetään seuraavia tilejä:

- varausten lisäys (-) (tili 8600)
- varausten vähennys (+) (tili 8650)

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

Pakollinen varaus on tehtävä tilikauden tuloksesta riippumatta, silloin kun velvoite sen tekemiseen on syntynyt. Pakolliset varaukset kirjataan tuloslaskelmaan luonteensa mukaisiin kulueriin ennen tilikauden tulosta.

3.2.13 Rahastojen muutos / Rahastojen lisäys (-) tai vähennys (+)

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy

Kirjanpidollisen menettelyn kannalta vapaaehtoisella varauksella ja rahastosiirrolla ei ole eroa. Rahaston ja varauksen kartuttamista ja käyttöä koskeva päätöksenteko poikkeaa kuitenkin toisistaan. Rahaston hallinnoinnin kannalta on perusteltua, että rahaston kartuttaminen ja käyttö perustuvat pysyväisluonteiseen sääntöön, vaikka säännökset sitä eivät edellytäkään. Hyvän kirjanpitotavan mukaisesti rahastoon siirto voidaan pääsääntöisesti tehdä vain niissä rajoissa, jotka tilikauden tulos (tuloslaskelman erä *Tilikauden tulos*) tekee mahdolliseksi.

Investointirahaston tai investoinnin rahoittamiseen tarkoitetun muun rahaston purkamisessa investoinnin toteuduttua menetellään vastaavalla tavalla kuin edellä investointivarauksen yhteydessä on sanottu.

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 muista varoista eriytettävissä olevien lahjoitusrahastojen varat toimeksiantojen varojen erään *Lahjoitusrahastojen varat*.

Rahastojen kartuttaminen ja käyttö tehdään pääsääntöisesti tuloslaskelman *Rahastojen muutos* -tilejä vastaan. Asiaa on tarkemmin selostettu taseen Vastattavaa-puolella rahastojen kohdalla. Tililuettelossa on seuraavat tilit:

- rahastojen lisäys (-) (tili 8700)
- rahastojen vähennys (+) (tili 8750)

3.2.14 Tilikauden verot ja laskennalliset verot

Käytetään laskelmakaavoissa: Kons

Tilikauden verot (tili 8765)

Laskennalliset verot (tili 8766)

Hyvinvointialueen tai muun konsernitilinpäätökseen yhdisteltävän yhteisön erillistilinpäätökseen sisältyvät välittömät verot ja laskennalliset verot sekä vapaaehtoisten varausten ja poistoeron muutoksesta johtuvat laskennalliset verot merkitään hyvinvointialueen konsernituloslaskelmassa tilikauden veroihin ja laskennallisiin veroihin.

3.2.15 Vähemmistöosuudet

Käytetään laskelmakaavoissa: Kons

Vähemmistöosuudet (tili 8760)

Vähemmistöosuudet merkitään konsernituloslaskelmaan erilliseksi tilikauden ylijäämää tai alijäämää edeltäväksi eräksi (*KPA 3:2.4 §*).[14]

Muiden kuin konserniyhteisöjen omistusta vastaavat osuudet tytäryhteisöjen tuloksista merkitään konsernituloslaskelmaan omaksi eräkseen (vähemmistöosuus konsernituloslaskelmassa, *KPL 6:7.2 §*). Vastaavasti muiden kuin konserniyhteisöjen omistusta tytäryhteisöissä vastaavat osuudet tytäryhteisöjen omista pääomista merkitään konsernitaseeseen omaksi eräkseen (vähemmistöosuus konsernitaseessa, *KPL 6:7.3 §*).

[14] Ks. vähemmistöosuuden erottamisesta kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaoston *yleisohje hyvinvointialueen konsernitilinpäätöksen laadinnasta*.

3.2.16 Tilikauden ylijäämä (alijäämä)

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Tilikauden ylijäämä (alijäämä) (tili 8800)

3.3 Tasetilejä koskevat säännökset, ohjeet ja määräykset

3.3.1 Pysyvät vastaavat

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Taseen vastaavat jaetaan erien käyttötarkoituksen ja suunnitellun vaikutusajan perusteella pysyviin vastaaviin ja vaihtuviin vastaaviin sekä toimeksiantojen varoihin. Pysyviä ovat erät, jotka on tarkoitettu tuottamaan tuloa jatkuvasti useana tilikautena. Hyvinvointialueella hyödyke voidaan aktivoida myös tulon tuottamisen tarkoituksesta riippumatta, jos se vaikuttaa jatkuvasti tuotannontekijänä hyödyke- tai palvelutuotannossa useana tilikautena. Pysyviin vastaaviin sisällytetään pysyvien vastaavien aineettomat ja aineelliset hyödykkeet ja sijoitukset. Kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaosto on antanut tarkempia ohjeita pysyvien vastaavien kirjaamisesta *yleisohjeessaan pysyvien vastaavien kirjaamisesta*. Koko tasetta koskevia ohjeita on vastaavasti *yleisohjeessa taseen laatimisesta*.

Pysyvien vastaavien hyödykkeisiin kirjattuja sisäisiä katteita varten on tarkoituksenmukaista avata kirjanpitoon tase-erien mukaiset sisäisten katteiden tilit, joilta katteet ilman lisäselvityksiä voidaan tilinpäätöstä laadittaessa eliminoida.

Osakkeiden ja osuuksien samoin kuin lainasaamisten tiliöinnissä otetaan huomioon konsernitilinpäätöksen eliminointivaatimusten ja yhdistelyperiaatteiden edellyttämät ryhmittelyt. Peruspääomasijoitukselle liikelaitokseen tai muuhun taseyksikköön ja lainasaamisiin liikelaitoksilta ja muilta taseyksiköiltä avataan omat tilit tai ne erotellaan muilla tunnisteilla.

Aktivointiedellytykset täyttävä pitkävaikutteinen ympäristömeno voidaan aktivoida ja kirjata vaikutusaikanaan poistoina kuluksi. Aktivoitujen ympäristömenojen esittämistä taseen vastaavissa omana tilinpäätöseränään ei vaadita. Ympäristömenot voidaan aktivoida, jos ne liittyvät tuleviin ympäristönsuojelutoimenpiteisiin ja ne tuottavat tulevaisuudessa tuloa.

Lahjoituksena tai testamenttina saatu omaisuus, johon ei sisälly käyttörajoituksia, kirjataan luonteensa mukaisiin tase-eriin ja tuloksi tuloslaskelmaan.

3.3.1.1 Aineettomat hyödykkeet

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Aineettomat oikeudet

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Aineettomia oikeuksia ovat hyvinvointialueen erikseen luovutettavissa olevien käyttö- ja valmistusoikeuksien hankintamenot. Aineettomiin oikeuksiin voidaan kirjata vastikkeellisesti hankitut toimiluvat, patentit, tekijänoikeudet, tavaramerkit yms. Aineettoman oikeuden aktivointi tulee kysymykseen silloin, kun se tuottaa tuloa tai vaikuttaa tuotannontekijänä jatkuvasti useana tilikautena ja hankintamenon kerralla kuluksi kirjaamisella on olennaista vaikutusta hyvinvointialueen tilikauden tulokseen.

Taseessa tietokoneohjelmistojen lisenssimaksut kirjataan tilille 1005. Tietokoneohjelmistoihin liittyvät muut aktivoidut menot kuin lisenssioikeuden hankintamenot kirjataan muuksi pitkävaikutteisiksi menoiksi tilille 1011. [15]

Muut aineettomat oikeudet kirjataan tilille 1006.

Konserniliikearvo

Jos hyvinvointialue tai hyvinvointialueen konsernitilinpäätökseen yhdisteltävä alakonserni on tehnyt tytäryhteisön omistuksen eliminoinnin hankintamenomenetelmällä, siitä aiheutunut konserniliikearvo merkitään taseen pysyviin vastaaviin aineettomien hyödykkeiden ryhmään, erän aineettomat oikeudet jälkeen (tili 1008).

Muut pitkävaikutteiset menot

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Muihin pitkävaikutteisiin menoihin kirjataan aktivoidut kehittämismenot samoin kuin aktivoitu liikearvo ja lainan pääoma-alennus ja lainan liikkeeseenlaskumenot. Lisäksi muihin pitkävaikutteisiin menoihin voidaan kirjata muita edellä mainittuihin ryhmiin kuulumattomia aineettomia hyödykkeitä kuten osake-[16] ja vuokrahuoneistojen perusparannusmenot sekä atk-ohjelman hankintaan liittyvät muut menot kuin lisenssioikeuden hankintamenot.

Muita pitkävaikutteisia menoja voivat edellä mainittujen lisäksi olla tavanomaista suuremmat rahoitusosuudet tai -avustukset muiden yhteisöjen pysyvien vastaavien hyödykkeiden hankintamenoihin (esimerkiksi jäsenen rahoitusosuus hyvinvointiyhtymän

---

[15] Ks. kirjanpitolautakunta 1604/2000 Atk-ohjelmiston hankintamenon aktivointi.

[16] Osakehuoneistojen perusparannusmenoja ei merkitä osaksi huoneiston hallintaan oikeuttavien osakkeiden hankintamenoa (kirjanpitolautakunta 1588/1999).

pysyvien vastaavien hyödykkeen hankintamenoon, mikäli jäsenhyvinvointialueiden kesken asiasta on näin sovittu).

Muut pitkävaikutteiset menot kirjataan tilille 1010. Tietokoneohjelmistot (pl. lisenssimaksut) kirjataan tilille 1011.

Perustamis- ja tutkimusmenot kirjataan tilikauden kuluksi (*KPL 5:7* ja *8.1 §*).

Ennakkomaksut

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Ennakkomaksut ilmoitetaan viimeisenä eränä siinä ryhmässä, johon vastaava aktivoitu menokin kuuluu. Maksu käsitellään ennakkomaksuna, jos maksun perustana olevaa hyödykettä ei ole vielä vastaanotettu. Aineettomien hyödykkeiden ennakkomaksut kirjataan tilille 1020.

Keskeneräiset aineettomat hyödykkeet kirjataan hyödykelajinsa mukaiselle tilille (esimerkiksi Muut pitkävaikutteiset menot). Poistojen kirjaus aloitetaan kuitenkin vasta hankkeen valmistuttua.

3.3.1.2 Aineelliset hyödykkeet

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Maa- ja vesialueet

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Maa- ja vesialueita ovat maa- ja metsäalueet, rakennetut ja rakentamattomat tontit, koskitilat ja vesialueet. Aktivoitavaan hankintamenoon lasketaan mukaan nimellishankintahinnan lisäksi alueen erottamis-, lainhuudatus- yms. välittömästi alueen hyvinvointialueen käyttöön saattamiseen liittyvät menot. Kutakin maa- ja vesialuetta seurataan erikseen pysyvien vastaavien hyödykkeiden kirjanpidossa.

Hyvinvointialueen metsäalueet sisältyvät maa- ja vesialueisiin. Metsän myynti kirjataan myyntituotoksi tuloslaskelmaan luovutushetken perusteella (ei esimerkiksi metsän kasvun perusteella).[17]

Hyvinvointialueen maa-alueet ovat tavallisesti palvelutuotannon pysyvien vastaavien hyödykkeitä kuten rakennetut tontit ja piha-alueet, vuokratontit. Yhteismetsän alue kuuluu niiden osakastiloihin yhteisenä alueena. Hyvinvointialueen kirjanpidossa maa-

[17] Katso myös kirjanpitolautakunnan lausunto 1996/2019 metsäkiinteistöön liittyvistä kirjanpitokysymyksistä.

alueen esittämispaikka tai hankintameno ei muutu, vaikka se siirretään yhteismetsään.

Maa-alueiden hankintameno käsitellään investointimenona ja kirjataan taseessa pysyviin vastaaviin.

Tontin muodostamisesta ja kunnallistekniikan rakentamisesta sekä maksettavista maankäyttö- ja kehittämiskorvauksista aiheutuva hankintameno voidaan aktivoida ja lisätä tontin hankintamenoon.

Rakennuksen purkamismenot voidaan poikkeuksellisesti aktivoida tontin hankinnan yhteydessä, kun rakennus puretaan tontin saattamiseksi rakennuskelpoiseksi uudisrakennusta tai tontin muuta käyttöä varten. Aktivoinnissa on noudatettava varovaisuuden periaatetta siten, että tontin aktivoitu hankintameno ei muodostu sen todennäköistä luovutusarvoa tai muutoin määriteltyä käyttöarvoa suuremmaksi.

Maa- ja vesialueet kirjataan tilille 1100.

Raportoinnissa (HHKNR, HHTPP) investoinnit maa- ja vesialueisiin eritellään edelleen hankinta- ja parannusinvestointeihin.

Kiinteistöjen liittymismaksut / Kiinteistöjen vuokraoikeudet ja niihin liittyvät liittymismaksut

Hyvinvointialueen maksamat ei-palautettavat liittymismaksut on perusteltua aktivoida. Kun kyseessä on oma tontti, ei-palautettavat liittymismaksut kirjataan pysyvien vastaavien aineellisten hyödykkeiden tase-erään *Maa- ja vesialueet (tili 1100)*. Kun kyseessä on vuokratontti, ei-palautettavat liittymismaksut kirjataan pysyvien vastaavien aineellisten hyödykkeiden tase-erän *Maa- ja vesialueet* alaeräksi nimikkeellä *Kiinteistöjen vuokraoikeudet (tili 1104)*. Jos tase-erä sisältää ainoastaan aktivoituja liittymismaksuja, erälle on kuitenkin suositeltavaa antaa nimike *Kiinteistöjen liittymismaksut (tili 1102)*.

Maa- ja vesialueiden arvonkorotukset (1005)

Hyvinvointialueella ei noudateta Kirjanpitolain 5 luvun 17 §:ää, joten tämä tili on tarpeeton ja poistetaan tilikautta 2026 koskevasta tililuettelosta.

Rakennukset

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Tase-erään *Rakennukset* aktivoidaan hankintamenot niistä rakennuksista, joita käytetään palvelutuotannossa tai jotka ovat realisoitavissa tai joihin muutoin liittyy vähintään taseeseen merkittyä arvoa vastaava tulonodotus. Poistamaton hankintameno rakennuksesta, jonka kohdalla mikään mainituista ehdoista ei täyty, kirjataan kuluksi.

Raportoinnissa rakennusinvestoinnit on eriteltävä asuinrakennuksiin (tili 1115) ja muihin rakennuksiin (tili 1116). Lisäksi nämä investoinnit eritellään edelleen korjausinvestointeihin ja hankintainvestointeihin. Asuinrakennuksia ovat tällöin sellaiset rakennukset, joiden kerrosalasta yli puolet on asumiskäytössä. Lastenkoteja, vanhainkoteja tms. laitoksia ei lueta asuinrakennuksiin. Asuinrakennuksia eivät ole myöskään asuntolat tms., joissa on yhteiset keittiö-, oleskelu- ja saniteettitilat. Muita rakennuksia ovat rakennukset, joissa yli puolet kerrosalasta on muussa kuin asumiskäytössä.

Rakennusten teknisten laitteiden kuten hissien, ilmanvaihto-, lämmitys- ja jäähdytyslaitteistojen ja keskusantennien hankintameno lasketaan mukaan varsinaisen rakennusrungon hankintamenoon.

Tase-erään *Rakennukset* sisällytetään myös rakennelmat, joita ovat muun muassa polttoainesäiliöt sekä kevyet esimerkiksi puusta tehdyt, usein tilapäiset varastot. Rakennuksen perusparannusmenot voidaan aktivoida joko omana eränä tai ne on mahdollista yhdistää rakennuksen poistamatta olevaan hankintamenoon.

Raportoinnissa (HHKNR, HHTPP) rakennukset jaetaan edelleen asuinrakennuksiin ja muihin rakennuksiin ja niistä eritellään hankinta- ja korjausinvestoinnit.

Kiinteät rakenteet ja laitteet

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Kiinteät rakenteet ja laitteet (tili 1130) esitetään omana tase-eränään, joka sisältää muun muassa

- maarakenteet eli katujen, teiden ja siltojen sekä puistojen ja virkistysalueiden ja vastaavien rakenteiden hankintamenot, ei kuitenkaan maapohjan hankintamenoa
- vesirakenteiden eli patojen, kanavien ja altaiden hankintamenot
- muiden kiinteiden rakenteiden ja laitteiden hankintamenot, jotka eivät ole rakennuksen hankintamenoa.

Koneet ja kalusto

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Taseen *Koneet ja kalusto* -erä on raportoinnissa eriteltävä neljään erään:

- Kuljetusvälineet (tili 1160)
- Tietokonelaitteet (tili 1165)
- Viestintälaitteet (tili 1166)
- Muut koneet ja kalusto (tili 1170)

Olennaisuuden ja varovaisuuden periaatteet huomioon ottaen kirjataan vähäarvoisten aineellisten ja aineettomien hyödykkeiden hankintamenot kirjanpidossa kokonaisuu-

dessaan käyttöönottotilikauden kuluksi, vaikka niiden odotetaan tuottavan tuloa useamman tilikauden aikana. Hyvinvointialueen poistosuunnitelmassa on yleensä määritelty niin sanottu aktivointiraja, joka tulee huomioida kirjauksissa.

Muut aineelliset hyödykkeet

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Tase-erässä *Muut aineelliset hyödykkeet* esitetään luonnonvarat, hyvinvointialueen omistamat arvo- ja taide-esineet.

Luonnonvaroja ovat mm. soranottopaikat, malmiesiintymät, kivilouhokset ja turvesuot (tili 1180).

Hyvinvointialueen omistamat arvoesineet kuten taideteokset ja museoesineistö aktivoidaan samoin perustein kuin muutkin pysyvien vastaavien hyödykkeet. Tilastointia varten ilmoitetaan erikseen hyvinvointialueen arvo- ja taide-esineistön hankintameno (tili 1184). Tästä syystä voi esineistön aktivointi taseeseen olla tarkoituksenmukaista, vaikka sen realisointi ei käytännössä tulisi kysymykseen.

Muihin aineellisiin hyödykkeisiin (tili 1187) luetaan myös ns. kasvatettavat varat kuten jalostuseläimet, lypsykarja, työeläimet sekä hedelmätarhat ja muut istutukset, jotka tuottavat toistuvasti satoa.

Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat -erä sisältää aineellisten hyödykkeiden ennakkomaksut (tili 1190) ja valmisteilla olevista investoinneista aiheutuneet hankintamenot. Keskeneräiset hankinnat voivat koskea sekä omaa valmistusta että ostoja ulkopuolisilta (tili 1195).

3.3.1.3 Sijoitukset

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Pysyvien vastaavien tase-erään *Sijoitukset* aktivoidaan hyvinvointialueen toiminnan edistämiseksi hankitut arvopaperit, hyvinvointialueen toimialaan liittyvät sijoitukset ja muut pitkäaikaiset sijoitukset. Toimialasijoituksia ovat oman tai vieraan pääoman ehtoiset sijoitukset yhteisöihin, jotka hoitavat hyvinvointialueen tehtäviä tai joiden toiminnan tarkoituksena on tukea hyvinvointialueen tehtäviin liittyviä päämääriä kuten palvelutuotannon järjestämistä hyvinvointialueella. Toimialasijoitukset ovat pääsääntöisesti pääomasijoituksia investoinnin rahoittamiseen kuten antolainoja sekä osake- ja osuuspääomasijoituksia. Antolainat voivat olla velkakirjalainoja tai pääomalainoja. Toimialasijoitus voi olla myös vaihtovelkakirjana.

Osakkuusyhteisöosuudet

Käytetään laskelmakaavassa: Kons.

Osakkuusyhteisöosuudet-kohdassa esitetään pääomaosuusmenetelmän mukaisesti yhdistellyt osakkuusyhteisöjen osakkeet ja osuudet. Mahdolliset yhdistelemättä jätettyjen osakkuusyhteisöjen osakkeiden ja osuuksien hankintamenot sisällytetään Muihin osakkeisiin ja osuuksiin. Eri periaatteilla arvostetut osakkeet ja osuudet esitetään siten omilla riveillään.

Konsernitaseessa osuus osakkuusyhteisön voitosta kirjataan osakkuusyhteisöosuudet sisältävän tase-erän lisäykseksi sekä osuus tappiosta ja jaetut osingot tase-erän vähennykseksi.

Osakkeet ja osuudet omistusyhteysyhteisöt -erään merkitään hyvinvointialueen omistamat osakkeet ja osuudet osakkuusyhteisöissä, omistusyhteysyhteisöissä ja yhteysyhteisöissä.[18]

Tililuettelossa on seuraavat tilit:

- osakkuusyhteisöosakkeet ja osuudet (tili 1200)
- yhteysyhteisöosakkeet ja -osuudet (tili 1201)
- muut osakkeet ja osuudet (tili 1202)

Osakkeet ja osuudet

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Pysyvien vastaavien sijoituksiin kuuluvat pysyvään käyttöön hankitut osakkeet ja osuudet kuten palvelutoiminnan toimitilojen hallintaan oikeuttavat osakkeet ja muut toimialasijoittamisen osakkeet ja osuudet. Muut osakkeet ja osuudet ovat rahoitusarvopapereita. Lahjoitusrahastojen varoina olevat osakkeet ja osuudet merkitään toimeksiantojen varoihin kohtaan *Lahjoitusrahastojen varat*.

Osakkeiden hankintamenoon luetaan sellaiset osakehankinnasta johtuvat menot, joiden syntyminen jäisi toteutumatta ilman osakehankintaa[19]. Osakkeiden hankintamenon lisäykseksi kirjataan myös esimerkiksi kiinteistöyhtiölle maksetut pääomavastikkeet, mikäli kiinteistöosakeyhtiö on päättänyt rahastoida ne omaan pääomaan[20].

---

[18] Yhteisöjen määritelmät on esitetty kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaoston *yleisohjeessa hyvinvointialueen konsernitilinpäätöksen laatimisesta.*
[19] Kirjanpitolautakunnan lausunto 1942/2015 osakehintaan liittyvien menojen kirjaamisesta
[20] Kirjanpitolautakunnan lausunto 1916/2014 kiinteistöosakeyhtiön osakkeisiin kohdistuvan lainaosuuden kirjaamisesta sekä *asunto-osakeyhtiöiden kirjanpitoa ja tilinpäätöstä koskeva yleisohje*

Osakkeet ja osuudet omistusyhteysyhteisöt -erään merkitään hyvinvointialueen omistamat osakkeet ja osuudet osakkuusyhteisöissä, omistusyhteysyhteisöissä ja yhteisyhteisöissä. Hyvinvointialueen konsernitilinpäätökseen yhdistellään konserniyhteisöjen omistusosuutta vastaava määrä osakkuusyhteisöjen voitosta tai tappiosta sekä oman pääoman muutoksesta (*KPL 6:12 §*). Konsernitaseessa osuus osakkuusyhteisön voitosta kirjataan osakkuusyhteisöosuudet sisältävän tase-erän lisäykseksi sekä osuus tappiosta ja jaetut osingot tase-erän vähennykseksi.

Hyvinvointiyhtymäosuuksiin merkitään osuudet niistä hyvinvointiyhtymistä, joissa hyvinvointialue on jäsenenä.

Raportoinnissa ilmoitetaan erikseen asunto-osakkeiden hankinta ja myynti.

Tililuettelossa on seuraavat tilit:

- Osakkeet ja osuudet tytäryhteisöissä (tili 1204)
- Asunto-osakkeet tytäryhteisöissä (tili 1205)
- Hyvinvointiyhtymäosuudet (tili 1206)
- Liikelaitosten peruspääomaosuudet (tili 1209)
- Muiden taseyksiköiden peruspääomaosuudet (tili 1210)
- Muut osakkeet ja osuudet (tili 1212)
- Muut asunto-osakkeet (tili 1213)

Hyvinvointialueille ei sovelleta kirjanpitolain 5 luvun 17 §:ää, joten tili Osakkeiden ja osuuksien arvonkorotukset (tili 1214) on tarpeeton ja poistetaan tilikautta 2026 koskevasta tililuettelosta.

Joukkovelkakirjalainasaamiset

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Toimialasijoittamisen pitkäaikainen joukkovelkakirjalaina, jota on tarkoitus pitää sijoituksena juoksuajan loppuun, merkitään pysyviin vastaaviin (tili 1222). Sen sijaan joukkovelkakirjalainasaaminen, joka on tarkoitus realisoida maksuvalmiuden tai korkokehityksen sitä vaatiessa, merkitään vaihtuviin vastaaviin, vaikka se erääntymispäivän perusteella olisi pitkäaikainen. Joukkovelkakirjalainasaamiset jaetaan sektoreittain.

Muut lainasaamiset

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Muut lainasaamiset ovat muita antolainoja kuin joukkovelkakirjalainoja. Toimialasijoittamiseen liittyvät antolainat hyvinvointialueen tytäryhteisöille ja muiden palveluja tuottavien yhteisöjen pysyväisluonteiseen rahoittamiseen, esimerkiksi investointimenojen rahoittamiseen mukaan lukien pääomalainat, kuuluvat tähän ryhmään. Antolainat voivat olla korollisia tai korottomia velkakirja- tai pääomalainoja. Raportoinnissa muut lainasaamiset jaetaan sektoreittain.

Lainasaamisten ja muiden saamisten tiliöinnissä otetaan huomioon konsernitilinpäätöksen eliminointivaatimusten edellyttämät ryhmittelyt sekä taseen liitetiedoissa tarvittavat ryhmittelyt.

Tililuettelossa on seuraavat tilit:

- Pääomalainasaamiset (tili 1237)
- Muut lainasaamiset (tili 1239)

Muut saamiset

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Pysyvien vastaavien tase-erä *Muut saamiset* voi sisältää hyvinvointialueen varsinaista toimintaa palvelevia, edellä mainittuihin tase-eriin kuulumattomia eriä, jotka ovat luonteeltaan pysyviä. Myös hyvinvointialueen maksamat palautuskelpoiset liittymismaksut kirjataan tähän tase-erään. Jos liittymismaksusaaminen on määrältään olennainen, se tulee ilmoittaa omana eränään taseen liitetiedoissa.

Pysyvien vastaavien sijoituksiin merkittyjen pitkäaikaisten lainasaamisten ja muiden saamisten seuraavana tilikautena erääntyviä lyhennyksiä ei tilinpäätöksessä siirretä vaihtuvien vastaavien lyhytaikaisiin lainasaamisiin.

Tililuettelossa on seuraavat tilit:

- Muut saamiset (tili 1247)
- Liittymismaksut palautettavat (tili 1248)

3.3.2 Toimeksiantojen varat

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Toimeksiantojen varat ja niitä vastaavat pääomat muodostuvat hyvinvointialueen hoitamista toimeksianto- ja välitystehtävistä. Toimeksiantojen varat osoittavat hyvinvointialueen hoidossa olevien varojen määrän, ja toimeksiantojen pääomat osoittavat velat (vastuut), joista hyvinvointialue vastaa toimeksiantajalle.

Välitetyissä lainoissa ja muissa vastaavissa toimeksiannoissa, joissa hyvinvointialue saa toimeksiantajalta maksusuorituksen välitettäväksi edelleen kolmannelle osapuolelle, otetaan käyttöön sekä toimeksiantojen varoja että toimeksiantojen pääomia koskevat tilit. Toimeksiannoissa, joissa hyvinvointialue saa toimeksiantajalta jälkikäteen korvauksen suorituksistaan kolmannelle osapuolelle, riittää, että liiketapahtumat kirjataan toimeksiantojen varojen tilille.

Valtion toimeksiannot

Tililuettelossa on seuraavat tilit:

- Välitetyt valtion lainat (tili 1410)
- Muut valtion toimeksiannot (tili 1420)

Lahjoitusrahastojen varat (tili 1440)

Lahjoituksena saatu omaisuus, jonka käyttöön liittyy sopimukseen, testamenttiin tai lahjakirjaan perustuvia varojen käyttöä ja kartuttamista koskevia ehtoja, merkitään omaksi tase-eräksi *Lahjoitusrahastojen varat*. Lahjoituksen arvoa ei kuitenkaan tulouteta tuloslaskelmassa, vaan se kirjataan toimeksiantojen pääomiin. Lahjoitusrahastoon merkittävien lahjoitusten tasearvo määräytyy samalla tavalla kuin käyttörajoituksettomien lahjoitusten tasearvo.

Käyttörajoituksen alaisiin maa- ja vesialueisiin tai osakkeisiin mahdollisesti tehtävien arvonalennusten vastaeränä on toimeksiantojen pääomat, ei arvonalennus tuloslaskelmassa. Lahjoitusrahaston varoihin merkitystä rakennuksesta tai irtaimistosta kirjattavat poistot merkitään lahjoitusrahastojen varojen ja pääomien vähennykseksi.

Hyvinvointialueen rahatileille mahdollisesti siirretyille varoille maksettava korko merkitään hyvinvointialueen rahoituskuluksi ja kyseisen toimeksiannon pääoman lisäykseksi.

Jos yksittäinen omaisuuserä tai hyödyke on lahjoitettu määrättyyn tarkoitukseen, ei sille ole tarpeen perustaa varsinaista lahjoitusrahastoa sääntöineen. Rahastoksi on syytä perustaa sellainen ehtoja sisältävä lahjoitus, jota käytetään useamman tilikauden ajan. Kummassakin tapauksessa lahjoitus merkitään *Lahjoitusrahastojen varat* -erään.

Muut toimeksiantojen varat (tili 1460)

Huollettavien varat ja pääomat

Silloin kun huollettavien tai välitystiliasiakkaiden varat eivät ole hyvinvointialueen pankkitileillä, niitä ei sisällytetä taseeseen, vaan niistä pidetään erillistä luetteloa tai kirjanpitoa. Jos huollettavien ja välitystiliasiakkaiden varat ovat hyvinvointialueen erillisillä pankkitileillä, ne sisällytetään muihin toimeksiantojen varoihin ja pääomiin. Nuorten omien itsenäistymisvarojen käsittely vertautuu huollettavien varojen käsittelyyn.

3.3.3 Vaihtuvat vastaavat

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Vaihtuvia vastaavia ovat vaihto-omaisuus ja rahoitusomaisuus. Rahoitusomaisuutta ovat rahat, saamiset sekä tilapäisesti muussa muodossa olevat rahoitusvarat (KPL 4:4.3 §).

3.3.3.1 Vaihto-omaisuus

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Vaihto-omaisuutta ovat sellaisinaan tai jalostettuina luovutettaviksi tai kulutettaviksi tarkoitetut hyödykkeet (*KPL 4:4.2 §*). Vaihto-omaisuuteen voidaan lukea myös aineettomia hyödykkeitä. Esimerkiksi keskeneräiset ja valmiit tuotteet voivat olla joko konkreettisia, aineellisia hyödykkeitä tai vielä luovuttamatta olevia palveluja, joiden tuottamisesta aiheutuneet menot on aktivoitu.

Aineet ja tarvikkeet (tili 1500)

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Aineilla ja tarvikkeilla tarkoitetaan tavaroiden valmistamista tai palvelujen tuotannossa käyttämistä varten hankittuja hyödykkeitä kuten raaka-aineita, apu- ja tarveaineita sekä pakkaustarvikkeita. Aineet ja tarvikkeet saattavat liittyä paitsi välittömästi myytäväksi tarkoitetun hyödykkeen valmistamiseen, myös valmistuksessa käytettävien koneiden ja laitteiden huoltoon taikka luovutettavien palvelujen tuottamiseen. Aineisiin ja tarvikkeisiin sisällytetään myös hyödykkeiden myyntiä varten hankitut pakkaustarvikkeet.

Keskeneräiset tuotteet (tili 1530)

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Keskeneräisillä tuotteilla tarkoitetaan itse valmistettuja, myytäväksi tai palvelutoiminnassa käytettäväksi tarkoitettuja hyödykkeitä, joiden valmistusprosessi on tilikauden päättyessä kesken (puolivalmisteet). Tuote voi olla yhtä hyvin aineellinen kuin aineetonkin, esimerkiksi suunnittelutyö.

Pääsääntö hyvinvointialueen palvelutoiminnan kirjauksissa on, että suoriteperusteen mukaan keskeneräistenkin palvelutoimeksiantojen toteutuneet menot kirjataan tuloslaskelmaan kuluksi, vaikka kulukirjaus tulee näin merkityksi tilinpäätökseen ennen kuin palvelu on luovutettu. Palvelujen aikaansaamiseksi kertyneet menot voidaan aktivoida tilinpäätöksessä siihen saakka, kunnes palvelu luovutetaan tai sitä vastaava tulo merkitään tuloslaskelmaan tuotoksi. Aktivointi ei kuitenkaan ole suotavaa, jos palvelutoimeksiantojen määrä on suuri tai palvelun kestoaika on lyhyt.

Valmiit tuotteet (tili 1550)

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Valmiilla tuotteilla tarkoitetaan itse valmistettuja ja luovutusvalmiiksi saatettuja, myytäväksi tai palvelutuotannossa käytettäväksi tarkoitettuja aineellisia hyödykkeitä. Valmisteisiin sisällytetään myös varsinaisten tuotteiden valmistuksessa syntyvät, myytäväksi tarkoitetut sivutuotteet.

Muu vaihto-omaisuus (tili 1570)

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Tase-erään *Muu vaihto-omaisuus* sisällytetään sellaisinaan tai jalostettuina myytäviksi hankitut tai jalostetut hyödykkeet, jotka eivät sisälly edellä käsiteltyihin vaihto-omaisuuseriin.

Ennakkomaksut (tili 1590)

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Ennakkomaksuilla tarkoitetaan vaihto-omaisuushyödykkeistä niiden toimittajille ennen hyödykkeen vastaanottamista maksettuja kauppahintoja tai kauppahinnan osia. Ennakkomaksut ovat luonteeltaan saamisia.

3.3.3.2 Saamiset

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Hyvinvointialueen rahoitusomaisuuteen kuuluvat saamiset tulee esittää taseessa jaettuna lyhytaikaisiin saamisiin ja pitkäaikaisiin saamisiin (*KPA 1:6.2 §*). Saaminen tai sen osa on pitkäaikainen, jos se erääntyy maksettavaksi yhtä vuotta pidemmän ajan kuluttua. Jos saaminen tai sen osa erääntyy yhden vuoden tai sitä lyhyemmän ajan kuluttua, se on lyhytaikainen (*KPL 4:7.1 §*).

Saamisten tiliöinnissä otetaan huomioon konsernitilinpäätöksen eliminointivaatimusten edellyttämät ryhmittelyt. Taseen liitteessä on ilmoitettava erikseen saamiset tytäryhteisöiltä, saamiset hyvinvointiyhtymiltä (joissa hyvinvointialue on jäsenenä) sekä saamiset osakkuus- ja muilta omistusyhteysyhteisöiltä.

Myyntisaamiset (tili 1600 pitkäaikainen, tili 1720 lyhytaikainen)

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Myyntisaamisia ovat varsinaiseen toimintaan liittyvän suoritteen tai palvelun luovuttamisesta syntyneet saamiset samoin kuin pysyviin vastaaviin kuuluvien hyödykkeiden

myynnistä aiheutuneet saamiset. Myyntisaamisiin merkitään sekä myynti- että maksutuloihin perustuvat saamiset.

Myyntisaamisissa esitetään myös hyvinvointialueen antamat toimitusluottosaamiset, hyvinvointialueen myymiin hyödykkeisiin liittyvät kauppahinta- ja osamaksusaamiset (myös esimerkiksi kiinteistön kauppahintasaamiset) sekä factoringsaamiset.

Lainasaamiset (tili 1630 pitkäaikainen, tili 1750 lyhytaikainen)

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Lainasaamiset liittyvät suoranaiseen lainaustoimintaan. Lainasaamisia ovat muun muassa hyvinvointialueen tytäryhteisöjen, hyvinvointiyhtymien sekä osakkuus- ja muiden omistusyhteysyhteisöjen ja muiden yhteisöjen toimintapääoman rahoittamiseen maksuvalmiuden tukemiseksi myönnettävät lainat (mukaan lukien konsernitilin saaminen tytäryhteisöiltä) sekä hyvinvointialueen asukkaille suoraan antamat lainat (mukaan lukien sosiaalisen luototuksen lainat). Tähän ei lueta joukkovelkakirjalainasaamisia eikä sijoituksia rahamarkkinainstrumentteihin, vaan ne esitetään luonteensa mukaisesti joko sijoituksissa tai rahoitusarvopapereissa.

Jos laina on syntynyt esimerkiksi tavara- tai palvelukaupan yhteydessä, se esitetään luonteensa mukaisesti myyntisaamisissa tai siirtosaamisissa.

Antolainat hyvinvointialueen tytäryhteisöjen ja muiden palveluja tuottavien yhteisöjen investointimenojen rahoittamiseen ja muut pysyväisluontoiset toimialasijoittamisen sijoitukset lainainstrumentteihin merkitään hyvinvointialueen taseessa pysyvien vastaavien tase-erään *Sijoitukset*.

Lainasaamiset tulee jakaa erikseen pitkäaikaisiin ja lyhytaikaisiin saamisiin. Pitkäaikaisia ovat ne lainasaamiset, joiden erääntymiseen on aikaa enemmän kuin yksi vuosi. Pysyvien vastaavien sijoituksiin merkittyjen lainasaamisten seuraavana tilikautena erääntyviä lyhennyksiä ei kuitenkaan tilinpäätöksessä siirretä rahoitusomaisuuteen.

Lainasaamiset jaetaan sektoreittain.

Laskennalliset verosaamiset (tili 1650 pitkäaikainen, tili 1770 lyhytaikainen)

Hyvinvointialueen konsernitilinpäätöksessä yhdisteltäviin erillistilinpäätöksiin ja yhdisteltävien alakonsernien tilinpäätöksiin voi sisältyä kirjanpitolain 5:18 §:n mukaisia laskennallisia verovelkoja ja -saamisia. Ne sisällytetään sellaisenaan hyvinvointialueen konsernitilinpäätökseen, vaikka niiden esittäminen ei pääsääntöisesti kuulu emoyhteisönä toimivan hyvinvointialueen laskentaperiaatteisiin. Konsernitilinpäätöksen tuloslaskelmaan ja taseeseen tulee merkitä myös erillisten konserniyritysten olennaiset laskennalliset verovelat ja -saamiset, vaikka ne konserniyrityksissä olisi esitetty ainoastaan liitetiedoissa.

Muut saamiset (tili 1688 pitkäaikainen, tilit 1800 ja 1810 lyhytaikainen)

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Muina saamisina ilmoitetaan ne saamiset, jotka eivät sisälly saamisten muihin alaryhmiin eivätkä ole siirtosaamisia. Muina saamisina esitetään muun muassa pitkäaikaisesti sidotut talletukset, jotka on annettu esimerkiksi luottojen tai takausten vakuudeksi, talletukset sulkutileille ja alv-saamiset. Muihin saamisiin merkitään myös investointien valtionavustussaamiset. Muut saamiset tulee jakaa erikseen pitkäaikaisiin ja lyhytaikaisiin saamisiin.

Liikelaitoksen ja muun hyvinvointialueen välinen yhdystili esitetään taseryhmässä *Lainasaamiset*. Hyvinvointialueen ja taseyksikön väliset sisäiset yhdystilit avataan vastaavasti saamisiin ja velkoihin.

Alv-saamiset kirjataan lyhytaikaisiin saamisiin tilille 1810. Muut lyhytaikaiset saamiset kirjataan tilille 1800.

Siirtosaamiset

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Siirtosaamisilla tarkoitetaan:

- tilikaudella tai aikaisemmalla tilikaudella suoritettuja maksuja sellaisista menoista, jotka toteutuvat suoriteperusteisesti tai suoriteperustetta vastaavalla tavalla tulevina tilikausina, ellei näitä ole merkittävä ennakkomaksuihin; sekä

- sellaisia päättyneellä tai aikaisemmalla tilikaudella suoriteperusteisesti tai suoriteperustetta vastaavalla tavalla toteutuneita tuloja, joista ei ole saatu maksua, ellei niitä ole merkittävä myyntisaamisiin.

Siirtosaamisia (menoennakkoja) ovat muun muassa etukäteen maksetut korot, vuokrat, palkat ja (tulojäämiä) tilikauden päättyessä maksamatta olevat, tilikaudella syntyneet korkotulot, tuet ja avustukset sekä vakuutuskorvaussaamiset, joiden kirjaaminen perustuu tilikauden aikana maksuperusteella kirjattujen menojen ja tulojen suoriteperusteen mukaiseen jaksottamiseen tilinpäätöstä laadittaessa. Henkilökunnalle myönnettävät lyhytaikaiset lainat kuten palkka- ja matkaennakot ovat siirtosaamisia (menoennakkoja).

Siirtosaamiset tulee jakaa erikseen pitkäaikaisiin ja lyhytaikaisiin saamisiin. Pitkäaikaisia ovat ne siirtosaamiset, joiden erääntymiseen on aikaa enemmän kuin yksi vuosi.

Pitkäaikaiset siirtyvät korot kirjataan tilille 1711 ja muut pitkäaikaiset siirtosaamiset tilille 1712. Lyhytaikaiset siirtyvät korot kirjataan tilille 1816 ja muut lyhytaikaiset siirtosaamiset tilille 1829.

3.3.3.3 Rahoitusarvopaperit

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Rahoitusarvopaperit ovat rahavarojen sijoituksia tai ne on saatu maksuna myyntisaamisesta. Kaikki sijoitusluontoiset osakkeet, osuudet, joukkovelkakirjat ja muut vastaavat arvopaperisijoitukset merkitään tähän tase-erään, vaikka ne tultaisiin realisoimaan pitemmän aikavälin kuluessa.

Osakkeet ja osuudet (tili 1830)

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Osakkeet ja osuudet sisällytetään rahoitusomaisuuteen, jos ne tullaan realisoimaan hyvinvointialueen toiminnan rahoittamiseksi lyhyellä tai pitkällä aikavälillä likviditeetin tai tuottomahdollisuuksien niin edellyttäessä. Tähän kuuluvat pörssiosakkeet ja muut kassavarojen sijoittamiseksi hankitut osakkeet ja osuudet (ei pysyviin vastaaviin kuuluvat osakkeet ja osuudet eikä sijoitukset osake- tai muihin sijoitusrahasto-osuuksiin).

Sijoitukset rahamarkkinainstrumentteihin

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Hyvinvointialueen likvidien varojen sijoituksia rahamarkkinainstrumentteihin ovat muun muassa valtion velkasitoumukset, sijoitustodistukset, kuntatodistukset ja yritystodistukset.

Tililuettelossa on seuraavat tilit:

- Sijoitukset valtion velkasitoumuksiin (tili 1850)
- Sijoitukset kuntatodistuksiin (tili 1855)
- Sijoitukset muihin rahamarkkinainstrumentteihin (tili 1860)

Joukkovelkakirjalainasaamiset (tili 1870)

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Joukkovelkakirjalainasaamisiin merkitään joukkovelkakirjalainasijoitukset, jotka on tarkoitus realisoida maksuvalmiuden tai korkokehityksen sitä vaatiessa.

Joukkovelkakirjalainasaamiset jaetaan sektoreittain.

Muut arvopaperit

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Muina arvopapereina ilmoitetaan rahoitusomaisuuteen kuuluvat arvopaperit, jotka eivät ole osakkeita tai osuuksia, sijoituksia rahamarkkinainstrumentteihin tai joukkovelkakirjalainasaamisia.

Sijoitukset osakerahastoihin ja muut sijoitusrahasto-osuudet kuuluvat tähän taseerään.

Rahasto-osuudet kirjataan tilille 1891 ja muut arvopaperit tilille 1892.

3.3.3.4 Rahat ja pankkisaamiset

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Kons

Rahat

Rahoilla tarkoitetaan hyvinvointialueen käteisiä kassavaroja (kolikoita ja seteleitä).

Pankkisaamiset

Pankkisaamiset ovat pankkien ottolainaustileillä olevia talletuksia. Pankkisaamisiin sisältyvät pankkitileillä olevat talletukset riippumatta niiden erääntymisajankohdasta. *KPA 1:6.2 §:n* säännös saamisten jakamisesta pitkä- ja lyhytaikaiseen ei koske pankkisaamisia. Nostamattoman shekkitililuoton merkitseminen pankkisaamisiin ja vastattavissa vieraaseen pääomaan ei ole hyvän kirjanpitotavan mukainen käytäntö[21].

Hyvinvointialueen taseeseen merkitään kaikkien pankkitilien saldot, jotka ovat hyvinvointialueen nimissä (mukaan lukien konsernitilin saldo).

Pitkäaikaisesti sidottuja pankkitalletuksia esimerkiksi velan tai sopimuksen vakuudeksi ei ilmoiteta erässä *Rahat ja pankkisaamiset*, vaan niiden luonnetta vastaavassa rahoitusomaisuuden erässä *Muut saamiset*.

Vakuustalletukset, jotka on maksettu hyvinvointialueen pankkitilille, esitetään rahoissa ja pankkisaamisissa sekä muissa veloissa.

Rahat ja pankkisaamiset kirjataan tilille 1900.

[21] Kirjanpitolautakunnan lausunto 1835/2009 luotollisen shekkitilin käsittelystä.

3.3.4 Oma pääoma

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

3.3.4.1 Peruspääoma

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Peruspääoma kirjataan tilille 2000.

Peruspääoma on hyvinvointialueen pysyväluonteista omaa pääomaa. Hyvinvointialueen peruspääomaa voidaan korottaa vapaaehtoisista varauksista, muista omista rahastoista tai edellisten tilikausien ylijäämästä tehtävällä siirrolla. Hyvinvointialueen peruspääomaa on perusteltua vahvistaa silloin, kun sen määrä on olennaisesti ja pysyvästi pysyvien vastaavien määrää alempi. Siirrot peruspääomaan voivat perustua investointivarausten ja rahastojen purkamiseen niiden tulouttamisen sijasta tai siirrot voidaan tehdä edellisten tilikausien ylijäämästä. Peruspääoman alentaminen on perusteltua vain poikkeustapauksissa.

Oman pääoman siirroista päättää aluevaltuusto päättäessään tilikauden tuloksen käsittelystä tai talouden tasapainottamisesta.[22]

Hyvinvointiyhtymän peruspääoma muodostuu ensisijaisesti jäsenten pääomasijoituksista hyvinvointiyhtymään, peruspääomaan tai sijoitusrahastoon. Hyvinvointiyhtymän peruspääomaa on mahdollista korottaa rahastopääomista tai edellisten tilikausien ylijäämästä.

3.3.4.2 Säätiöiden ja yhdistysten peruspääomat

Käytetään laskelmakaavoissa: Kons

Yhdistykseen tai säätiöön tehtyä sijoitusta ei kirjata pysyvien vastaavien osakkeisiin ja osuuksiin, minkä vuoksi omistusta ei eliminoida tytäryhteisön omistuksen eliminoinnin tavoin. Yhdistysten ja säätiöiden peruspääomat esitetään konsernitaseessa peruspääoman jälkeen esitettävällä erillisellä rivillä *Säätiöiden ja yhdistysten peruspääomat (tili 2005)*, koska erät eivät ole vapaasti konsernin käytettävissä. Oman pääoman erät on eriteltävä konsernitilinpäätöksen liitetiedoissa.

Jos yhdistykseen tai säätiöön tehtyä sijoitusta tai annettua rahoitusosuutta on aktivoitu muihin pitkävaikutteisiin menoihin, aktivoitu määrä on eliminoitava konsernitilinpäätöstä laadittaessa. Sijoituksen tai rahoitusosuuden tilikaudella aktivoitu määrä vähennetään tilikauden tuloksesta. Myöhemmillä tilikausilla pitkävaikutteisista menoista kirjattu poisto eliminoidaan tuloslaskelmasta ja vähennetään edellisten tilikausien yli-

[22] Ks. peruspääoman korottamisesta tai alentamisesta kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaoston *yleisohje hyvinvointialueen taseen laatimisesta*,

tai alijäämästä. Jäljellä oleva aktiivaerä eliminoidaan pitkävaikutteisista menoista ja vähennetään edellisten tilikausien yli- tai alijäämästä.

3.3.4.3 Omat rahastot

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Omat rahastot (tili 2015) ovat hyvinvointialueen vapaaehtoisesti perustamia yleiskatteisia rahastoja. Tällainen rahasto on muun muassa vahinkorahasto. Hyvinvointialueen omaa rahastoa kartutetaan ainoastaan tilikauden positiivisesta tuloksesta tuloslaskelman erää *Rahastojen lisäys (-) tai vähennys (+)* lisäämällä ja sitä käytetään edellä mainittua erää vähentämällä. Omien yleiskatteisten rahastojen sijaan on lähtökohtaisesti perusteltua merkitä ylijäämä taseen *tilikauden ylijäämä* -tilille.

Tavanomaisen toiminnan menojen kattamiseen tarkoitettua omaa rahastoa ei voida pitää hyvän kirjanpitotavan mukaisena.

Oman rahaston pääomaa voidaan siirtää peruspääomaan, ellei rahaston säännöstä muuta johdu.

Lahjoitusrahasto, jonka käyttöä on rajattu lahjakirjan tai testamentin määräyksillä, merkitään taseessa *Toimeksiantojen pääomiin*.

Omien rahastojen kirjaussuositukset

Rahaston hallinnoinnin selkeys edellyttää yleensä sääntöä, jossa määrätään rahaston kartuttamisen, käytön ja varojen hoidon periaatteet.

Rahaston pääoma voidaan muodostaa ainoastaan ylijäämäisestä tilikauden tuloksesta. Rahaston lisäyksen valtuusto hyväksyy aluehallituksen tilikauden tuloksen käsittelystä tekemän esityksen pohjalta.

Rahastoa voidaan käyttää aluevaltuuston rahaston säännössä hyväksymään tarkoitukseen. Omien rahastojen pääoma taseessa ei ole määrärahan luonteinen erä, jota vastaan menoja voidaan kirjata. Jos rahastoa käytetään esimerkiksi myönnettäviin avustuksiin, on määrärahat avustuksiin otettava hyvinvointialueen talousarvioon, ja rahaston käyttö kirjataan tuloslaskelman kautta rahaston vähennyksenä. Rahastoa voidaan purkaa aluevaltuuston niin päättäessä myös peruspääomaan, muuhun rahastopääomaan, edellisten tilikausien ylijäämään/alijäämään tai vapaaehtoiseen varaukseen tasetilien välisin kirjauksin.

Vahinkorahasto

Vahinkorahaston tarkoituksena on varautua vastaisiin menetyksiin. Rahastoinnilla voidaan esimerkiksi nostaa hyvinvointialueen omavastuuosuutta vakuutussopimuksissa ja näin pyrkiä säästämään vakuutusmaksuissa. Vahinkorahaston kartuttamista ja käyttämistä koskevat kirjaukset tehdään tuloslaskelman kautta. Vahinkorahaston pääomaa vastaan ei kirjata menoa.

Rahaston käyttö hankintamenon kattamiseen merkitsee poistoerän lisäystä, sillä tuloslaskelmaan merkitään varauksella katetun hankintamenon suuruinen poistoeron muutos.[23]

Sijoitusrahasto (hyvinvointiyhtymässä)

Hyvinvointiyhtymässä voi olla sellaisia jäsenhyvinvointialueiden pysyväisluonteisia pääomasijoituksia, joita ei sisällytetä peruspääomaan, mutta jotka kuitenkin määritetään jäsenkohtaisesti. Tämän tyyppinen lisäsijoitus voidaan merkitä erikseen muihin omiin rahastoihin kuuluvaksi sijoitusrahastoksi.

Sijoitusrahaston kartuttamisesta ja käytöstä päätetään perussopimuksessa. Ensisijaisesti kirjaukset tehdään rahoitusomaisuustilin ja rahaston pääomatilin välisenä. Rahaston pääomalla voidaan kattaa myös edellisten tilikausien alijäämää tasesiirtona, jos perussopimus tekee sen mahdolliseksi.

3.3.4.4 Edellisten tilikausien ylijäämä (alijäämä)

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Edellisiltä tilikausilta kertynyt ylijäämä tai alijäämä merkitään erilliseksi oman pääoman eräksi (tili 2040), ellei sitä valtuuston päätöksellä ole siirretty peruspääomaan tai muun oman rahaston pääomaan. Kirjanpitoperiaatteiden muutokset sekä aikaisempia tilikausia koskevien olennaisten virheiden oikaisut tehdään tätä erää oikaisemalla. Oikaisuja ei siten tehdä tulosvaikutteisesti vaan takautuvasti. Edellisten tilikausien ylijäämä- tai alijäämäsaldo ei siten välttämättä vastaa määrältään kaikkien edellisten tilikausien yli- ja alijäämien summaa.

3.3.4.5 Tilikauden ylijäämä ja alijäämä

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Tilikauden tulos rahasto- ja varaussiirtojen jälkeen esitetään erikseen taseessa oman pääoman eränä. Mahdolliset ylijäämän palautukset tilikauden ylijäämästä hyvinvointiyhtymän jäsenille tehdään tilinpäätösvuotta seuraavana vuotena edellisten tilikausien ylijäämästä. Tililuettelossa tilikauden ylijäämän (alijäämän) tili on 2050.

[23] Ks. tarkemmin poistoerosta kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaoston yleisohje hyvinvointialueen pysyvien vastaavien kirjaamisesta.

3.3.4.6 Oman pääoman erien väliset siirrot

Oman pääoman välisistä siirroista päättää valtuusto tilikauden tuloksen käsittelystä tai talouden tasapainottamisesta päättäessään. Peruspääoman korottamista ja alentamista on käsitelty peruspääoman kohdalla.

Aluevaltuuston päätöksellä voidaan oman pääoman sisällä tehdä seuraavia siirtoja:

- siirto edellisten tilikausien ylijäämästä peruspääomaan tai muuhun omaan rahastoon
- siirto muun oman rahaston pääomasta toiseen omaan rahastoon, edellisten tilikausien alijäämään/ylijäämään tai peruspääomaan
- siirto peruspääomasta oman rahaston pääomaan tai edellisten tilikausien alijäämään/ylijäämään.

Omasta pääomasta ei voida tehdä ainakaan seuraavia siirtoja:

- tuloksentasaussiirto rahastosta tai edellisten tilikausien ylijäämästä tuloslaskelmaan
- menon kirjaaminen suoraan rahastopääomaa vastaan
- tulon kirjaaminen suoraan rahastoon
- tilikauden ylijäämän tai alijäämän siirto oman pääoman muihin eriin.

3.3.5 Vähemmistöosuudet

Muiden kuin konserniyhteisöjen omistusta tytäryhteisöissä vastaavat osuudet tytäryhteisöjen omista pääomista merkitään konsernitaseeseen omaksi eräkseen (vähemmistöosuus konsernitaseessa, *KPL 6:7.3 §*) (tili 2060). Vähemmistöosuus erotetaan kustakin oman pääoman erästä erikseen.

3.3.6 Poistoero ja vapaaehtoiset varaukset

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons[24]

3.3.6.1 Poistoero

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Hyvinvointialueen kirjanpidossa poistoeron kirjaaminen liittyy investointivarauksen ja investointirahaston purkamiseen. Poistonalaiseen investointiin tehdyn varauksen tai rahaston käyttöä vastaavaa poistoeroa vähennetään sen muodostamistilikaudella ja sitä seuraavina tilikausina enintään kohteena olevan pysyvien vastaavien hyödykkeen suunnitelmapoistoa vastaava määrä. Tililuettelossa poistoeron tili on 2100.

Hyvinvointialueen liiketoiminnan poistoero

Hyvinvointialueen liiketoiminnassa taseen positiivista poistoeroa voi muodostua verotuksen kumulatiivisista ylipoistoista tilikauden ja aikaisempien tilikausien kokonais- ja suunnitelmapoistojen erotuksena. Poistoeron merkitseminen saattaa tulla perusteluksi hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän liiketoiminnalle, jolle on muodostunut tuloverovelvollisuus (*TVL 21.4 §*).

3.3.6.2 Vapaaehtoiset varaukset

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Vapaaehtoiset varaukset kirjataan tilille 2110.

Investointivaraus

Investointivaraus saadaan tehdä pysyvien vastaavien hyödykkeen vastaista hankintamenoa varten. Investointivarauksen avulla hyvinvointialue voi varautua tulevina vuosina tehtävään talouden kannalta merkittävään investointiin keräämällä sitä varten tuloja etukäteen. Konsernissa voi olla myös asuintalovarauksia.

[24] Ks. kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaoston *yleisohje hyvinvointialueen konsernitilinpäätöksen laatimisesta*.

Hyvinvointialueen liiketoiminnan vapaaehtoinen varaus

Hyvinvointialueen liiketoiminnalle saattaa muodostua tuloverovelvollisuus (*TVL 21.4 §*). Tällaisessa liiketoiminnassa varausten tekemisessä noudatetaan elinkeinoverolain säännöksiä vapaaehtoisista varauksista[25].

3.3.7 Pakolliset varaukset

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Pakolliset varaukset merkitään tuloslaskelmassa kuluiksi. Niiden kirjaustekniikka vastaa näin ollen siirtovelkojen kirjaamista ja esittämistä. Menon tai menetyksen realisoituessa kirjataan toteutuneet menot kuluksi tuloslaskelmaan ja pakollinen varaus oikaistaan vastaavan kulutilin vähennykseksi.

3.3.7.1 Eläkevaraukset

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Eläkevaraukset (tili 2120)

Eläkevaraukset sisältävät JuEL-järjestelmän ulkopuolella järjestettyjen eläkkeiden eläkevastuut. Tällaisia ovat varhennetun eläkkeen eläkealeneman korvaukseksi hyvinvointialueen myöntämät eläkkeet.

Eläkesitoumuksista johtuvat vastaiset menot on kirjattava kuluksi ja pakolliseksi varaukseksi (*KPL 5:1 §*). JuEL:n ulkopuolisista eläkesitoumuksista aiheutuvat vastaiset menot tulee kirjata kuluiksi ja pakolliseksi varaukseksi sen tilikauden tilinpäätöksessä, jonka aikana eläkevastuuseen on sitouduttu.

[25] Kirjanpidossa saa muodostaa vain verotuksessa vähennyskelpoisia varauksia (ks. HE 111/1992 ja 173/1997), kirjanpitolautakunta 1659/2001 ja 1694/2002). Tällaisia tilinpäätöksessä muodostettavia *elinkeinoverolain* (EVL) mukaan vähennyskelpoisia vapaaehtoisia varauksia ovat muun muassa jälleenhankintavaraus (*43 §*), toimintavaraus (*46 a §*) ja hinnanlaskuvaraus (*49 §*). Lisäksi vähennyskelpoisuus verotuksessa edellyttää varauksen tekemistä kirjanpidossa.

3.3.7.2 Muut pakolliset varaukset

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Muut pakolliset varaukset (tili 2130)

Pakollisten varausten tekemistä edellyttävä vastainen meno voi olla esimerkiksi takaus- tai tuotevastuusta tai ympäristövelvoitteesta aiheutunut tai todennäköisesti seuraava korvausvelvollisuus. Pakollisina varauksina tuotoista vähennettäviä vastaisia menoja voivat olla lisäksi potilasvahinkovastuu, jäsenen osuus hyvinvointiyhtymän alijäämästä, sopimuksen irtisanomisesta aiheutuvat menot, vastaiset vuokrat tyhjäksi jääneestä tai alemmalla vuokralla edelleen vuokratusta vuokratilasta sekä liiketoiminnan vasta seuraavina vuosina toteutuvat saneeraus- ja lopettamismenot, joiden suorittamiseen hyvinvointialue on jo tilikauden aikana tai tilinpäätöksen laatimiseen mennessä sitoutunut. Vastaisia menetyksiä ovat esimerkiksi tilinpäätöstä laadittaessa varmoina tai todennäköisinä pidettävät takaushäviöt tai rahoitusjärjestelyistä aiheutuvat merkittävät nettomääräiset rahoitusmenot[26]. Muut pakolliset varaukset eritellään tilinpäätöksen liitetiedoissa.

3.3.8 Toimeksiantojen pääomat

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Toimeksiantojen pääomia ovat: *Valtion toimeksiannot, Lahjoitusrahastojen pääomat* ja *Muiden toimeksiantojen pääomat*. Toimeksiantojen pääomat muodostuvat hyvinvointialueen hoitamista toimeksianto- ja välitystehtävistä. Toimeksiantojen varat osoittavat hyvinvointialueen hoidossa olevien varojen määrän ja toimeksiantojen pääomat osoittavat velat (vastuut), joista hyvinvointialue vastaa toimeksiantajalle.

Välitetyissä lainoissa ja muissa vastaavissa toimeksiannoissa, joissa hyvinvointialue saa toimeksiantajalta maksusuorituksen välitettäväksi edelleen kolmannelle osapuolelle, otetaan käyttöön sekä toimeksiantojen varoja että toimeksiantojen pääomia koskevat tilit.

Valtion toimeksiannot

Tililuettelossa on seuraavat tilit:

- Välitettävät valtion lainat (tili 2300)

[26] Kirjanpitolautakunnan lausunto 1878/2011 koronvaihtosopimusten käsittelystä niin sanotun pienen kirjanpitovelvollisen tilinpäätöksessä, lausunto 1912/2014 pankkilainaan liittyvän koronvaihtosopimuksen käsittelystä tilinpäätöksessä ja lausunto 1963/2016 suojauslaskennasta ja koronvaihtosopimusten käsittelystä. Lisäksi kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto 116/2017 suojaustarkoituksessa tehtyjen koronvaihtosopimusten käsittelystä kunnan tilinpäätöksessä.

- Välitetyt valtion lainat (tili 2310)
- Muut valtion toimeksiantojen pääomat (tili 2320)

Lahjoitusrahastojen pääomat

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy

Lahjoitusrahaston pääoma merkitään hyvinvointialueen taseessa toimeksiantojen pääomiin (tili 2325) silloin, kun rahaston pääoman kartuttamiseen tai käyttöön liittyy sopimukseen, lahjakirjaan tai testamenttiin perustuvia ehtoja. Lahjoituksena tai testamenttina saatu omaisuus, johon ei liity käyttörajoituksia, kirjataan luonteensa mukaisiin tase-eriin ja tuloksi tuloslaskelmaan.

Hyvinvointialueen rahatileille mahdollisesti siirretyille varoille maksettava korko merkitään hyvinvointialueen rahoituskuluksi ja kyseisen toimeksiannon pääoman lisäykseksi.

Toimeksiantojen pääomiin ja varoihin sisältyvän lahjoitusrahaston kartuttaminen ja käyttö käsitellään hyvinvointialueen kirjanpidossa tasetileillä. Muuhun omaan pääomaan sisältyvän lahjoitusrahaston kartuttaminen ja käyttö kirjataan tuloslaskelman kautta.

Toimeksiantojen pääomiin ja varoihin sisältyvän lahjoitusrahaston muutoksia ei käsitellä hyvinvointialueen tuloslaskelmassa. Rahoituslaskelmassa toimeksiantojen ja varojen muutokset sisältyvät muuhun maksuvalmiuden muutokseen.

Muut toimeksiantojen pääomat

Muut toimeksiantojen pääomat kirjataan tilille 2330.

3.3.9 Konsernireservi

Käytetään laskelmakaavoissa: Kons

Konsernireservi merkitään taseen vastattaviin omaksi tase-eräkseen (tili 2399) ennen vierasta pääomaa. Poistamaton konserniliikearvo sekä tuotoksi kirjaamaton konsernireservi saadaan esittää yhtenä eränä konsernitaseessa.

Konsernipassiiva muodostuu esimerkiksi seuraavissa tapauksissa:

- hankitun yrityksen omaisuuserät ovat konsernin kannalta yliarvostettuja,
- hankitun yrityksen todelliset velat ovat taseeseen merkittyjä velkoja suuremmat,
- hankitun yrityksen kulumassa olevan tai tulevien tilikausien odotetaan olevan tappiollisia, tai
- hankinta on tapahtunut edullisella hinnalla.

Sitä osaa konsernipassiivasta, jota ei voida kohdentaa, kutsutaan konsernireserviksi. Konsernipassiiva kohdennetaan konsernin omistusosuuden mukaisesti niihin tytäryrityksen omaisuus- ja velkaeriin, joista konsernipassiivan katsotaan johtuvan (*KPL 6:8.4 §*). Velkoihin rinnastetaan myös pakolliset varaukset. Kohdentaminen tarkoittaa konsernipassiivan vähentämistä omaisuuserien kirjanpitoarvoista ja lisäämistä velkaerien kirjanpitoarvoihin konsernitaseessa.

3.3.10 Vieras pääoma

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Vieras pääoma tulee jakaa taseessa kahdeksi pääryhmäksi: pitkäaikaiseksi ja lyhytaikaiseksi vieraaksi pääomaksi. Pitkäaikaisella velalla tarkoitetaan sellaista velkaa, joka erääntyy maksettavaksi yhtä vuotta pidemmän ajan kuluttua. Lyhytaikainen velka erääntyy maksettavaksi vuoden tai sitä lyhyemmän ajan kuluessa.

3.3.10.1 Pitkäaikainen vieras pääoma

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Lainapääomien tiliöinnissä noudatetaan tasekaavan mukaista luokitusta. Lisäksi lainapääomien tiliöinnissä otetaan huomioon konsernitilinpäätöksen eliminointivaatimukset, tai keskinäiset lainat selvitetään esimerkiksi lainareskontrista.

Tilinpäätöstä seuraavana vuonna erääntyvät pitkäaikaisten lainojen lyhennykset siirretään tilinpäätöksessä pitkäaikaisesta vieraasta pääomasta lyhytaikaiseen vieraaseen pääomaan omille tileilleen.

Jos hyvinvointialue ottaa toisen yhteisön velan itselleen, on se eriteltävä HHYTT-raportilla. Jos velka on otettu omaksi takauksen perusteella, myös se on eriteltävä, sekä siitä julkisyhteisöltä otettu osuus.

Joukkovelkakirjalainat (tili 2400)

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Joukkovelkakirjalainat eli joukkolainat ovat haltijalle asetettuja, edelleen myytävissä olevia eli jälkimarkkinakelpoisia velkakirjalainoja. Yleensä joukkolaina jaetaan useiksi velkakirjoiksi ja näitä velkakirjoja tarjotaan merkitsijöille ostettaviksi.

Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta (tili 2410)

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta -erään sisällytetään pankeilta ja muilta rahoituslaitoksilta sekä vahinko- ja henkivakuutusyhtiöiltä saadut lainat. Lainat työeläkelaitoksilta kuuluvat erään *Lainat julkisyhteisöiltä*.

Rahalaitoslaina saattaa olla myös sekkiluotto. Luotollisesta sekkitilistä merkitään taseeseen velaksi kulloinenkin sekkivelan määrä. Maksuvalmiuden kannalta merkittävä sekkilimiitti ja siitä käyttämättä oleva määrä on kuitenkin suotavaa ilmoittaa taseen liitetietona. Käytettyä luottolimiittiä käsitellään taseessa pitkäaikaisena velkana silloin, kun luotolla ei ole ennakolta määriteltyä eräpäivää tai eräpäivä on yli vuosi tilinpäätöksestä. Muussa tapauksessa käytettyä limiittiä käsitellään lyhytaikaisena velkana.

Rahoitus- ja vakuutuslaitoksia ovat kotimaiset talletuspankit, Kuntarahoitus Oyj, muut kotimaiset rahoitus- ja vakuutuslaitokset sekä ulkomaiset rahoitus- ja vakuutuslaitokset.

Ulkomaisiin rahoitus- ja vakuutuslaitoksiin sisältyvät muun muassa Euroopan investointipankki (Eip, engl. European Investment Bank, EIB) ja Pohjoismaiden investointipankki (engl. Nordic Investment Bank, NIB) sekä muut ulkomaiset rahoitus- ja vakuutuslaitokset, joilla ei ole tytäryhtiötä tai sivuliikettä Suomessa.

Lainat julkisyhteisöiltä (tili 2420)

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Julkisyhteisöjä ovat valtio, hyvinvointialueet, kunnat, hyvinvointiyhtymät ja kuntayhtymät sekä sosiaaliturvarahastot. Julkisyhteisöjä ovat myös sellaiset edellä mainittujen julkisyhteisöjen omistamat tai valvomat yritykset tai yhteisöt, jotka tuottavat palveluja pääasiassa julkiyhteisöomistajilleen.

Eläkelaitokselle suoritettujen varojen takaisinlainauksesta syntyneet velat kirjataan julkisyhteisöiltä saatuihin lainoihin. Niin sanotut sijoituslainat eläkelaitoksilta merkitään joko lainoihin julkisyhteisöiltä tai lainoihin rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta riippuen siitä, kumpaan ryhmään lainanantaja sektoriluokituksessa on sijoitettu.

Lainat muilta luotonantajilta (tili 2430)

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Muita luotonantajia ovat:

Muut kotimaiset lainanantajat

Tähän luokkaan luetaan muut lainanantajat kuin rahoitus- ja vakuutuslaitokset ja julkisyhteisöt. Näitä ovat muun muassa yksityiset ja julkiset markkinoilla toimivat yritykset (myös julkisyhteisöjen omistamat markkinoilla toimivat yritykset), asunto-osakeyhtiöt ja muut asuntoyhteisöt, seurakunnat, säätiöt, yhdistykset yms. voittoa tavoittelemattomat yhteisöt sekä kotitaloudet.

Muut ulkomaiset lainanantajat

Tähän luetaan ne ulkomailta saadut lainat, joissa hyvinvointialueen velkojana on muu ulkomainen lainanantaja kuin rahoitus- tai vakuutuslaitos (esimerkiksi ulkomainen yritys).

Saadut ennakot (tili 2449)

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Saaduilla ennakoilla tarkoitetaan varsinaiseen toimintaan kuuluvasta suoritemyynnistä ennen suoritteen luovuttamista saatua maksua. Muut kuin varsinaisesta suoritetuotannosta saadut ennakot (esimerkiksi korkoennakot) merkitään tavallisesti siirtovelkoihin. Saatuina ennakoina käsitellään myös pysyvien vastaavien myynnistä saadut ennakkomaksut.

Saadut ennakkomaksut merkitään pitkäaikaiseen vieraaseen pääomaan, jos niitä vastaavan suoritteen luovuttamiseen tilinpäätösajankohdasta lukien kuluu enemmän kuin vuosi. Kun suorite, josta ennakko on maksettu, luovutetaan, ennakkomaksu kirjataan tuloksi. Kun suoritteen luovuttamiseen on aikaa yksi vuosi tai vähemmän, saatu ennakko siirretään pitkäaikaisesta vieraasta pääomasta lyhytaikaiseen.

Ostovelat (tili 2457)

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Ostovelkoina esitetään ne velat, jotka johtuvat tuotannontekijöiden hankintojen kirjaamisesta suoriteperusteella. Ostoveloiksi kirjataan tuotannontekijähankinnoista kuten raaka-aineiden, tarvikkeiden, tavaroiden ja palvelujen sekä tuotantovälineiden hankinnasta aiheutuvat velat. Ostovelat ovat sellaisia, jotka merkitään velkojareskontraan toisin kuin siirtovelat. Ostovelaksi kirjaamisen perusteena on oltava hyödykkeen vastaanottaminen.

Ostovelka on pitkäaikainen, jos se erääntyy toimittajalle maksettavaksi yhtä vuotta pidemmän ajan kuluttua tilikauden päättymisestä. Jos velka erääntyy maksettavaksi useammassa erässä, on se osa velasta, joka erääntyy maksettavaksi yhden vuoden tai sitä lyhyemmässä ajassa, esitettävä lyhytaikaisen vieraan pääoman ryhmässä.

Muut velat / Liittymismaksut ja muut velat (tili 2460 ja 2469)

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Muina pitkäaikaisina velkoina ilmoitetaan muut kuin edellä mainitut pitkäaikaiset velat siltä osin kuin niiden takaisinmaksuun on aikaa enemmän kuin yksi vuosi. Muihin pitkäaikaisiin velkoihin merkitään esimerkiksi vuokrakohteen lunastusvelka silloin, kun hyvinvointialue vuokralaisena merkitsee taseen pysyviin vastaaviin vuokrakohteen lunastusehdon mukaisesti. Tällöin hankintamenoa vastaava lunastusvelka merkitään pitkäaikaiseen vieraaseen pääomaan, paitsi seuraavan vuoden lyhennystä vastaavalta osaltaan lyhytaikaisiin velkoihin. Lunastusvelka on suositeltavaa esittää taseessa erillisenä tai mainita siitä liitetiedoissa.

Muita velkoja ovat myös saadut pantit ja vuokravakuudet. Yleensä ne ovat pitkäaikaisia.

Erikseen HHYTT-raportilla on ilmoitettava johdannaissopimuksiin ja arvopaperilainaamiseen liittyvät saadut käteisvakuudet. Näiden käteisvakuuksien yhteissumma raportoidaan tilillä 2460.

Siirtovelat (tili 2470)

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Siirtovelka liittyy tuloon tai menoon, joka realisoituu suoriteperusteisesti eri tilikaudella kuin se saadaan tai maksetaan rahana. Siirtoveloilla tarkoitetaan muun muassa seuraavia eriä (katso esimerkit myös lyhytaikaisen vieraan pääoman kohdalta):

- Tilikaudella tai aikaisemmalla tilikaudella saatuja maksuja sellaisista tuloista, jotka toteutuvat suoriteperusteisesti tai suoriteperustetta vastaavalla tavalla tulevina tilikausina, ellei näitä ole merkittävä ennakkomaksuihin. Tuloennakoina siirtovelaksi kirjattavia eriä ovat muun muassa etukäteen saatu valtion rahoitus, tuet ja avustukset sekä korkotulot.

- Vastaisia menoja ja menetyksiä, ellei niitä merkitä pakollisiin varauksiin *KPL 5:4.3 §:n* mukaan. Siirtovelkoihin sisällytetään tilikauden päättyessä realisoitumattomat menetykset ja velvoitteista johtuvat menot, joiden toteutuminen, realisoitumisen ajankohta ja määrä ovat tilinpäätöstä laadittaessa varmoja.[27]

[27] Vastaisten menojen ja menetysten vähentämistä tilinpäätöksessä on selvitetty kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaoston *yleisohjeessa hyvinvointialueen taseen laatimisesta* luvussa 7 *Pakolliset varaukset*.

Laskennalliset verovelat (tili 2480)

Käytetään laskelmakaavassa: Kons

Hyvinvointialueen konsernitilinpäätöksessä yhdisteltäviin erillistilinpäätöksiin ja yhdisteltävien alakonsernien tilinpäätöksiin voi sisältyä kirjanpitolain 5:18 §:n mukaisia laskennallisia verovelkoja. Ne sisällytetään sellaisenaan hyvinvointialueen konsernitilinpäätökseen, vaikka niiden esittäminen ei pääsääntöisesti kuulu emoyhteisönä toimivan hyvinvointialueen laskentaperiaatteisiin. Konsernitilinpäätöksen tuloslaskelmaan ja taseeseen tulee merkitä myös erillisten konserniyritysten olennaiset laskennalliset verovelat, vaikka ne konserniyrityksissä olisi esitetty ainoastaan liitetiedoissa.

3.3.10.2 Lyhytaikainen vieras pääoma

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Lyhytaikainen korollinen vieras pääoma

- joukkovelkakirjalainat (tili 2500)
- Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta (tili 2510)
- lainat julkisyhteisöiltä (tili 2520)
- lainat muilta luotonantajilta (tili 2530)

Pitkäaikaisten lainojen seuraavan vuoden lyhennykset

- joukkovelkakirjalainat (tili 2501)
- lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta (tili 2511)
- lainat julkisyhteisöiltä, (tili 2521)
- lainat muilta luotonantajilta (tili 2531)

Konsernitilivelka tytäryhteisöltä merkitään Lainat muilta luotonantajilta -kohtaan.

Lyhytaikainen koroton vieras pääoma

- *Saadut ennakot (tili 2540) kts. pitkäaikaiset saadut ennakot*

- *Ostovelat (tili 2545) kts. pitkäaikaiset ostovelat*

Muut velat / Liittymismaksut ja muut velat

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Muihin lyhytaikaisiin velkoihin sisällytetään muun muassa veroihin ja sosiaaliturvaan liittyvät velat, esimerkiksi maksettujen palkkojen ennakonpidätykset, sosiaaliturvamaksut ja muut ennakonpidätyksen yhteydessä tilitettävät sosiaaliturvaan liittyvät erät[28]. Nämä kirjataan tilille 2569 Muut velat.

Arvonlisäverovelka käsitellään muuna velkana (tili 2563). Arvonlisäveroa ei missään vaiheessa merkitä tuloslaskelmaan tuotoksi tai kuluksi. Se on luonteeltaan läpikulkuerä, jonka suorittamisvelvollisuus on syntynyt hyvinvointialueelle silloin, kun se on laskuttanut arvonlisäveron suoritemyyntinsä yhteydessä.

Johdannaissopimuksen perusteella vastaanotetut käteisvakuudet kirjataan tilille 2561. Liittymismaksuvelat kirjataan tilille 2568.

Siirtovelat

Siirtovelka liittyy tuloon tai menoon, joka realisoituu suoriteperusteisesti eri tilikaudella kuin se saadaan tai maksetaan rahana. Siirtoveloilla tarkoitetaan muun muassa seuraavia eriä (katso myös pitkäaikaisen vieraan pääoman kohdalta):

Sellaisia suoriteperusteisesti tai suoriteperustetta vastaavalla tavalla toteutuneita menoja, joista ei ole suoritettu maksua, ellei näitä ole merkittävä ostovelkoihin. Menojääminä siirtovelaksi kirjattavia eriä ovat muun muassa tilikaudelta maksamattomat palkat (esimerkiksi ylityöpalkat tai tulospalkkiot) ja vuosilomapalkkavelka niihin liittyvine henkilösivukuluineen, tilikaudelta maksettuihin palkkoihin liittyvät laskennalliset henkilösivukulut, muun muassa eläke-, työttömyys-, tapaturma- ja ryhmähenkivakuutusvelka siltä osin kuin niitä ei tilitetä tilikaudelta maksettuja palkkoja koskevien ennakonpidätysten yhteydessä, sekä vuosi- ja muut alennusvelat, korko-, vakuutusmaksu- ja vuokra- ja verovelat.

Siirtyvä korot eli tilikaudelle jaksotetut korkovelat kirjataan tilille 2579. Lomapalkkajaksotus kirjataan tilille 2580. Muut siirtovelat kirjataan tilille 2589.

Laskennalliset verovelat (tili 2590)

Kts. pitkäaikaiset laskennalliset verovelat.

[28] Kirjanpitolautakunnan lausunnossa 1561/1999 on käsitelty siirtovelkojen ja muiden lyhytaikaisten velkojen tilien ryhmittelyä.

4 Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän palveluluokitus

Hyvinvointialueiden palveluluokitus kattaa lainsäädännön hyvinvointialueille asettamat tehtävät organisointitavasta riippumatta. Lisäksi palveluluokituksessa otetaan huomioon julkisyhteisöjen tehtäväluokitus COFOG, kansantalouden tilinpidon ja hyvinvointialuetaloustilastoinnin vaatimukset sekä muut tiedon käsittelyyn kehitetyt luokitukset (muun muassa asiakirjallisen tiedon käsittelyn luokitukset ja toimialaluokitus). Palveluluokitus on laadittu mahdollisimman yhteensopivaksi THL:n tietosisältömäärittelyihin koskien sosiaali- ja terveydenhuollon palvelutapahtumia.

Koodistopalvelussa ja tämän käsikirjan liitteessä 2 kuvataan yhteiset määritelmät palveluista.

4.1 Taloustietojen kohdentaminen palveluluokille

Palveluluokille kohdennetaan kaikki toimintakatteeseen sisältyvät kustannukset ja tuotot, poistot ja arvonalentumiset sekä rahoitustuotot ja -kulut [2025]. Valtion rahoitusta ja satunnaisia eriä ei kohdenneta palveluluokille.

Palveluluokille kohdennettujen kaikkien ulkoisten toimintatuottojen ja -kulujen tulee täsmätä hyvinvointialueen tuloslaskelmaan tili- ja sektoritasolla. Palveluluokilta yhteenlaskettu tilitasoinen summa saa poiketa hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän neljännesvuosiraportoinnissa tilikauden viimeisen neljänneksen (HHKNR Q4) tilitasoisista tiedoista enintään tuhannella eurolla. Esimerkiksi tuloslaskelman toimintakatteen ja palveluluokkien ulkoisten nettokustannusten tulee täsmätä samoin kuin palveluluokkien yhteenlaskettujen palkkamenojen tulee täsmätä tuloslaskelmassa ilmoitettuihin palkkoihin. Mikäli palveluluokkien tilitasoiset kustannukset eivät täsmää tuloslaskelmaan, vaaditaan tiedonantajaa korjaamaan tietojaan.

Palveluluokille kohdennettavien taloustietojen kohdentamisessa noudatetaan aiheuttamis- ja täydellisyys- sekä tulo menon kohdalle -periaatteita. Aiheuttamisperiaatteen mukaan toiminnasta aiheutuvat kustannukset ja saadut tuotot kohdistetaan sille laskentakohteelle, joka ne on aiheuttanut. Täydellisyysperiaatteen mukaan vaaditut erät tulee kohdentaa kokonaisuudessaan ja niiden raportoinnissa ei saa käyttää netottamista, vaan kaikki tapahtumat tulee raportoida tileittäin, sektoreittain ja palveluluokittain tapahtumien alkuperäisiä tilejä käyttäen. Tulo menon kohdalle -periaatteen mukaan toiminnasta saadut tuotot kohdistetaan samalle palveluluokalle kuin toiminnasta aiheutuneet kulut. Tulo menon kohdalle -periaate ei päde tuloihin ja menoihin, joita ei raportoida palveluluokittain, kuten valtion rahoitus ja satunnaiset erät. Valtion rahoituksella rahoitettu toiminta raportoidaan kuitenkin aina luonteensa mukaisilla palveluluokilla. Palveluluokille kohdentamisessa tulee ottaa huomioon myös muut kirjanpidon yleiset periaatteet, kuten olennaisuuden, taloudellisuuden ja varovaisuuden periaatteet.

Raportoinnissa tilien/rivien summatasojen eli tiliryhmien arvot lasketaan automaattisesti yhteen tarkemmalla tasolla raportoiduista pakollisista arvoista. On tärkeää huomata, että ulkoiset-sektorin (x01) sarakkeessa summatason tiedot, esimerkiksi tiliryhmätasoiset tiedot palveluiden ostoista yhteensä, muodostuvat usein automaattisesti yhteenlasketuista tarkemmalla tili-/rivitasolla pakollisena vaadittavista tiedoista, jonka vuoksi tiliryhmän tiedon yhteensä -rivillä ulkoiset-sektorin solu voi olla harmaa. Samalla rivillä voi kuitenkin olla pakollisena raportoitavana tietona tarkentavat sektoritiedot (ks. luku 6, kohta *Kenttien väritykset*).

Sektoritietoa sisältävien raportointikokonaisuuksien taulukkomalleissa sarakkeilla esitetty sektoritieto on luokitusjärjestelmänä hierarkkinen, mutta se ei käyttäydy taksonomiassa laskentamielessä hierarkkisesti eli raportoidut sektori-/saraketiedot eivät automaattisesti summaudu toisille tasoille. Edellä kuvatun vuoksi sektoritiedot pyydetään raportoimaan taksonomiassa seuraavaan ajatuksen mukaisesti: ”ulkoiset-sarakkeen arvo yhteensä, josta tietyn sektorin osuus on x”. Sektoritietona raportoidaan esimerkiksi, kuinka paljon palveluiden ostoista yhteensä oli toisilta hyvinvointialueilta tai esimerkiksi kunnilta.

Kaikki ulkoiset kulut on siis kirjattava ulkoiset-sarakkeelle. Tämän lisäksi ne on kirjattava vaadittavilta osin varsinaisille sektoreille.

Sisäiset erät kohdistuvat aina sisäiset-sektoriin. Erien taustalla on alkuperäisiä ulkoisia kirjauksia, joiden sektoritiedot ilmenevät palveluluokilla, joille kirjaukset on alun perin käyttötaloudessa kohdistettu.

Palveluluokille kohdennettavat kulu- ja tuottolajit sekä muu kustannuslaskennan ohjeistus viranomaisraportoinnin osalta on kuvattu tarkemmin luvussa 5.

Palveluluokkakohtaisen tiedon tulee kuvata oikein myös palvelun bruttotuloja ja -kustannuksia. Siksi palveluluokkakohtaisessa raportoinnissa ei tule esittää yhden palveluluokan sisällä tapahtuvaa sisäistä kauppaa. Mikäli palveluluokan sisällä on esimerkiksi useita laskentayksiköitä, jotka ostavat toisiltaan ja myyvät toisilleen, nämä erät pitää eliminoida raportoinnissa pois.

4.2 Palveluluokituksen rakenne

Hyvinvointialueiden palveluluokitus on rakenteeltaan hierarkkinen, osin jopa nelitasoinen, luokitus. Käyttötalouden ja investointitietojen osalta käytetään eri karkeustasoa tietojen raportoinnissa.

Käyttötaloustiedot raportoidaan palveluluokkakohtaisesti. Ne raportoidaan siis tarkimmalla tasolla, taksonomiapohjaan (HHTPP, ht-08) keltaisella värillä merkittyjen tasojen mukaisesti.

x2121 Lastensuojelun ammatillinen perhehoito

h-t08 Hyvinvointialueen ja hyvinvointyhtymän kalenterivuotta koskevat tilinpäätöstiedot käyttötaloudesta sektoreittain palveluluokkakohtaisesti, käyttötalous

		Ei sovelluva / Kaikki vastapuolet	Sisäiset	Ulkoiset	Koko	Yritykset	Yritykset pl. asuntoyhteisöt	Julkiset yritykset pl. asuntoyhteisöt	Yksityiset kotimaiset yritykset pl. asuntoyhteisöt	Ulkomaiseomisteiset yritykset pl. asuntoyhteisöt	Asuntoyhteisöt	Asunto-osakeyhtiöt	Asunto-osakeyhtiöt, julkiset	Asunto-osakeyhtiöt, yksityiset kotimaiset	Asunto-osakeyhtiöt, ulkomaisomisteiset
		x0	x00	x01	S1	S11	S111	S111101	S111102	S111103	S112	S1121	S112111	S112112	S112113
Toimintatuotot	R0010	7188761	7204061	7219554	5758234	5773452	5788670	5803888	5819106	5834324	5849542	5864760	5879978	5895196	5910414
3000–3199 Myyntituotot	R0020	7188762	7204062	7219555	5758235	5773453	5788671	5803889	5819107	5834325	5849543	5864761	5879979	5895197	5910415
3005 Myyntituotot, tili	R0030	7188750	7204050	7219527	5758223	5773441	5788659	5803877	5819095	5834313	5849531	5864749	5879967	5895185	5910403
3100 Kiinteistöt hyvinvointialueella	R0032	7188758	7204058	7219551	5758231	5773449	5788667	5803885	5819103	5834321	5849539	5864757	5879975	5895193	5910411
3107 Muut yhteinkäyttötalousosuudet	R0034	7188759	7204059	7219552	5758232	5773450	5788668	5803886	5819104	5834322	5849540	5864758	5879976	5895194	5910412
3140 Muut myyntituotot	R0036	7188760	7204060	7219553	5758233	5773451	5788669	5803887	5819105	5834323	5849541	5864759	5879977	5895195	5910413
3200–3239 Maksutuotot	R0040	7188764	7204064	7219557	5758237	5773455	5788673	5803891	5819109	5834327	5849545	5864763	5879981	5895199	5910417
3235 Maksutuotot, tili	R0050	7188751	7204051	7219528	5758224	5773442	5788660	5803878	5819096	5834314	5849532	5864750	5879968	5895186	5910404

Kuvio 1. Esimerkki käyttötaloustietojen raportointitasosta

Investointitiedot taas raportoidaan karkeammalla tasolla palveluryhmittäin. Ne raportoidaan taksonomiapohjaan (HHTPP, h-t06) keltaisella värillä merkittyjen palveluluokkien summatasojen mukaisesti.

h-t06 Investointierittelyt palveluluokittain

		Kaikki palvelu- ja tehtäväluokat	Sosiaali- ja terveydenhuolto yhteensä	Lastensuojelu, lapsiperheiden ja perhekiireudelliset palvelut	Lastensuojelun ammatillinen perhehoito	Lastensuojelun laitospalvelu	Lastensuojelun perhehoito	Lastensuojelun sosiaalityö ja avohuolto	Lapsiperheiden sosiaalityö ja -ohjaus	Lapsiperheiden kotipalvelu ja perhetyö	Kasvatus- ja perheneuvonta	Ensi- ja turvakotipalvelu	Perhekiireudelliset palvelut	Ikäihmisten palvelut yhteensä	Iäkkäiden laitospalv
		x0	x2000	x2100	x2121	x2122	x2123	x2131	x2181	x2182	x2183	x2185	x2191	x2200	x22
Investointimenot	R0010	1374	7219168	7219369	7219569	7219769	7219969	7220169	7220369	7220569	7220769	7220969	7221169	7221369	7221
Hyödykelajit:	R0020														
Tietoh.ohjelmistot	R0030	3624515	7219169	7219370	7219570	7219770	7219970	7220170	7220370	7220570	7220770	7220970	7221170	7221370	7221
Muut aineettomat hyödykkeet	R0040	3729599	7219177	7219378	7219578	7219778	7219978	7220178	7220378	7220578	7220778	7220978	7221178	7221378	7221
Maa- ja vesialueiden hankinta	R0050	3764627	7219180	7219381	7219581	7219781	7219981	7220181	7220381	7220581	7220781	7220981	7221181	7221381	7221
Maa- ja vesialueiden parannusinvestointi	R0060	3776303	7219181	7219382	7219582	7219782	7219982	7220182	7220382	7220582	7220782	7220982	7221182	7221382	7221
	R0070														

Kuvio 2. Esimerkki investointitietojen raportointitasoista

Hyvinvointialueiden palveluluokituksessa on vuonna 2024 69 palveluluokkaa, (kuten oli vuonna 2023), jotka jakautuvat sosiaali- ja terveydenhuoltoon, pelastustoimeen, hallinto- ja tukipalveluihin sekä yleiskatteellisen rahoituksen ulkopuoliseen toimintaan. Vuonna 2025 palveluluokkien määrä lisääntyy yhdellä eli palveluluokkia on 70.

4.2.1 Varsinaiset palveluluokat

[2025]

Varsinaisia palveluluokkia ovat **sosiaali- ja terveydenhuollon** sekä **pelastustoimen** palveluluokat. Varsinaisten palveluluokkien nettokustannukset määrittävät hyvinvointialueen valtion rahoituksen kustannuspohjan.

Sosiaali- ja terveydenhuollon palveluluokissa on muutamia huomioitavia yleisperiaatteita. Sosiaali- ja terveydenhuollon palveluluokat jakautuvat pääosin erillisiin sosiaalihuollon ja terveydenhuollon palveluluokkiin ja yhteisiä palveluluokkia on aiempina vuosina määritettyjen neljän sijaan seitsemän. Nämä sosiaali- ja terveydenhuollon yhdistävät palveluluokat ovat seuraavat:

- 2484 Päihde- ja mielenterveysongelmiin vastaavat matalan kynnyksen palvelut
- 2906 Sosiaali- ja potilasasiavastaavapalvelut
- 2930 Hyvinvoinnin ja terveyden edistämisen asiantuntijapalvelut
- kotihoidon palveluluokat
    - 2182 Lapsiperheiden kotona asumista tukevat palvelut,
    - 2235 Iäkkäiden kotihoito ja
    - 2325 Muiden kuin lapsiperheiden kotihoito,

  kotihoitosopimukseen sisältyvän kotisairaanhoidon osalta.
- 2488 Ehkäisevän päihde- ja riippuvuustyön palvelut

Huomattavaa on myös, ettei sosiaalipalvelujen palveluluokkiin tule sisällyttää terveyspalveluja esimerkiksi iäkkäiden ympärivuorokautiseen asumispalveluun liittyen, vaikka terveyspalveluja tuotettaisiinkin asumispalvelujen osana. Sosiaalihuollon luokilla raportoidaan asuminen ja siihen liittyvät tukipalvelut sisältäen myös tilavuokrien osuuden, mutta hoito- ja tutkimuspalvelut tulee raportoida terveyspalvelujen luokilla.

Pelastustoimi jakautuu viiteen palveluluokkaan:
- 4802 Onnettomuuksien ehkäisy
- 4803 Vaarallisten kemikaalien ja räjähteiden valvonta
- 4804 Öljy- ja aluskemikaalivahinkojen torjunta
- 4805 Pelastustoiminta
- 4808 Varautuminen ja väestönsuojelu.

Pelastustoimen palveluluokkien sisältöä kuvaa yksityiskohtaisesti liite 7. Raportoinnissa tulee huomata, että ensihoitopalvelu kuuluu sosiaali- ja terveydenhuollon palveluluokalle 2604 Ensihoitopalvelu, vaikka pelastuslaitos kyseisiä palveluita tuottaisikin.

Voit lukea lisää ja kustannusten kohdentamisesta palveluluokille luvusta 5.

Yhteistoiminnassa järjestettyjen palveluiden raportointi

Hyvinvointialueet voivat järjestää palveluita hyvinvointialuelain mukaisena yhteistoimintana. Yhteistoimintamallissa palvelua tuottava hyvinvointialue ja palvelua ostava hyvinvointialue raportoivat palvelun varsinaisella palveluluokalla.

4.2.2 Hallinto- ja tukipalvelujen palveluluokat

Hallinto- ja tukipalvelujen palveluluokkia ovat *5110 Yleishallintopalvelut ja vaalit*, *5255 Tilojen vuokraus ja maaomaisuuden hallinta* sekä *5501 Tukipalvelu*. Näiden palveluluokkien kustannukset kohdennetaan edelleen edellä mainituille varsinaisille palveluluokille siten, että hallinto- ja tukipalveluiden luokkien nettokustannus on 0. Näin kaikki palveluiden järjestämiseen ja tuottamiseen tarvitut kustannukset saadaan osaksi hyvinvointialueiden rahoituspohjaa.

Hallinto- ja tukipalvelujen luokkia tulee käyttää, sillä näin saadaan tietoa palveluiden hallinto-, tukipalvelu- ja tilakustannuksista suhteessa varsinaisten palveluiden tuottamisen kustannuksiin. Luokkien kustannuslaskentaa on kuvattu tämän käsikirjan luvussa 5.

4.2.3 Yleisen toimialan tehtävät

Lakisääteisten tehtävien lisäksi hyvinvointialueella voi olla rajoitetun yleisen toimialan tehtäviä eli tehtäviä, jotka tukevat sen lakisääteisiä tehtäviä. Näiden palveluiden kustannukset raportoidaan palveluluokalla 6020 Yleiskatteisen toiminnan ulkopuolinen toiminta, yleisen toimialan tehtävät. Palveluluokalla raportoidaan myös hyvinvointialueen kilpailluilla markkinoilla tapahtuva toiminta.

Yleisen toimialan tehtävät eivät ole hyvinvointialueen lakisääteisiä tehtäviä, eikä niitä rahoiteta valtion rahoituksella. Yleisen toimialan tehtäviä ei siis kohdenneta edelleen muille palveluluokille. Yleisen toimialan tehtävien kustannuslaskennassa on noudatettava huolellisuutta siten, että palveluluokalle kohdentuvat sekä toiminnan tuotot että kulut aiheuttamisperiaatteella. Tilannetta, jossa kustannukset on kohdennettu lakisääteisen toiminnan luokille ja tuotot yleisen toimialan tehtäville tai toisin päin, ei saa syntyä. Sama periaate koskee myös toimialakohtaisia raportointikokonaisuuksia.

Yleisen toimialan tehtäviin kohdennetaan myös hyvinvointialueen ulosmyytävät asiantuntijapalvelut, esimerkiksi oikeus- ja edunvalvontapalvelut. Esimerkkejä yleisen toimialan tehtävistä löytyy HVA-AURA-käsikirjan liitteestä 2.

5 Hyvinvointialueiden kustannusten kohdentaminen

Ohjeistuksen ensisijainen tavoite on yhtenäistää hyvinvointialueiden kustannuslaskentakäytäntöjä, jotta hyvinvointialueiden viranomaisille raportoimat taloustiedot olisivat mahdollisimman vertailukelpoisia. Hyvien kustannuslaskentakäytäntöjen standardointi lisää myös hyvinvointialueiden omaa kustannustietoisuutta, toimii pohjana tuloksellisuuden parantamiselle sekä tekee palveluiden hinnoittelusta läpinäkyvää. Tämä ohje tukee sekä hyvinvointialueiden sisäistä että ulkoista laskentaa. Tätä ohjetta sovelletaan myös hyvinvointiyhtymien sekä Helsingin kaupungin sosiaali- -ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen kustannuslaskentaan.

Ulkopuolisten rahoittajien vaatima kustannusseuranta voi olla tätä ohjetta tarkempaa ja vaatii todennäköisesti täysin erillistä kustannusseurantaa ja raportointia, jossa käytetään rahoittajan määrittämiä sääntöjä. Kustannuslaskentaohje tukee myös ulkopuolisten rahoittajien vaatimaan talousseurantaan liittyvää laskentaa siltä osin, että se parantaa yleistä kustannuslaskentaosaamista ja yhtenäistää välillisten kustannusten kohdentamiseen liittyviä käytäntöjä.

Kustannuslaskenta tulisi pyrkiä automatisoimaan mahdollisimman pitkälle. Kustannuslaskennan kehittämisellä on siten yhteys tietojärjestelmien kehittämiseen. Kirjanpito sekä tili- ja laskentakohderakenne tulisikin rakentaa siten, että ne tukevat kustannuslaskennan automatisointia. Hyvinvointialueiden viranomaisille raportoitavat taloustiedot edellyttävät järjestelmiltä valmiutta sähköiseen tiedonsiirtoon.

5.1 Kustannuslaskennan periaatteita

Hyvä kustannuslaskenta perustuu aiheuttamisperiaatteeseen. Jokaisen raportoitavan palveluluokan, tuotteen, toiminnon, suoritteen tai muun laskentakohteen kustannuspohjan tulisi kuvata sitä resurssimäärää, jonka kyseisen palvelun tuottaminen tai järjestäminen on vaatinut. Aiheuttamisperiaatteen tulkinnassa, kirjaamiskäytännöissä ja raportoinnissa on syytä pitää mielessä toiminnan ja talouden yhteys. Noudatettaessa aiheuttamisperiaatetta voidaan käyttää suoria tai epäsuoria kohdennuksia tai laskennallista kohdentamista esimerkiksi suoritemäärien tai kuluerien mukaan riippuen kohdennettavasta kuluerästä.

Kustannuslaskennan yhtenäistämisellä pyritään siihen, että laskenta johtaa aina mahdollisimman hyvin aiheuttamisperiaatetta noudattavaan vertailukelpoiseen lopputulokseen. Aiheuttamisperiaatetta tulee käyttää niin pitkälle kuin sillä on laskennan lopputuloksen kannalta oleellista merkitystä.

Toimiva kustannuslaskenta rakennetaan alhaalta ylöspäin. Ideaalitilanteessa kustannukset kohdennetaan vain kerran perustasolla ja viranomaisraportoinnin sekä muut tietotarpeet saadaan ryhmittelemällä jo kertaalleen kohdennettua kustannustietoa.

Viranomaisraportointia tukeva kustannuslaskenta tulisi viedä osaksi hyvinvointialueiden kirjanpitoa ja niitä tukevia kustannuslaskentajärjestelmiä. Talouden seurannasta ja raportoinnista vastaavien henkilöiden roolina on varmistaa, että järjestelmän laskema kustannustieto perustuu ajantasaisiin jakotekijöihin ja että kustannusten jakaminen

noudattaa aiheuttamisperiaatetta. Hyvinvointialueilla käytetään erilaisia tietojärjestelmiä kirjanpidossa ja laskennassa. Viranomaistietojen laskennan automatisoinnin toteuttaminen vaatinee myös järjestelmäkehitystä tai lisäpalvelujen rakentamista.

Palveluluokkiin liittyvä kustannuslaskenta tehdään täydellisyysperiaatteen mukaan, jolloin kaikki luvussa 5.5 listatut kulu- ja tuottoerät kohdennetaan jollekin palveluluokalle. Palveluluokkiin liittyvän kustannuslaskennan tavoitteena on tehdä hyvinvointialueiden käyttökuluista vertailukelpoisia.

5.2 Laskentatunnisteen hyödyntäminen kuutiomallin mukaisesti

Kustannusten kohdistamisessa laskentakohteille on suositeltavaa hyödyntää mahdollisimman pitkälle kirjanpidon laskentatunnistetta. Laskentakohteille suoraan kohdistuvat kustannukset tulisi kohdistaa jo peruskirjanpidossa mahdollisimman pitkälle, jotta laskentakohteiden kustannukset saadaan automatisoidusti kirjanpitojärjestelmistä ilman lisäselvityksiä tai erillistä laskentaa.

Kustannusten suorassa kohdentamisessa laskentakohteelle tositteen käsittelijä valitsee laskentatunnisteessa laskentakohteen, jolle erä kohdentuu suoraan. Suoran kohdentamisen etuna laskennalliseen jakamiseen verrattuna on se, että yleensä (ja varsinkin keskitetyssä tositteiden käsittelyssä) tositteen käsittelijä tuntee toiminnan paremmin kuin laskennallinen kohdistin. Mikäli kustannukset kohdentuvat lukuisille eri laskentakohteille (esimerkiksi keskitetysti organisoitu hallinto), inhimillisen virheen mahdollisuus on suuri ja suora kohdentaminen vaatisi tositteen käsittelijältä huomattavaa manuaalista työtä. Tällöin kustannukset voidaan kirjata kirjanpidossa karkeasti ja kohdistaa kustannuslaskentaosiossa tai kustannuslaskentasovelluksessa tarkemmalla tasolla.

Kuutiomalli tarkoittaa sitä, että viranomaisraportoinnin tiedot tuotetaan mahdollisimman pitkälle **tili-palveluluokka-sektori** (=kuutio) -mallilla. Ulottuvuudet voidaan sisällyttää laskentatunnisteeseen, jolloin kirjanpidon vienneissä valitaan ulkoisen raportoinnin kannalta ratkaisevat: tili, palveluluokka ja sektori. Tämä voidaan toteuttaa esimerkiksi summaamalla (tai hajauttamalla) organisaation oma sisäisen laskennan laskentakohde palveluluokille tai viemällä tieto palveluluokasta laskentakohteen taustatietoihin. Ulkoiset talousraportit syntyvät silloin pääosin jo kirjausvaiheessa.

Siltä osin kuin hyvinvointialueen oma luokitus ei tue esimerkiksi palveluluokitusta, hyvinvointialue käyttää kustannuslaskennallisia menetelmiä ja jälkilaskentaa kulujen ja tuottojen kohdentamiseksi.

Sektoriluokitus tuodaan vastapuolitunnisteeseen, kumppanikoodiin tai muuhun laskentakohteeseen Tilastokeskuksen y-tunnusavaimen avulla. Myös sisäiset erät erotetaan ulkoisista laskentatunnisteen avulla.

Kuutiossa jokaiselle kirjanpidon viennille tulevat kaikki kuution ulottuvuudet. Esimerkiksi valtion rahoitus sisältää sektoriluokituksen, vaikka se tulee aina valtiolta. Tästä ei synny käytännön ongelmaa, sillä näiden osalta sektoriulottuvuuteen tulee vain arvoja yhdelle ulkoiselle sektorille, ja tieto voidaan tuoda kyseiselle riville automatisoidusti tai passivoida muiden sektoreiden osalta.

Yksi toteutustapa on harmonisoida omat luokitukset kuutiomallin luokituksiin, esimerkiksi kustannuspaikkarakenne palveluluokitukseen. Hyvinvointialueet voivat tehdä tar-

kempia luokituksia, esimerkiksi tilejä tai tuotteita, mutta niiden on summauduttava kuutiomallin ja Valtiokonttorin keräämän tiedon luokituksiin. Mikäli hyvinvointialue ei saa omaa luokitusta täysin sopimaan yhteisiin luokituksiin, on käytettävä automatisoituja kustannuslaskennallisia menetelmiä.

Raportointimalli perustuu siihen lähtöolettamaan, että ulottuvuuksia ei sekoiteta keskenään. On suositeltavaa, että sisäisiä eriä ei erotella tilien, vaan sektorin avulla. Esimerkiksi asiakaspalveluiden ostoja ei erotella tileillä kuten asiakaspalveluiden ostot kunnilta tai hyvinvointialueilta, vaan sektoriulottuvuus (sekä sisäinen/ulkoinen jaottelu) tehdään vastapuolitunnisteen, kumppanikoodin tai muun laskentakohteen avulla.

Osa kustannuksista joudutaan aina jakamaan kustannuslaskennallisesti ja ne eivät tule suoraan kuutiomallin mukaisista kirjauksista. Esimerkiksi hallinnon vyörytykset jaetaan laskentakohteille jälkikäteen.

5.3 Sektoriulottuvuus sekä jako sisäisiin ja ulkoisiin eriin

Raportoidut tiedot tulee eritellä vastapuolet-luokituksen mukaisesti. Luokitus sisältää Tilastokeskuksen sektoriluokitushierarkian laajennettuna sisäisillä ja ulkoisilla vastapuolilla. Esimerkiksi palveluiden ostot jaetaan sektoreittain sen mukaan, keneltä palvelu on ostettu.

Vastapuolitunnisteen avulla voidaan toteuttaa ulkoisten erien sektoriluokittainen jaottelu raportointia varten sekä tilinpäätökseen ja palveluluokitukseen tehtävä sisäisten ja ulkoisten erien erottelu. Kun jokaiseen kirjanpidon vientiin on kirjattu vastapuolitunnisteella sektori (ulkoiset sekä sisäiset), voidaan järjestelmästä ottaa ulos tarvittaessa sekä ulkoisen talousraportoinnin tarpeet sekä konsernin eri tasojen mukaisia omia talousraportteja.

Vastapuolitunniste voi siten jakautua esimerkiksi:

> Palveluluokkien näkökulmasta ulkoisiin sektoreihin: sektoriluokituksen mukaiset luokat, tilinpäätösten laadintaan tarvittavat jaottelut (esim. hyvinvointialuekonserniin kuuluvat yhtiöt konsernitilinpäätöstä varten) jne.
>
> Palveluluokkien näkökulmasta sisäisiin sektoreihin: liikelaitokset – emohyvinvointialueen yksiköt jne.

Sektoriluokitus tulisi rakentaa järjestelmään y-tunnuksen tai vastapuolitunnisteen avulla. Tietojärjestelmä tunnistaa tällöin automaattisesti y-tunnuksen perusteella oikean sektorin. Ulkoinen sektoriluokitus saadaan Tilastokeskuksen ylläpitämän y-tunnusavaimen avulla. Luonnollisten henkilöiden kohdistaminen oikealle sektorille jää tiedonantajan ratkaistavaksi. Esimerkiksi yksityishenkilöillä ei ole y-tunnusta, jolloin y-tunnusavainta ei voida hyödyntää. Sektoriluokituksessa yksityishenkilöt tulisi kohdentaa muilla menetelmillä sektoriluokituksessa sektorille S14 *Kotitaloudet*.

Tarkempi kuvaus sektoriluokitus-ulottuvuudesta ja sen käytöstä raportoinnissa annetaan HVA-AURA-käsikirjan liitteessä 5.

Erän määritteleminen ulkoiseksi tai sisäiseksi riippuu laskentatilanteesta. Palveluluokat, konsernituloslaskelma, hyvinvointialueen tuloslaskelma jne. näkevät sisäiset ja ulkoiset erät eri tavoin. Jotta tarvittavat eliminoinnit voidaan hoitaa tehokkaasti ja automatisoida, tulee peruskirjanpidon tuottaa tietoa oikeassa muodossa. Järjestelmän tulee

pystyä erottelemaan laskenta- ja raportointitilanteen mukaisesti ulkoiset, sisäiset ja eliminoitavat tiedot toisistaan.

5.4 Sisäinen ja ulkoinen raportointi (viranomaisraportointi)

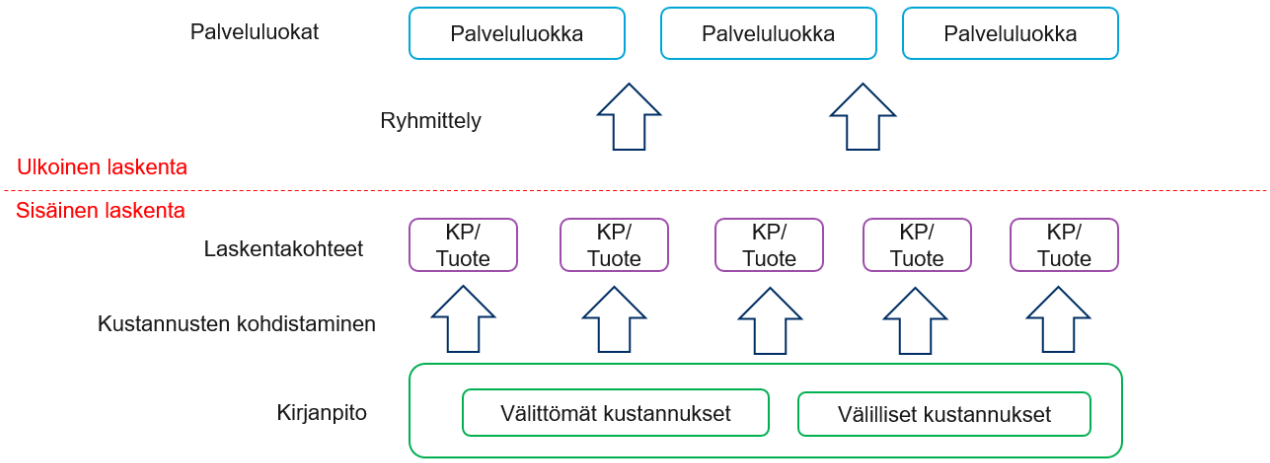
Sisäistä laskentaa ja raportointia tehdään organisaation omaa johtamista ja hinnoittelua varten, mutta samasta datasta voidaan ryhmitellä tieto myös viranomaisraportoinnin tarpeisiin. Kustannuslaskentaprosessissa kustannukset kohdistetaan ensin omille laskentakohteille, minkä jälkeen viranomaisraportoinnin tiedot, esimerkiksi palveluluokkien kustannukset, kootaan yhdistelemällä omia laskentakohteita. Tällä tavalla rakennettu laskentamalli palvelee hyvinvointialueen sisäistä ja ulkoista raportointia.

Kustannuslaskennan tehokas toteuttaminen vaatii, että toiminta on luokiteltu toiminnallisesti ja taloudellisesti järkeviin kokonaisuuksiin, esimerkiksi palveluihin, tuotteisiin tai toimintoihin.

Tuotteistaminen on palvelutoiminnan jäsentämistä asiakkaille luovutettaviksi palvelukokonaisuuksiksi eli tuotteiksi. Myös keskitetyt tukipalvelut tulisi tuotteistaa mahdollisimman pitkälle, jotta myös sisäinen kaupankäynti perustuisi tuotteistukseen.

Tuotteistaminen edistää hinnoittelun läpinäkyvyyttä, lisää yleistä kustannustietoisuutta ja helpottaa yksiköiden välistä vertailua. Tuote- tai toimintokohtainen laskenta helpottaa päätöksentekoa, esimerkiksi budjetointia, kun eri tuotteiden vaatimat resurssit voidaan laskea tuotekustannusten ja määrien mukaan. Tuotteistuksen nähdään parantavan tehokkuutta, koska se parantaa kustannustietoisuutta ja läpinäkyvyyttä.

Kustannuslaskennan toteuttaminen



Kuva 2. Kustannuslaskennan toteuttaminen ideaalitilanteessa.

Kustannukset voidaan kohdentaa ensin kirjanpidosta palvelutuotteille, välisuoritteille, toiminnoille, kustannuspaikoille tai muille organisaation hierarkiatasoille. Sisäinen laskenta ja hierarkiatasot mahdollistavat myös sen, että kustannuksia voidaan tarkastella eri näkökulmista ja tasoilla. Luokituksen rakenne tulisi rakentaa niin, että jokainen oma laskentakohde voidaan ryhmitellä suoraan johonkin palveluluokkaan. Silloin kustannukset kohdennetaan vain kertaalleen.

Tuotekustannuslaskennassa tuotteille kohdennetaan aiheuttamisperiaatteella sekä välittömät että välilliset kustannukset. Toimintolaskennassa kustannukset kohdennetaan ensin toiminnoille ja toisessa vaiheessa lopputuotteille sen mukaan, miten välituotteita ja toimintoja on käytetty lopputuotteiden tuottamisessa. Viranomaisraportoinnissa lopputuotteet ryhmitellään palveluluokkiin.

Mikäli palveluluokkakohtaiset kustannukset lasketaan omien sisäisten laskentakohteiden kustannuksia ryhmittelemällä, tulee varmistaa, että niille kohdennetaan oikeat, luvussa 5.5 määritellyt kulu- ja tuottolajit ja sektoriluokituksen mukaiset tunnisteet säilyvät mukana laskennassa.

5.5 Palveluluokille kohdennettavat kulu- ja tuottolajit (kustannuslajiluokitus)

Hyvinvointialueiden viranomaisille raportoitavien palvelukohtaisten kustannusten ja tuottojen luokituksena käytetään hyvinvointialueiden palveluluokitusta (HVA-AURA-käsikirjan liite 2). Kustannukset kohdennetaan palveluluokille aina harjoitettavan toiminnan luonteen mukaan, ei oman organisaation hallinnollisen rakenteen mukaan. Kohdentamisen tulee noudattaa aiheuttamisperiaatetta.

Palveluluokille kohdennetaan kaikki toimintakatteeseen sisältyvät kustannukset ja tuotot. Myös keskitetysti hoidetut tukipalvelut pitää kohdistaa palveluluokille. Sisäisten vuokrien osalta palveluluokille tulee kohdentaa sekä ylläpito- että pääomavuokra. Palveluluokille tulee kohdentaa myös toimintakatteeseen sisältymättömät poistot ja arvonalentumiset, rahoitustuotot ja -kulut sekä vyörytystuotot ja -kulut.

Hyvinvointialueiden palvelukohtaisen kustannuslaskennan kustannuslajiluokitus perustuu *hyvinvointialueiden ja hyvinvointiyhtymien tililuetteloon* (luku 3 ja HVA-AURA-käsikirjan liite 1).

Palveluluokkakohtaisissa kustannuksissa raportoidaan erikseen ulkoiset kulu- ja tuottoerät tilitasolla. Palveluluokkakohtaiset sisäiset tuotot raportoidaan tuotot yhteensä -tasolla ja sisäiset kulut raportoidaan sekä kulut yhteensä -tasolla että osin tiliryhmätasoisesti ja osin tilitasoisesti. Lisäksi XBRL-taulukkomallien lisätietoriveillä raportoidaan sisäiset vyörytyserät. Kohdentamisessa voi käyttää sekä sisäistä kauppaa että vyörytystä, mutta sama erä raportoidaan vain kerran, kohdentamistavasta riippuen, joko sisäisenä eränä tai vyörytyksenä.

Palveluluokille kohdennetaan seuraavat kululajit:

Ulkoiset kululajit:	Sisäiset kululajit:
	Sisäiset toimintakulut
Palkat ja palkkiot	
Eläkekulut	
Muut henkilösivukulut	
Asiakaspalveluiden ostot	
Muiden palveluiden ostot	Muiden palveluiden ostot
Aineet, tarvikkeet ja tavarat	Aineet, tarvikkeet ja tavarat
	Tili Lääkkeet
	Tili Hoitotarvikkeet
Avustukset	
Vuokrakulut	Vuokrakulut
Muut toimintakulut	Muut toimintatuotot
Rahoituskulut	
Suunnitelman mukaiset poistot	
Arvonalentumiset	
	Vyörytyskulut

Palveluluokille kohdennetaan seuraavat tuottolajit:

Ulkoiset tuottolajit:	Sisäiset tuottolajit:
	Sisäiset toimintatuotot
Myyntituotot	
Maksutuotot	
Tuet ja avustukset	
Vuokratuotot	
Muut toimintatuotot	
Valmistevarastojen muutos	
Valmistus omaan käyttöön	
Rahoitustuotot	
	Vyörytystuotot

Se missä muodossa palveluluokkien kulu- ja tuottolajit raportoidaan, määritetään *hyvinvointialueiden ja hyvinvointiyhtymien XBRL-taksonomiassa*.

Palveluluokkien kustannuksia laskettaessa pääomakustannukset arvostetaan kirjanpidon mukaisesti eli palveluluokille kohdennetaan suunnitelman mukaiset poistot. Sisäinen vuokrameno (sekä muut sisäiset erät) voidaan kuitenkin kohdentaa sellaisenaan palveluluokille, vaikka sisäiseen vuokraan sisältyisikin korvausta pääomasta tai muita laskennallisia eriä. Keskitettyjen tuki- ja tilapalveluiden poistot kohdennetaan tuki- ja tilapalveluiden palveluluokalle.

Valtion rahoitusta ja satunnaisia eriä ei kohdenneta palveluluokille.

5.5.1 Täsmäytys tuloslaskelmaan

Palveluluokille kohdennettujen kaikkien ulkoisten toimintatuottojen ja -kulujen tulee täsmätä kunnan tai hyvinvointialueen tuloslaskelmaan tili- ja sektoritasolla. Palveluluokkien yhteenlaskettu summa joltain tililtä saa poiketa enintään tuhannella eurolla. Esimerkiksi tuloslaskelman toimintakatteen ja palveluluokkien ulkoisten nettokustannusten tulee täsmätä samoin kuin palveluluokkien yhteenlaskettujen palkkamenojen tulee täsmätä tuloslaskelmassa ilmoitettuihin palkkoihin.

Kuntien ja hyvinvointialueiden taloustietopalvelu sisältää automaattisia tarkastuksia, joilla tiedon oikeellisuutta valvotaan. Mikäli palveluluokkien kustannukset eivät täsmää tuloslaskelmaan, vaaditaan tiedonantajaa korjaamaan tietoja. Valtiokonttori määrittelee tietopalvelun tarkistussäännöt.

5.5.2 Kululajikohtaiset jakotekijät

Monille laskentakohteille yhteisiä kuluja voidaan jakaa resurssi- ja tuotospohjaisiin jakotekijöihin perustuen. Resurssipohjaisia jakotekijöitä ovat palvelutuotannon resurssikäyttöä kuvaavat asiat, kuten muut kustannukset, työaika, henkilöstömäärä ja neliömäärät. Tuotospohjaisia jakotekijöitä ovat taas esimerkiksi suoritemäärä tai laatukorjattu suoritemäärä sekä asiakasmäärä.

Hyvinvointialueelta vaaditaan kustannusten ja tuottojen eriyttämistä markkinoille tapahtuvan myynnin osalta. Mikäli yksikkö tuottaa suoritteita markkinaehtoiseen ja julkiseen toimintaan, voidaan kustannusten jakajana käyttää suoritemääriä (tai painotettuja suoritemääriä), mikäli julkiseen ja markkinaehtoiseen toimintaan tuotetut suoritteet eivät poikkea toisistaan ja niiden kustannusrakenne on sama.

Tuotospohjaista jakamista käytetään sisäisessä tuotehinnoittelussa silloin, kun sisäinen hinnoittelu perustuu tuotteistukseen ja suoritemäärään. Mikäli sisäinen tukipalveluyksikkö tuottaa vain yhtä tai muutamaa samankaltaista suoritetta, voidaan kustannukset jakaa suoritemäärien mukaisesti. Mikäli suoritteet eroavat toisistaan resurssikäytöltään tai kustannusrakenteeltaan, voi jakotekijänä käyttää esimerkiksi painotettuja suoritemääriä (ekvivalenssilaskenta).

5.5.3 Henkilöstökustannukset

Koska henkilöstökulut on merkittävin kustannuserä, on niiden kohdistamiseen syytä kiinnittää erityistä huomioita. Henkilöstökulut kohdistetaan laskentakohteille käytetyn työajan perusteella, mikä edellyttää työajanseurantaa. Työajanseuranta voi perustua myös määräajoin tehtäviin mittauksiin, jos voidaan olettaa, ettei työajan käytössä tapahdu isoja muutoksia. Mikäli työajanseurantaa ei pystytä tekemään, voidaan toissijaisena jakotekijänä käyttää arvioita työajan käytöstä.

Palkanlisät kohdistetaan yleensä palkkakustannusten suhteessa kustannuslisinä.

Työntekijöiden vuosi- ja sairauslomista sekä vanhempainvapaista aiheutuvat lisäkustannukset kohdistetaan pääsääntöisesti aiheuttamisperiaatteen mukaan laskentakohteille. Jos työntekijän työpanos kohdistuu usealle laskentakohteelle, kohdistetaan kustannukset toteutuneen tai arvioidun ajankäytön perusteella. Lomapalkkavelan muutos kohdistetaan palveluluokille aiheuttamisperiaatteella palkkojen tapaan.

Eläkevakuutusmaksut (sekä palkka- että eläkemenoperusteiset) ja määräosuutena palkan tai palkkion perusteella määräytyvät henkilösivukustannukset kohdistetaan laskentakohteille ja edelleen palveluluokille lähtökohtaisesti aiheuttamisperiaatteen mukaisesti. Jos aiheuttamisperiaatetta ei voida muutoin soveltaa, maksu jaetaan laskennallisesti eri palveluluokille palkkakustannusten suhteessa.

Eläkemenoperusteinen maksu poistui vuoden 2023 alussa, ja se korvattiin tasausmaksulla. Tasausmaksulla tarkoitetaan Kevan kokonaismaksutason ja TyEL-tasoisen palkkaperusteisen eläkemaksun välistä erotusta, ja tasausmaksun kokonaismäärä määräytyy samoin kuin aiemmin käytössä olleen eläkemenoperusteisen maksun. Tasausmaksu jaetaan kuntien ja hyvinvointialueiden osuuksiin. Hyvinvointiyhtymät eivät maksa tasausmaksua.

Tasausmaksu raportoitiin ensimmäistä kertaa osana kuntien ja hyvinvointialueiden tilikaudelta 2023 raportoitavia tietoja. Hyvinvointialueet kirjaavat tasausmaksun varsinaisille palveluluokille. Näin tasausmaksu kohdistuu hyvinvointialueiden valtion rahoituksen kustannuspohjaan ja hyvinvointialueen laskuttamiin ja asiakasmaksuilla rahoitettaviin palveluihin sekä palveluihin, jotka ovat valtion 100-prosenttisesti rahoittamia. Varsinaisia palveluluokkia ovat muut kuin luokat 5110 Yleishallintopalvelut ja vaalit, 5255 Tilojen vuokraus ja maaomaisuuden hallinta sekä 5501 Tukipalvelu.

Tasausmaksu kirjataan palveluluokille henkilöstömenojen suhteessa. Vaihtoehtoisesti hyvinvointialue voi kohdentaa tasausmaksun palveluluokille toimintakulujen suhteessa, jolloin kustannukset on mahdollista kohdentaa myös ulkoistettuun palveluun. Esimerkiksi tilanteessa, jossa hyvinvointialueet ovat sopineet jonkin tehtävän tuottamisesta yhteistoiminnassa, mukana olevat hyvinvointialueet voivat kohdistaa tasausmaksun kyseisen tehtävän osalta palveluluokille oman harkintansa mukaan. Mikäli hyvinvointialue kirjaa tasausmaksun kokonaisuudessaan luokalle 5501 *Tukipalvelu*, tasausmaksu tulee vyöryttää varsinaisille palveluluokille edellä mainitulla tavalla. Tasausmaksu kirjataan hyvinvointialueiden raportoinnissa tilille 4110 *Eläkevakuutusmaksut*.

Henkilöstökustannuksista vähennetään hyvinvointialueen saamat henkilöstökorvaukset kuten sairaus-- ja vanhempainpäivärahat lähtökohtaisesti aiheuttamisperiaatteen mukaisesti. Mikäli kaikkea ei saada näin kohdistettua, voidaan vähennettävien korvausten määrä ottaa laskennassa huomioon määräosuutena (prosenttiosuutena) palkkakustannuksista tai jakaa laskennallisesti eri palveluluokille palkkakustannusten suhteessa.

Työllistettävien palkat kohdistetaan aiheuttamisperiaatteen mukaisesti palveluluokille ja niihin saadut tuet samoille palveluluokille.

5.5.4 Ulkopuoliset palveluostot

Ulkopuoliset ostot tulee jakaa palveluluokille ostetun toiminnan luonteen mukaisesti. Hyvinvointialueen tulee sopia ulkopuolisen palveluntuottajan kanssa riittävän tarkasta erittelystä palvelun ostolaskulla, jotta se kattaa raportoinnin tarpeet. Mikäli tuottajalta ei saada sellaista erittelyä, josta ilmenee ostolaskun jakautuminen palveluluokittain, voidaan ostomeno jakaa suoritetietojen perusteella.

Sellaiset ostot, joita ei voida suoraan kohdistaa, voidaan vyöryttää palveluluokille toimintamenojen suhteessa.

> Esimerkki: Vakuutusmaksut voidaan jakaa sen mukaan, mistä vakuutusmaksu muodostuu. Jos kyseessä on henkilöstövakuutus, niin jako onnistuu henkilömäärän mukaan. Aiheuttamisperiaate toteutuu, kun mietitään, missä vahingotkin todennäköisesti tapahtuisivat.

> Esimerkki: Potilasvakuutusmaksut turvaavat koko toimintaa Potilasvahinkolain mukaisesti, joten ne tulee jakaa kaikille korvaukseen oikeutetuille yksiköille toimintakulujen suhteessa. Potilasvakuutuksesta saadut korvaukset tulee kohdistaa ko. yksikölle ja palvelulle, jossa vahinkotapahtuma on sattunut.

5.5.5 Aineet, tarvikkeet ja tavarat

Aineet, tarvikkeet ja tavarat kohdistetaan palveluluokille aiheuttamisperiaatteen mukaan.

Samanlaisia aineita tai tarvikkeita käytetään usein eri palveluissa erilaisten palvelu- tai tavarasuoritteiden valmistamisessa. Tällöin on arvioitava suoritekohtainen aine- tai tarvikekäyttö ja sitä vastaava kustannus.

Mikäli aineiden, tavaroiden ja tarvikkeiden ostot ovat merkittäviä ja näiden tilien seurantaan käytetään vaihto-omaisuuskirjanpitojärjestelmää, kirjaukset saadaan sieltä integroituna ja kaikki ko. kirjaukset tehdään vaihto-omaisuusjärjestelmän kautta.

5.5.6 Tuet ja avustukset

Saadut tuet ja avustukset (ks. luku 3.2.1.3) kohdistetaan palveluluokille tulo menon kohdalle -periaatteen mukaan, jolloin aiheutuneet kulut ja niihin saatu avustus raportoidaan samalla palveluluokalla. Suositeltavin tapa on kirjata avustukset suoraan varsinaisille palveluluokille eli ei tukipalveluluokan kautta vyöryttäen.

Talousraportoinnin ohjeistuksen lisäksi saadun tuen tai avustuksen raportoinnissa ja seurannassa noudatetaan aina tuen tai avustuksen myöntäjän antamaa ohjeistusta.

Annetut avustukset sisältävät kotitalouksille sekä yhteisöille maksetut tuet ja avustukset sekä avustukset omille yhtiöille. Avustusmenot kohdennetaan aina avustetun toiminnan luonteen mukaan palveluluokille. Avustusmenoja ei kohdenneta sen mukaan, mikä hallinnollinen yksikkö avustuksen on antanut.

Palveluluokkien sisäisiä avustuksia ei raportoida. Esimerkiksi, mikäli hyvinvointialue antaa

- toiminta-avustuksen liikelaitokselleen, avustusmenoa ei raportoida palveluluokalla, sillä sen katsotaan olevan palveluluokan sisäinen avustus. Avustuksen käyttö raportoidaan luonteensa mukaisilla palveluluokilla.

- avustuksen omistamalleen yhtiölle, kirjataan avustus normaalisti ulkoiseksi avustusmenoksi yhtiön toiminnan luonteen mukaiselle palveluluokalle.

5.5.7 Kiinteistömenot ja vuokrat

Kiinteistömenojen raportointiin käytetään palveluluokkaa *5255 Tilojen vuokraus ja maaomaisuuden hallinta,* josta kustannukset kohdennetaan edelleen sisäisenä vuokrana tai vyörytyksenä varsinaisille tiloja käyttäville palveluluokille. Ulkoa (ml. kunnilta) vuokrattujen tilojen vuokramenot voi raportoida suoraan varsinaisella palveluluokalla, jonka käyttöön tila on vuokrattu, eikä vuokralaskua tarvitse kierrättää tilojen vuokraus ja maaomaisuuden hallinta -palveluluokan kautta.

Hyvinvointialueen omassa käytössä olevat tilat

Useaa eri palvelua palvelevasta kiinteistöstä aiheutuva vuokrakustannus tulee jakaa eri palveluluokille niin ylläpito- kuin pääomavuokran osalta. Myös tontinvuokra tulee mahdollisuuksien mukaan huomioida. Mikäli aiheuttamisperiaatetta ei voida käyttää, vuokramenojen jakotekijänä voidaan käyttää neliömäärätietoja. Monia eri laskentakohteita palvelevien kiinteistöjen yhteiset tilat voidaan myös jakaa kiinteistöön liittyvien palveluiden neliömäärien suhteessa. Vain yhden palvelun tuotantokäytössä olevan kiinteistön vuokrameno kohdennetaan suoraan kyseiselle palveluluokalle, mikäli kyseisen kiinteistön vuokrameno on kirjattu erikseen.

Mikäli ulkoisesta vuokramenosta ei ilmene miten vuokrakustannus jakautuu eri palveluille tai rakennus on useamman palvelun käytössä, voidaan neliömäärätietojen lisäksi hyödyntää ekvivalenssilaskentaa (painokertoimia) ja tilatyyppikohtaisia ekvivalenssikertoimia, koska eri tilatyypit aiheuttavat eri määrän kustannuksia per neliö. Painokertoimet kuvaavat eri tilatyyppien kustannusrasitetta suhteessa toisiinsa. Painokertoimet lasketaan organisaation sisällä palvelukohtaisesti.

Sisäistä vuokraa tulee seurata pitkin vuotta. Mikäli sisäinen vuokra poikkeaa merkittävästi toteutuneista kustannuksista, vuokraa on oikaistava. Viranomaisraportoinnissa sisäinen vuokra ei saa sisältää katetta. Mikäli sisäisessä johtamisessa on käytössä tuottotavoitteiden mukaisia katteita, näiden vaikutus tulee eliminoida viranomaisraportoinnissa.

Tilojen vuokraus ulkopuolisille

Kun hyvinvointialue vuokraa tiloja ulkopuolisille, käytetään palveluluokkaa *5255 Tilojen vuokraus ja maaomaisuuden hallinta*, jonne kohdistetaan varsinaisesta vuokraustoiminnasta aiheutuvat kulut ja tuotot. Palveluluokkaa käytetään silloin, kun on kyse palvelun järjestämisestä siten, että palveluntarjoaja tarjoaa esimerkiksi sosiaali- ja terveydenhuollon palveluita hyvinvointialueen omistamissa tiloissa tai vuokrataan sosiaali- ja terveydenhuollon tai pelastustoimen tilojen ylikapasiteettia (esim. iltakäyttö). Tilavuokraus ulkopuolisille, kun se ei liity sosiaali- ja terveydenhuollon tai pelastustoimen palveluiden järjestämiseen tai tuottamiseen, raportoidaan *yleisen toimialan tehtävät 6020 -luokalla*.

Hyvinvointialueiden tilojen sekä palveluiden toimitilahallintaan oikeuttavien osakkeiden luovutusvoitot ja -tappiot raportoidaan niillä palveluluokilla, joiden käytössä tilat ovat olleet.

Koneiden ja kaluston vuokrat

Vuokrakuluja aiheutuu myös esimerkiksi koneiden ja kaluston leasingvuokrista, jotka jaetaan myös palveluille aiheuttamisperiaatteen mukaisesti, esimerkiksi koneen käyttötuntien tai muun vastaavan koneen käyttöä kuvaavan toimintatiedon perusteella.

5.5.8 Pääomakustannukset ja poistot

Pääomakustannuksia ovat kustannukset, jotka aiheutuvat pysyvien vastaavien hyödykkeiden eli tyypillisesti tuotantovälineiden hallussapidosta ja käytöstä hyvinvointialueen palvelutuotannossa. Pysyviä vastaavia ovat kirjanpidon mukaan aineettomat ja aineelliset hyödykkeet, jotka tuottavat tuloa tai joita käytetään palvelutuotannossa useampana kuin yhtenä tilikautena. Tätä pysyvien vastaavien määritelmää sovelletaan pääsääntöisesti myös kustannuslaskennassa.

Maa- ja vesialueita lukuun ottamatta aineellisten hyödykkeiden pääomakustannuksia ovat pääomakoron lisäksi aineellisen omaisuuden arvon alenemista vastaavat poistot sekä omaisuuden vakuuttamisesta aiheutuvat kustannukset.

Pysyvien vastaavien poistot jaetaan palveluluokille. Palveluluokille raportoitavissa kustannuksissa huomioidaan suunnitelman mukaiset poistot (myös kertapoistot) sekä arvonalentumiset. Keskitettyjen tuki- ja tilapalveluiden poistot kohdennetaan tuki- ja tilapalveluiden palveluluokalle, mikäli poistot kohdennetaan palveluluokille osana sisäistä vuokraa, myyntiä tai vyörytystä.

Kirjanpidon ja tilinpäätöksen näkökulmasta pysyvien vastaavien hyödykkeiden kirjanpito palvelee poistojen laskentaa, niiden hankintamenojen poistamattoman osan määrittämistä sekä niitä koskevien tilinpäätöstietojen ja tase-erittelyjen laatimista. Pysyvien vastaavien kirjanpito voidaan kuitenkin kytkeä palveluluokkien kustannuslaskentaan lisäämällä hyödykkeiden kirjaamisen yhteyteen kohta, jossa valitaan mihin palveluluokkaan kyseinen hyödyke kuuluu. Tämä mahdollistaa poistojen automaattisen jakamisen palveluluokille.

Useaa palveluluokkaa palvelevien pysyvien vastaavien poistot tulee aiheuttamisperiaatteen mukaisesti jakaa eri palveluluokille. Koska hyvinvointialueiden palvelutuotanto on pääosin työvoimavaltaista ja pysyvien vastaavien osuus kokonaiskustannuksista ei ole suuri (esimerkiksi teollisuuteen verrattuna) voidaan poistojen jaossa käyttää arvion varaista tietoa kohdentumisesta. Kalliimpien pysyvien vastaavien osalta on syytä pyrkiä parempaan tarkkuuteen, koska niiden kustannusvaikutus palveluluokkien kokonaiskustannuksiin on suurempi.

Sisäisten tukipalveluiden osalta pysyvistä vastaavista aiheutuvat poistot kohdennetaan tukipalveluyksiköille (apukustannuspaikka). Tukipalveluyksiköille kohdennetut poistot kohdentuvat sisäisen laskutuksen, sisäisen vuokran tai vyörytyksen kautta kyseistä palvelua käyttäneille pääkustannuspaikoille ja siten palveluluokille. Ajatuksena on varmistaa, etteivät samat kustannukset kirjaudu kahteen kertaan samalle palveluluokalle.

5.5.9 Valmistus omaan käyttöön

Valmistus omaan käyttöön kohdennetaan aina samalle palveluluokalle kuin sitä vastaavat menot. Mikäli valmistus on kohdentunut usealle palvelulle, jaetaan valmistus omaan käyttöön sen mukaisesti.

5.5.10 Muut toimintakustannukset

Vuokrien lisäksi muita toimintakustannuksia ovat muun muassa välilliset verot, olennaiset käyttöomaisuuden myyntitappiot, luottotappiot ja kulukorvaukset edustusmenoista, joista ei vaadita tositeselvitystä. Muut toimintakustannukset tulee myös jakaa palveluluokittaisiin kustannuksiin aiheuttamisperiaatetta noudattaen. Jos aiheuttamisperiaatetta ei voida soveltaa, kustannukset (pl. vuokramenot) jaetaan laskennallisesti eri palveluluokille palveluluokkien muiden toimintakustannusten suhteessa. Jos aiheuttamisperiaatetta ei voida soveltaa, vuokramenot tulee aina jakaa vähintään tilojen käyttöä vastaavien neliömäärien mukaan (ks. luku 5.5.7).

5.5.11 Ulkoiset myynnit, asiakasmaksut ja muut tulot

Asiakasmaksut ja myyntitulot kohdennetaan niille palveluille, joihin ne liittyvät aiheuttamisperiaatteen ja tulo menon kohdalle -periaatteen mukaisesti. Työllistämistuki kohdistetaan aiheuttamisperiaatteen mukaan tai jaetaan työllistettyjen tai heidän palkkamenojensa suhteessa.

5.5.12 Luovutusvoitot ja -tappiot

Luovutusvoittojen ja -tappioiden raportoinnissa tulee soveltaa mahdollisimman pitkälle aiheuttamisperiaatetta.

Raportointikokonaisuuden HHTPP *käyttötalouden* osakokonaisuudessa palveluluokittain raportoidaan olennaiset pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutusvoitot ja luovutustappiot muina toimintatuottoina ja muina toimintakuluina seuraavasti:

- Maan myynnin luovutusvoitot ja -tappiot raportoidaan *Tilojen vuokraus ja maaomaisuuden hallinta* -palveluluokalla, josta ne kohdennetaan edelleen varsinaisille palveluluokille aiheuttamisperiaatteella.

- Hyvinvointialueen tilojen sekä palveluiden toimitilahallintaan oikeuttavien osakkeiden luovutusvoitot ja -tappiot raportoidaan niillä palveluluokilla, joiden käytössä tilat ovat olleet.

- Osakkeiden luovutusvoitot ja -tappiot raportoidaan varsinaisilla palveluluokilla, mikäli kyse on pysyviin vastaaviin kuuluvista pysyvään käyttöön hankituista osakkeista, kuten palvelutoiminnan toimitilojen hallintaan oikeuttavista osakkeista ja muista toimialasijoittamisen osakkeista. Palveluluokka määräytyy sen yrityksen tai yhteisön toiminnan luonteen mukaisesti, jonka osakkeita on myyty.

- Rahoitusarvopapereiden luovutusvoitot ja -tappiot tulee kohdentaa palveluluokille esim. vyöryttämällä tai suoraan, mikäli rahoitusarvopaperin toimiala on tiedossa.

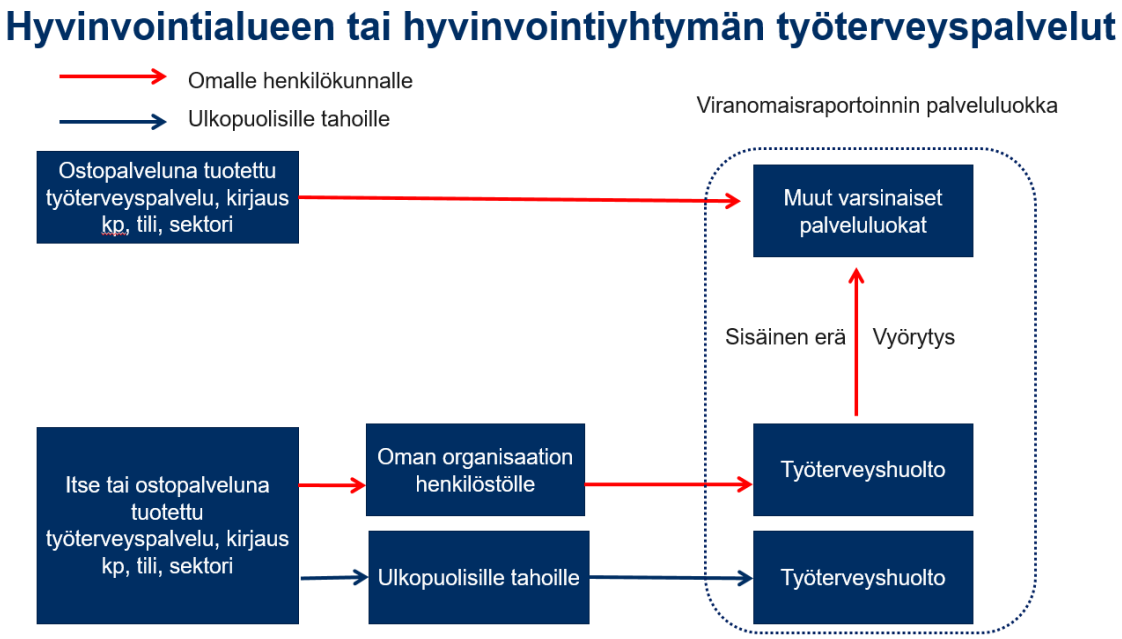
- Tukipalveluyhtiöiden osakkeiden ja tukipalvelurakennusten luovutusvoitot ja -tappiot voidaan raportoida tukipalveluluokalla, mistä ne edelleen kohdennetaan niitä käyttäneille palveluille olennaisuuden periaatteella.

- Muut kuin edellä mainitut luovutusvoitot ja -tappiot raportoidaan sillä palveluluokalla, johon pysyvän vastaavan hyödyke liittyy. Palveluluokka on sama kuin luovutustulolla.

5.5.13 Työterveyshuolto

Työterveyshuolto muodostaa raportoinnissa poikkeuksen verrattuna muihin palveluihin. Työterveyshuolto on toisaalta varsinaista asiakkaille tuotettavaa terveyspalvelua, joka tuottaa työssäkäyville perusterveydenhuollon palvelut, ja toisaalta oman henkilöstön tukipalvelua, joka kuuluu muiden varsinaisten palveluluokkien kustannuspohjaan. Lisäksi hyvinvointialueen järjestämisvastuulle kuuluvat pelastuslain (379/2011) 53 §:n mukaiset terveystarkastukset.

Työterveyshuollon palveluluokalla raportoidaan työterveyshuollon palvelut, jotka järjestetään hyvinvointialueen järjestämisvastuun perusteella hyvinvointialueen alueen muille työnantajille, yrittäjille ja omaa työtään tekeville. Hyvinvointialueen työnantajan roolissa omalle henkilökunnalle tuottaman työterveyshuollon kulut ja tuotot kohdistetaan varsinaisille palveluluokille joko suoraan tai työterveyshuolto-palveluluokan kautta tuottamistavasta riippumatta (Kuva 3). Pelastuslain (379/2011) 53 §:n mukaan sopimuspalokuntaan ja muuhun sopimuksen tehneeseen yhteisöön kuuluvalle savusukeltajalle ja muuta vastaavaa raskasta työtä tekevälle sovitut terveystarkastukset raportoidaan kuten oman henkilöstön työterveyshuolto.



Kuva 3. Hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän työterveyshuollon palveluiden raportointi.

HHTPP-raportointikokonaisuuden lisäksi työterveyshuollon kokonaiskustannukset raportoidaan HHYTT-raportointikokonaisuudessa. HHYTT-raportin työterveyshuoltoon ilmoitetaan itse tuotetun ja ostopalveluna yksityiseltä hankitun työterveyshuollon kustannukset yhteensä. Kustannuksilla tarkoitetaan bruttokustannuksia eli kustannuksiin lasketaan mukaan sisäiset ja ulkoiset toimintamenot, poistot ja arvonalentumiset sekä vyörytysmenot.

HHYTT:ssä Työterveyshuollon osalta tavoitellaan sitä näkymää, jossa olisi sekä hyvinvointialueen itse tuottamien työterveyshuollon palvelujen kustannukset että yksityiseltä ostopalveluna hankittujen palvelujen kustannukset eli palvelujen järjestämisvastuullisen kokonaiskuluja työterveyshuoltoon.

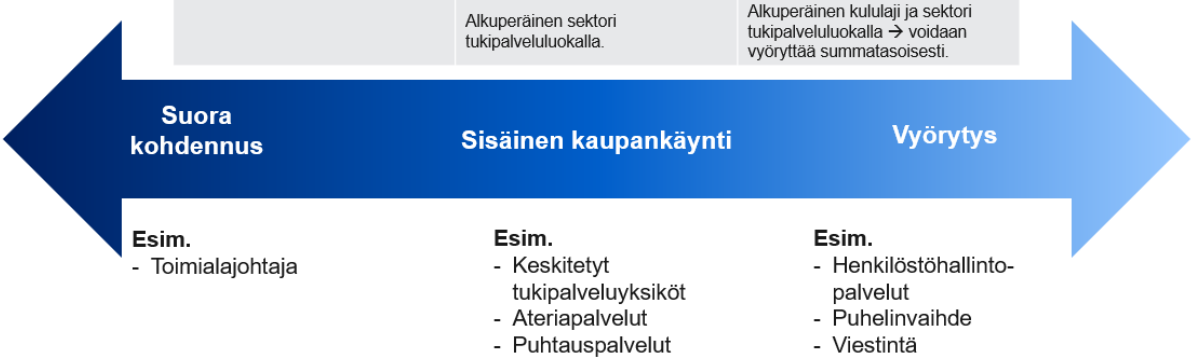
5.6 Kustannusten kohdentamismenetelmät mukaan lukien sisäiset erät

Hyvinvointialueiden kaikki hallinto- ja tukipalvelut tulee jakaa viranomaisraportoinnissa varsinaisille palveluluokille. Näiden palveluiden viranomaisraportoinnissa käytetään palveluluokkia *5501 Tukipalvelut*, *5110 Yleishallintopalvelut ja vaalit, 5255 Tilojen vuokraus ja maaomaisuuden hallinta*. Edellä mainituille palveluluokille kirjatut kulut ja tuotot kohdennetaan edelleen vyöryttämällä tai sisäisinä erinä sosiaali- ja terveydenhuollon, pelastustoimen ja hyvinvointialueen rajoitetun yleisen toimialan varsinaisille palveluluokille. Varsinaiset palveluluokat ovat asiakkaille (kansalaiset, yhteisöt, yhteiskunta) suunnattuja lopputuotepalveluita. Palveluluokittaisessa raportoinnissa hallinto- ja tukipalveluluokkien nettokustannukset tulee olla 0 euroa.

Hallinto- ja tukipalveluita voidaan kohdentaa kolmella eri tavalla palveluluokille:

- suoraan kohdentamalla
- sisäisellä kaupankäynnillä
- vyöryttämällä

Suora kohdennus	Sisäinen kaupankäynti	Vyörytys
Selkeä kokonaisuus, joka jakaantuu vai muutamalle kohteelle, esim. yksittäisen työntekijän työpanos.	Palvelu tuotteistettavissa, suorite määriteltävissä, yksikköhinta laskettavissa.	Palvelu ei ole tuotteistettavissa, suorite ei ole määritettävissä → sisäinen laskutus ei tuota lisäarvoa.
Alkuperäinen kululaji ja sektori kirjautuvat suoraan varsinaiselle palveluluokalle.	Tukipalvelukustannukset voidaan budjetoida ja niiden käyttöön voidaan vaikuttaa	Kaikki käyttävät resurssia tasaisesti tai tietyssä suhteessa.
	Parantaa kustannustietoisuutta ja läpinäkyvyyttä	Palvelun käyttöön ei voida vaikuttaa.
	Alkuperäinen sektori tukipalveluluokalla.	Alkuperäinen kululaji ja sektori tukipalveluluokalla → voidaan vyöryttää summatasoisesti.



Kuva 4. Hallinnon ja tukipalveluiden kohdentaminen.

5.6.1 Suora kohdentaminen

Suorassa kohdentamisessa kustannuspaikka tai esimerkiksi henkilön palkka kohdistetaan tai jaetaan suoraan palveluluokalle. Tämä sopii selkeisiin tilanteisiin, jolloin samaa jakosääntöä voidaan käyttää kuukaudesta toiseen.

5.6.2 Sisäinen kaupankäynti

Tuotteistukseen perustuvassa sisäisessä laskutuksessa kustannusten jakotekijänä käytetään suoritemääriä (sisäiset tuotteet). Sisäinen kaupankäynti sopii tilanteisiin, joissa palvelu on selkeästi tuotteistettavissa, suorite yksiselitteisesti määriteltävissä, suoritehinta määriteltävissä ja yksikköhinta laskettavissa.

Tuotteistuksessa ja tuotteiden hinnoittelussa voidaan käyttää myös kevyempiä malleja ja soveltaa esimerkiksi vyörytyserien laskennassa käytettäviä menetelmiä. Sisäisten palveluiden hinta voidaan muodostaa esimerkiksi sen perusteella missä määrin yksikkö käyttää myyvän yksikön resursseja. Tällöin esimerkiksi henkilöstöpalveluiden hinta per työntekijä (kts. alla omakustannushinnan määrittely) voidaan muodostaa jakamalla henkilöstöosaston hinta koko organisaation henkilöstömäärällä ja kohdentamalla kullekin yksikölle laskutus yksikön henkilöstömäärän mukaan.

Sisäisen kaupankäynnin tulee olla kustannusvastaavaa (omakustannushinta). Tämä tarkoittaa muun muassa sitä, että sisäistä tuotehintaa laskettaessa erotetaan hyvinvointialueen ulkopuolelle myydyt palvelut sekä kustannuksista että suoritemääristä. Sisäisessä hinnoittelussa ei tule käyttää katetta, vaan hinnan tulee kattaa välittömät ja välilliset menot (sisäiset ja ulkoiset) sekä sitoutuneen pääoman kustannukset (poistot ja pääomakulut). Sisäisen hinnoittelun oikea ja tarkka laskenta tukee siten myös viranomaisraportointia.

Sisäiset tuotehinnat saattavat poiketa toteutuneista kuluista lyhyellä aikavälillä (alle vuoden), mutta vähintään kalenterivuoden aikavälillä hinnan tulee vastata toiminnan todellisia kustannuksia. Mikäli tilikauden aikana tai sen päätteeksi huomataan, että sisäinen hinta poikkeaa merkittävästi toteutuneista kustannuksista, tulee korjaus tehdä kustannuksia uudelleenkohdentamalla esimerkiksi vyöryttämällä tukipalvelun yli- tai alijäämä sisäisten ostojen suhteessa palvelua käyttäneille yksiköille tai kauden päätteeksi tehtävällä tasauslaskulla. Korjaus tulee olla tehtynä tilikauden päätteeksi tehtävässä raportoinnissa, jotta korjaus näkyy myös palvelukohtaisissa kustannuksissa.

Hyvinvointialueen markkinoilla tapahtuva toiminta hinnoitellaan markkinaperusteisesti ja raportoidaan palveluluokalla *6020 Yleiskatteisen toiminnan ulkopuolinen toiminta, yleisen toimialan tehtävät*.

Sisäisten tuotehintojen asettamisen haasteena on löytää operatiivisesti riittävän yksinkertainen tapa. Hintojen asettamisen pitää olla yksinkertaista/automatisoitua siten, että hinnan laskemiseen ei menisi kohtuuttomasti aikaa.

Sisäisen laskutuksen suosiminen suhteessa vyörytyksiin on perusteltua, koska kustannusten kaavamainen kohdistaminen ei kannusta palveluiden käyttäjiä toimimaan kustannustehokkaasti.

5.6.3 Vyörytys

Niissä tapauksissa, joissa sisäinen hinnoittelu ei ole mahdollista tai muutoin perusteltua, vyörytetään keskitetyt kustannukset laskennallisesti laskentakohteille. Esimerkiksi vyörytetään ne kohteet, joita ei voida tuotteistaa ja joissa suoritemäärän mukainen jaottelu ei ole mielekästä tai kustannusten kokonaismäärä on vähäinen. Hallintokustannusten vyörytyksissä käytetään toteutuneita kustannuksia. Vyörytyksessä voidaan käyttää tarkoituksenmukaisia menetelmiä tai niiden yhdistelmiä.

Esimerkkejä vyörytysmenetelmistä

Yksinkertaisimmassa menetelmässä tukitoimintojen kustannukset jaetaan suoraan varsinaisille palveluille.

Portaittainen eli niin sanottu vasemmalta oikealle -vyörytys huomioi myös tukitoimintojen väliset resurssien käytöt. Siinä vyörytetään yksitellen kaikki tukitoiminnot, alkaen siitä tukitoiminnosta, joka käyttää vähiten muita tukitoimintoja. Vyörytys kohdistuu varsinaisiin palveluihin sekä niihin tukitoimintoihin, joita ei ole vielä vyörytetty.

Kolmas, kaikkein tarkin vyörytysmenetelmä on ristikkäisvyörytys, jossa kaikkien tukitoimintojen keskinäinen resurssien käyttö otetaan huomioon täysimääräisesti. Siinä jokainen tukitoiminto jaetaan kaikille sitä käyttäneille varsinaisille palveluille tai tukitoiminnoille. Varsinaisille palveluille kohdistuneet vyörytykset saadaan selville ratkaisemalla lineaarinen yhtälöryhmä. Ristikkäisvyörytys on harvimmin käytetty vyörytysmenetelmä sen työläydestä johtuen.

Alla on suositeltavia vyörytyksen jakotekijöitä. Paremmin aiheuttamisperiaatetta noudattavaa tapaa voi kuitenkin aina käyttää.

Mikäli palvelu hankintaan ostopalveluna, voi laskun kohdentaa suoraan palveluluokalle (esimerkiksi puhtauspalvelut, työterveyshuolto, tilavuokrat). Mikäli hallinto- tai tukipalvelua tuottava henkilö työskentelee jollekin tietylle palvelulle, voi hänen palkkakustannuksensa kohdistaa suoraan palveluluokalle.

Hallinto- ja tukipalvelut	1. jakotekijä	2. jakotekijä	Sisäinen laskutus
Toimialariippumattomat tukipalvelut			
Yleisjohto, toimialojen ja palvelualueiden johto, johdon tuki ja toimistopalvelut, arkistopalvelut, lakipalvelut, ne hanketoimiston palvelut, joita ei tuoteta tiettyyn hankkeeseen, riskienhallinnan varautuminen ja johtaminen, strategiatyö, kehittäminen, rahoituspalvelut	toimintakulut	henkilöstömäärä	
HR-toiminta ja henkilöstöhallinto, palkanlaskenta, rekrytointi, henkilöstökoulutus, keskitetty työhyvinvointi, työsuojeluorganisaatio	henkilöstömäärä	palkkamenot	
Toimialariippumattomat ICT-palvelut, tietojohtaminen, infra- ja loppukäyttäjäpalvelut, sovellukset, yleiskustannukset, työasema- ja perustietotekniikkapalvelut, viestintätekniikkapalvelut	päätelaitteet		
Talous- ja henkilöstö-, hankinta- sekä tilahallinnan (esim. Modulo) -järjestelmät	Käyttäjien / lisenssien lukumäärä		
Taloushallinto, ostolaskut, myyntireskontra, kirjanpito	toimintakulut		

Johdon raportointi, tietojen analysointi, kehitys	toimintakulut		
Palvelukeskuksen tehtävät, puhelinvaihde, neuvonta, postitus	toimintakulut		
Hankintapalvelut, kilpailutus, hankintojen ohjaus, valikoimanhallinta, täyttöpalvelu ja logistiikka	palveluiden ostot + aineet ja tarvikkeet		tuotteiden hinta + palvelumaksu
Viestintä	toimintakulut		henkilötyötunti
Puhtauspalvelut ja laitospalvelut		Neliö, tilojen mukaan painotettu neliö	Tuotteistus
Työterveyshuolto	Henkilöstömäärä		
Tasausmaksu	henkilöstömäärä	toimintakulut	
Tilat	neliöt tai painotetut neliöt		sisäinen vuokra
Sosiaali- ja terveydenhuollon tukipalvelut			
Sairaankuljetus ja potilassiirrot			sisäinen laskutus (Kelan taksat)
Ateriapalvelut (asiakas-, potilas- tai henkilökunta-ateriat)	vuodeosasto: potilaiden/potilaspaikkojen määrä, asumispalvelut ja laitoshoito asukkaiden/asiakaspaikkojen määrä.		sisäinen laskutus
Tekstinkäsittely	Toimintakulut		Minuutti-, tunti-, tai kappaleperusteinen laskutus
Lääkintätekniikka ja lääkintätekniset palvelut			Laitekohtainen tuotteistus
ICT sosiaali- ja terveydenhuollon sovellukset ml. potilas- ja asiakastietojärjestelmät, sisältää myös digipalvelut ja tuotannonohjaukset	Järjestelmäkohtainen jakotekijä: Käyttäjien lukumäärä, Käynnit ja hoitopäivät,		

	Lisenssit, Päätelaitteet, Suoritteet		
Apteekkipalvelut, lääkkeet ja lääkkeiden valmistus, osastofarmasia, älylääkekaapit	lääkkeiden hankinta-hinta + palvelumaksu (sis. ostot, varastointi, kuljetukset)		
Diagnostiset palvelut, laboratorio, kuvantaminen			tuotteistus
Välinehuolto			tuotteistus
Pelastustoimen tukipalvelut			
Turvallisuusverkko	päätelaitteiden määrä (huom! myös ensihoito)		
Pelastusajoneuvojen ja kaluston hankinnat ja huolto, viestitekniset asiat	ajoneuvo- ja kalustorekisterin mukaan		tuotteistus

5.7 ICT-kustannukset

ICT-palvelut ovat sisäisiä tukipalveluita. Hyvinvointialueet hankkivat kuitenkin pääosan ICT-palveluista ulkoisilta toimittajilta, kuten valtakunnallisilta ICT-palvelukeskuksilta sekä markkinoilla toimivilta ICT-yrityksiltä, joten ICT-tuen kustannukset näkyvät pääosin ulkopuolisena ostona.

ICT-tuen kustannusten osalta on valittava parhaiten aiheuttamisperiaatetta toteuttava kohdistamisperuste esimerkiksi laitemäärä. Mikäli työasemien laadussa tai niiden käyttöolosuhteissa on eroja, edellyttää aiheuttamisperiaate tarkempaa kohdistamisperustetta, esimerkiksi painokertoimia tai muita kohdennusta tarkentavia elementtejä.

ICT-ohjelmistojen, projektien tai vastaavien suuret hankintamenot aktivoidaan taseeseen ja kirjataan tilikauden menoksi poistosuunnitelman mukaisesti. Ohjelmistoista aiheutuvat poistot tulee jakaa myös palveluittain. Kyseiset poistot tulisi jakaa aiheuttamisperiaatteen mukaan eli sen mukaisesti mitä toimintaa ohjelmisto palvelee.

- Esimerkki: Koko sosiaalihuollon toimialaa koskevan asiakastietojärjestelmän poistot tulisi kohdentaa kaikille sosiaalihuollon toimialan palveluille, jotka asiakastietojärjestelmää käyttävät. Sama koskee myös ohjelmistoista aiheutuvia, ei taseeseen aktivoitavia, ostomenoja, esimerkiksi lisenssimaksuja.
- Esimerkki: Mikäli ICT-kulujen jakoa halutaan tarkentaa, voidaan runkoverkosta aiheutuvat kulut jakaa esimerkiksi työasemien määrän mukaan, kirjanpitojärjestelmä vientien mukaan ja ostolaskujärjestelmä tositteiden mukaan.

5.8 Projektit

Projektien kustannukset kohdistetaan asianomaisille palveluluokille. Mikäli projekti koskee useampaa varsinaista palveluluokkaa, kustannukset voidaan kohdistaa ensin tukipalveluluokalle ja sitten vyöryttämällä tai sisäisiin hintoihin sisällyttämällä varsinaisille palveluluokille. Vaihtoehtoisesti projektit voidaan jakaa projektien kustannuspaikoilta suoraan niille palveluluokille, joihin projekti liittyy.

> Esimerkiksi ICT-projektin kulut voidaan kohdentaa suoraan kaikille ICT:tä käyttäville palveluluokille tai vaihtoehtoisesti kohdentaa ne ensin tukipalveluihin ja sitten vyöryttämällä tai sisäisellä laskutuksella varsinaisille palveluluokille.

Mikäli projektin kustannuksia on aktivoitu taseeseen ja niistä tehdään poistoja, tulee poistot kohdistaa varsinaisille palveluluokille. Poistojen osuus voi olla myös mukana sisäisissä hinnoissa tai vyörytyksissä.

5.9 Tukipalvelut viranomaisraportoinnissa

Tukipalveluiden määrä ja sisältö riippuvat hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän organisointitavasta. Esimerkkejä tukipalveluista on listattu HVA-AURA -käsikirjan liitteessä 2.

Hoidollisilla tukipalveluilla tarkoitetaan palveluja, jotka ovat osa asiakkaan saamaa varsinaista palvelua. Tällaisia palveluja ovat esimerkiksi erilaiset tutkimukset tai terapiat, kuten laboratorio- ja kuvantamistutkimukset tai fysioterapia. Hoidolliset tukipalvelut kohdistetaan ensisijaisesti suoraan varsinaisille palveluluokille tai toissijaisena vaihtoehtona tukipalveluluokan kautta varsinaisille palveluluokille.

Sektoriluokituksen ja alkuperäisen kululajin ei tarvitse kulkea mukana summatasoisessa vyörytyksessä tai sisäisessä kaupankäynnissä, mutta tällöin alkuperäinen ulkoinen kululaji ja sektori tulee raportoida tukipalveluluokalla. Tukipalveluluokka on viranomaisraportoinnin apuluokka, jolta tukipalvelut edelleen kohdistetaan varsinaisille palveluluokille. Tukipalveluluokka on tarkemmin kuvattu hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän palveluluokituksessa (HVA-AURA-käsikirjan liite 2) ja koodistopalvelussa.

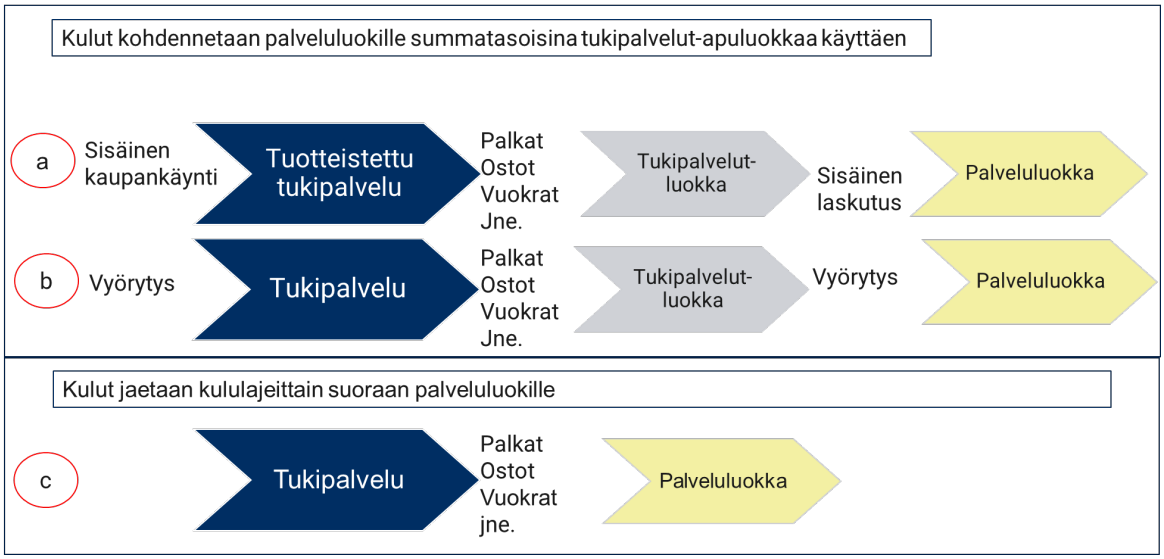
Tukipalveluiden kohdistamistavat:

a) Tukipalvelun kulut ilmoitetaan tukipalveluiden palveluluokalla ja ne jaetaan sisäisinä ostoina (kiinteistömenot sis. vuokrina) varsinaisille palveluluokille summatasoisena.
b) Tukipalvelun kulut ilmoitetaan tukipalveluiden palveluluokalla ja vyörytetään sieltä varsinaisille palveluluokille summatasoisena.
c) Tukipalvelun kulut jaetaan suoraan kululajeittain palveluluokille.

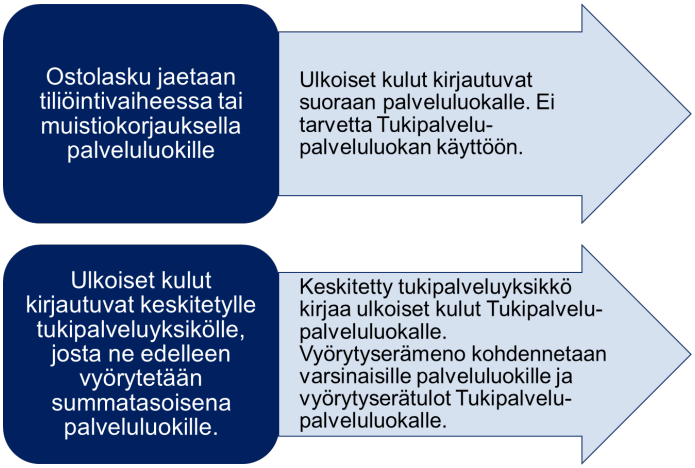
Koska kaikki toimintakatteeseen sisältyvät kulut tulee ilmoittaa palveluluokilla, on vaihtoehdoissa a) ja b) käytettävä tukipalvelut -palveluluokkaa, johon tukipalveluiden ulkoiset menot ilmoitetaan. Vaihtoehdossa c) ne ilmoitetaan suoraan varsinaisilla palveluluokilla.

Vaihtoehdoissa a) ja b) sisäisiä kuluja (sisäinen osto, vuokrameno tai vyörytyserä) vastaavat sisäiset tulot ilmoitetaan myös palveluluokalla tukipalvelu. Sisäisten kulujen ja tuottojen tulisi täsmätä koko hyvinvointialueen tasolla.

Sisäisten erien kohdentaminen palveluluokille



Kuva 5. Sisäisten erien kohdentaminen palveluluokille.



Kuva 6. Sisäiset erät eri tilanteissa.

Vyörytyksiä varten on XBRL-taulukkomallissa lisätietorivit vyörytystuotoille ja -kuluille. Sisäinen kaupankäynti raportoidaan taulukkomallien pakollisuustietojen mukaisesti toimintatuotoissa ja -kuluissa sektorilla sisäinen.

Tärkeää on huomioida, että sisäiset erät raportoidaan vain kertaalleen yhdessä paikassa, eli sisäinen kaupankäynti ei sisälly lisätietojen vyörytystuottoihin ja -kuluihin ja

vyörytykset eivät sisälly toimintakuluihin ja -tuottoihin. Vyörytystuottoja ja -kuluja sekä sisäisiä kuluja ja tuottoja tulee raportoinnissa olla keskenään yhtä paljon.

Jos kaksi sisäistä kaupankäyntiä käyvää yksikköä tai liikelaitosta kuuluu samaan palveluluokkaan, ei näiden välistä sisäistä ostoa ja myyntiä raportoida kyseisellä palveluluokalla. Palveluluokalla raportoidaan ainoastaan ulkoinen tuotantokustannus.

Sisäisen kaupankäynnin määritykset täyttävät sisäiset erät raportoidaan sisäisinä kuluina ja tuottoina palveluluokittaisen raportoinnin (HHTPP) lisäksi myös toimialoittaisen neljännesvuosiraportoinnin (HHTNR), toimialoittaisen tilinpäätösarvioraportoinnin (HTTPA) sekä tilinpäätösennusteen (HTPE) raportointikokonaisuuksissa [2025]. Raportointikokonaisuudessa HHTPP sisäiset erät raportoidaan palveluluokittain tiliryhmäkohtaisesti seuraavista eristä: *Muiden palveluiden ostot*, *Aineet, tarvikkeet ja tavarat*, *Vuokrakulut* ja *Muut kulut*. Lisäksi sisäiset erät raportoidaan palveluluokittain tileistä *Lääkkeet* ja *Hoitotarvikkeet*. Muilta osin sisäinen kaupankäynti raportoidaan vähintään summatasolla toimintatuotoissa ja -kuluissa sektorilla sisäinen.

6 Taulukkomallien lukuohje ja taloustietojen raportointi tietopalveluun

Taulukkomallidokumenteissa esitetään taksonomian sisältämät raportointikokonaisuudet Excel-taulukoina. Taulukkomallien tarkoitus on auttaa käyttäjää ymmärtämään talousraportoinnin tietomääritysten sisältö ilman erillisen raportointisovelluksen käyttöä. Taulukkomallit eri tilikausilta raportoitavista tiedoista ja Excel-lomakkeet, joilla tiedot voi raportoida Kuntien ja hyvinvointialueiden taloustietopalveluun löytyvät Valtiokonttorin verkkosivuilta. Makroja käyttävät raportointi-Excelit poistuvat käytöstä vuoden 2024 aikana, minkä jälkeen tiedot on edelleen mahdollista toimittaa manuaalisesti makrottomalla Excel-lomakkeella.

- Ohjevideo: Miten löydät taksonomiapaketin ja kuntatalouden tietopalvelun raportointikokonaisuudet
- Ohjevideo: Taloustietojen raportointi tietopalveluun Excel-lomakkeella
- Ohjevideo: Kommentointi Hyväksyntäpalvelussa

Taulukkomallien Sisällys-välilehdellä on esitelty kyseisen raportointikokonaisuuden sisältämät osakokonaisuudet eli kokonaisuudet, joihin raportointikokonaisuus jakautuu sisällöllisesti. Jokainen osakokonaisuus on määritetty erikseen omalla välilehdellään vastaten osakokonaisuuden tunnusta (toimii myös linkkinä). Osakokonaisuudet koostuvat yksittäisistä kentistä eli Excel-taulukon soluista, jotka ovat yksittäisiä kerättäviä tietoalkioita.

Kenttien väritykset

Keltainen väri kentässä tarkoittaa, että sen määrittämä tieto tulee raportoida, kun taas vaalean harmaa väri tarkoittaa, että kyseisen arvon raportointi ei ole välttämätöntä, mutta se on silti mahdollista sisällyttää raporttiin. Tiedot, jotka on määritetty pakollisiksi raportoitaviksi tiedoiksi (keltaiset kentät) tulee antaa, vaikka niiden arvo olisi nolla. Vapaaehtoisesti raportoitavia vaalean harmaita soluja ovat tyypillisesti summatasot, jotka Kuntien ja hyvinvointialueiden taloustietopalvelu laskee yhteen pakollisesti raportoitavista keltaisista soluista. Tietopalvelu ei ylikirjoita vaaleanharmaisiin kenttiin raportoitua tietoa, mutta tietopalvelu kohdistaa useisiin kenttiin automaattisia tarkastuksia.

Keltaisen ja vaaleanharmaan värin lisäksi tietokentässä voi olla ruksit tai tummanharmaa väritys. Ruksit tai tummanharmaa väri tarkoittaa sitä, että tietokentän kyseistä arvoa ei saa tai ei ole mahdollista raportoida. Eri raportointikokonaisuuksissa hyödynnetään samoja tili- ja sektoriulottuvuuksia, mutta kaikkia ulottuvuuksien sisältämiä eriä ei tarvitse raportoida kaikissa raportointikokonaisuuksissa.

Raportoitavien lukujen tarkkuustaso

Talousraportoinnissa raportoitavat tiedot raportoidaan vähintään euron tarkkuudella, mutta ne on mahdollista raportoida myös sentin eli kahden desimaalin tarkkuudella.

Nolla-arvojen raportointi

Tiedot, jotka on määritetty pakollisiksi raportoitaviksi tiedoiksi (keltaiset kentät), tulee antaa, vaikka niiden arvo olisi nolla. Tietokentän arvoa ei saa jättää tyhjäksi, vaan siihen tulee raportoida arvoksi ”0". Tietopalvelu ei hyväksy raporttia, jossa on jätetty tyhjiksi pakollisesti raportoitavia keltaisia soluja. Nolla- ja tyhjät arvot käyttäytyvät tietopalvelussa seuraavilla tavoilla:

- nolla = 0 euroa
- tyhjä = ei tietoa tai tietoa ei ole ilmoitettu.
- Nolla ja tyhjä käyttäytyvät tietopalvelussa eri tavoin.
- Nolla osallistuu tarkastuksiin nollana, tyhjää ei koskaan tulkita nollaksi.
- Nolla näytetään raporteilla nollana, tyhjä tyhjänä.
- Nolla on nolla summan laskennassa, tyhjä kenttä estää summan laskennan.

Etumerkit

Oletusarvoisesti kaikki luvut annetaan talousraportoinnissa puhtaina lukuina ilman etumerkkejä. Elementin nimellä tai määrityksellä ilmaistaan olettama kyseisen erän etumerkistä (tuotot positiivisia ja kulut negatiivisia). Ainoastaan silloin, jos kulu- tai tuottoerään on tehty oikaisuja, jotka vaihtavat erän arvon etumerkkiä, sisällytetään miinusmerkki mukaan lukuun.

Talousraportoinnissa tulee toimittaa lisäksi eriä, jotka voivat olla etumerkiltään joko positiivisia tai negatiivisia (+ tai -). Tällöin raportoija ilmoittaa tarvittaessa luvun edessä negatiivisen etumerkin. Esimerkki tällaisesta erästä on *Rahoitustuotot ja -kulut*, jonka eteen ilmoitetaan negatiivinen etumerkki, mikäli netto on negatiivinen. Lähtökohtana on, että muutosta kuvaavien erien oletetaan olevan aina taseen arvoa tai liiketulosta kasvattavia, jolloin luku raportoidaan positiivisena. Yleisolettama rahavirtojen etumerkeistä on positiivinen, ellei tietokentän nimessä toisin ilmaista.

Tietopalvelun automaattiset tarkastukset

Valtiokonttorin Kuntien ja hyvinvointialueiden taloustietopalvelu tekee raportoituihin aineistoihin automaattisia tarkastuksia, joista nousee tarkastushavaintoja (esimerkiksi palkat-tilille ei ole raportoitu saldoa). Havainto voi olla hyväksynnän estävä, jolloin se esitetään K-kirjaimella tai havainto voi olla yleishavainto, joka esitetään E-kirjaimella.

Hyväksynnän estävä havainto edellyttää tiedon korjaamista lähdeaineistoon ja koko raportointikokonaisuuden toimittamista uudestaan tietopalveluun. Havaintoa, joka ei välttämättä aiheudu virheellisestä tiedosta, on kommentoitava tietopalvelun Laskelmat-välilehdellä tai Havainnot ja kommentit -välilehdellä kyseisen havainnon kohdalta Kommentti-kenttään, jolloin kommentti kohdistuu ao. kenttätunnukseen. Kommentoinnin jälkeen aineisto on mahdollista hyväksyä.

Kaikkiin tarkastushavaintoihin tulee reagoida joko korjaamalla raportoituja tietoja tai kommentoimalla havaintoja ennen kuin tiedot voidaan hyväksyä onnistuneesti Hyväksy-painikkeella.

Tarkastushavaintojen kommentointi

Kun raportoitu tieto aiheuttaa automaattisen tarkastushavainnon, tarkastushavaintoa on kommentoitava. Kommenttien tulee olla kuvaavia, eli niiden tulee kuvata syytä aineistosta nousseille tarkastushavainnoille.

Sanallinen kommentti voi kohdistua joko yksittäiseen raportoituun arvoon (kenttätunnukseen) tai raportointikokonaisuuteen kokonaisuudessaan. Raportointikokonaisuuksien taulukkomalli-Exceleissä välilehdellä t00 *Raportin tiedot* on kenttä *Lisätieto*, jossa ilmoitetaan esimerkiksi aiemman tilikauden virheiden korjauksesta.

Yleiskommentin lisääminen:

- **CSV-muotoisessa** aineistossa lisätieto tai yleiskommentti annetaan kenttätunnukselle 1909 ja kommentti viedään arvo-sarakkeeseen.

- **Excel-tiedonsyöttölomakkeessa** välilehdellä t00 kommentti kirjoitetaan Lisätieto-kenttään.

- **Hyväksyntäpalvelussa** yleiskommentti lisätään Laskelmat-välilehdellä, Raportin tiedot-valinnalla kommenttikenttään.

Kenttätunnuskohtaisen kommentin lisääminen:

- **CSV-muotoisessa** aineistossa yhteen asiakohtaan (kenttätunnukseen) kohdistuva kommentti annetaan sille kenttätunnukselle, jota kommentti koskee. Esim. sarakkeeseen kenttätunnus = 1863 (muut toimintatulot/talousarvio 202x) ja sarakkeeseen kommentti = ’tämä on kommentti’

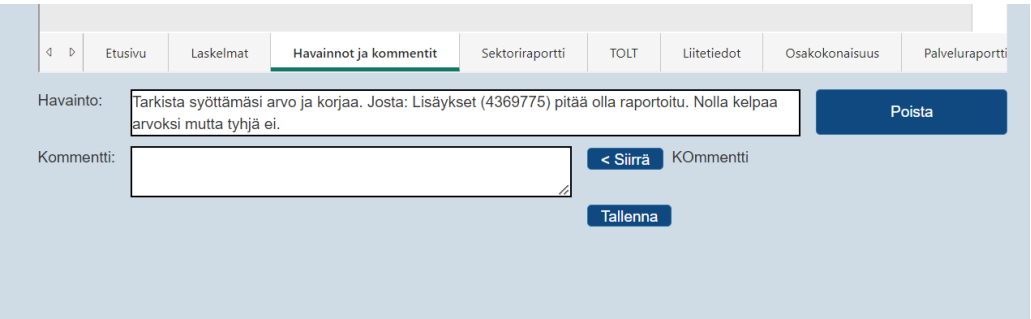
- **Excel-tiedonsyöttölomakkeella** ei ole mahdollista lisätä kenttätunnuskohtaista kommenttia.

- **Hyväksyntäpalvelussa** kenttätunnuskohtainen kommentti lisätään Laskelmat-välilehdellä sen tiedon kohdalle Kommenttikenttään, jota halutaan kommentoida.

Raportoidun tiedon korjaaminen ja raporttien uudelleenlähetys

Mikäli jo kertaalleen lähetetyn raportin tietoja halutaan korjata, täydentää tai poistaa, tulee raportointikokonaisuus lähettää uudestaan Kuntien ja hyvinvointialueiden taloustietopalveluun. Uudelleen toimitetun raportin tiedot korvaavat kokonaisuudessaan kaikki vanhan raportin tiedot. Virheellisiä tietoja ei voi korjata tietopalveluun raportoituun aineistoon tietopalvelussa, joten mikäli raportoidut tiedot ovat virheellisiä, tiedot tulee korjata lähdeaineistoon ja toimittaa sen jälkeen uudelleen tietopalveluun.

Tietopalveluun aiemmin lähetettyjä kommentteja on mahdollista korjata tai täydentää tietopalvelussa. Mikäli aineisto on toimitettu tietopalveluun uudelleen, aiemmin tietopalveluun kirjoitetun kommentin voi siirtää *Siirrä*-painikkeen avulla uudelleen toimitetun aineiston kommentointia vaativaan kohtaan.



Kuva 7. Kommentin siirto Kuntien ja hyvinvointialueiden taloustietopalvelussa.

Hyväksytty aineisto on mahdollista palauttaa tietopalvelussa hyväksyntää odottaviin Peruuta-painikkeen avulla. Tällöin on muun muassa mahdollista korjata aineistoon kohdistuvien tarkastushavaintojen kommentteja ilman aineiston uudelleenlähetystä. Kun korjaukset on tehty, aineisto tulee muistaa hyväksyä uudelleen ennen raportointiajan päättymistä.

Hyväksytysti raportoidussa aineistossa voidaan huomata raportointiajan päätyttyä virhe, joka on syytä korjata. Tässä tapauksessa aineiston voi lähettää uudelleen tietopalveluun, mutta raportoija ei voi enää hyväksyä aineistoa itse. Tällöin aineisto näkyy tietopalvelussa tilassa *hyväksyntää odottava*, ja raportoijan tulee painaa *Hyväksymispyyntö*-painiketta ja kirjoittaa kommenttikenttään perustelu sille, miksi Valtiokonttorin tulee hyväksyä aineisto kunnan tai kuntayhtymän puolesta. Tämän jälkeen Valtiokonttori käy läpi hyväksymispyynnön ja hyväksyy aineiston raportoijan puolesta.

Valtiokonttorin Kuntien ja hyvinvointialueiden taloustietopalvelun sivusto ohjeistaa tarkemmin korvaavien raporttien lähettämisessä sekä niihin mahdollisesti liittyvistä aikarajoista ja muista asioista. Talousraportointia koskevissa kysymyksissä voi ottaa yhteyttä sähköpostitse Kuntien ja hyvinvointialueiden taloustietopalvelun palvelukanavaan osoitteessa kuntadata@valtiokonttori.fi.

Mikäli hyväksytysti raportoidussa aineistossa havaitaan virhe sellaisen aineiston osalta, jonka raportointikausi on jo sulkeutunut tietopalvelussa siten, ettei raportoija pysty lähettämään aineistosta hyväksymispyyntöä, raportoijan tulee ottaa yhteyttä

Kuntien ja hyvinvointialueiden taloustietopalvelun asiakaspalvelukanavaan (kunta-data@valtiokonttori.fi) kuvata mahdollisimman tarkasti, miksi pyydetty aineisto tulisi saada raportoida ja eritellä, mikä raportoitavissa tiedoissa on muuttunut aiemmin raportoituun aineistoon verrattuna. Mikäli aineisto on jäänyt raportoimatta kokonaan, pyynnössä tulee kertoa syy sille, miksi aineisto raportoidaan myöhässä. Pyyntöön tulee tarkentaa seuraavat tiedot niiltä osin kuin se on mahdollista:

- Raportoivan organisaation nimi (kunta, kuntayhtymä, hyvinvointialue tai hyvinvointiyhtymä)
- Raportointikokonaisuuden kokonaisuuden nimi (KTAS, KKTPP, KKOTR jne.)
- Tilikausi ja raportointikausi, joita pyyntö koskee
- Perustelut pyynnölle
- Tili
- Virheellisen tiedon kenttätunnus
- Sektori- ja/tai palveluluokka
- Korjattava tieto (€)
- Korjattu tieto (€)
- Aiemmin raportoidun aineiston ID

Talousraportoinnin viranomaiset käsittelevät suljettuja kausia koskevat korjauspyynnöt ja päättävät tapauskohtaisesti, avataanko suljetut aineistot ja otetaanko korjatut tai puuttuvat aineistot vastaan tietopalvelussa. Kun päätös on tehty, siitä viestitään pyynnön lähettäjälle.

Raportoinnin aikatauluista säädetään valtioneuvoston asetuksella 524/2020 kunnan taloutta koskevien tietojen toimittamisesta. Raportoijien tulee huolehtia asetuksessa säädettyjen aikataulujen noudattamisesta. Raportoinnin aikatauluihin ei vaikuta raportoinnin päättymispäivämäärän kohdistuminen lauantaille, sunnuntaille tai arkipyhille.

Raportointikokonaisuudet ja kaavahierarkiat

Raportointikokonaisuudet yhteensä -yhteenvedossa on koottu yhteen koodistot ja hierarkiat, jotka ohjaavat raportointia ja laskentaa siltä kannalta, mitkä ovat kussakin raportissa sovellettavia summatasoja.

Kuntien ja kuntayhtymien talousraportointiin sisältyy raportointikokonaisuuksia ja osakokonaisuuksia, joiden tiedot eivät välttämättä ole muodostettavissa automaattisesti kirjanpidosta talouden toteutuneista tiedoista. Tällaisia raportointikokonaisuuksia ovat *hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän kalenterivuotta koskevat tilinpäätöstietoja täydentävät muut taloustiedot* (HHYTT), *hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän tytäryhteisöt, osakkuusyhteisöt ja muut omistusyhteysyhteisöt, hyvinvointiyhtymät sekä muut sidosyksiköt* (HTOLA), *hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän liikelaitokset* (HTOLB) sekä *hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuva taloudellinen toiminta* (HKLMY).

Raportointikokonaisuuden välilehti t00

Jokaisen raportointikokonaisuuden taulukkomalli-Excelissä on tiedonantajan ja raportointijakson yksilöivä välilehti t00. Raportoivan tahon muu tunnus kaikissa muissa kuin liikelaitoksen raportoitavissa on harmaana eli ei pakollisena tietona. Jos raportoija on

liikelaitos esimerkiksi HLTR-raportointikokonaisuudessa, on raportoija yksilöitävä muu tunnus -kentän tiedolla.

Taulukkomallien hakeminen

Taulukkomallit on haettavissa Valtiokonttorin verkkosivuilta osoitteesta https://www.valtiokonttori.fi/palvelut/kuntien-ja-hyvinvointialueiden-talouden-palvelut/talousraportoinnin-koodistot-ja-taksonomiat/#kuntien-ja-hyvinvointialueiden-talous-tietopalvelun-raportointikokonaisuudet.

6.1 Helsingin kaupungin raportointi

Tämä luku koskee vain Helsingin kaupunkia.

Tilikaudesta 2025 alkaen Helsingin kaupungin raportoinnin erityispiirteistä on säädetty kuntien ja hyvinvointialueiden asetuksissa, jotka koskevat taloustietojen toimittamiseen sovellettavia tietosisältöjä ja teknisiä kuvauksia. Helsingin kaupunki on raportoinut tämän ohjeen mukaisella mallilla jo tilikaudelta 2024.

Helsingin kaupungin tulee raportoida taloustiedot kahdessa osassa. Hyvinvointialueiden taulukkomalleilla raportoidaan muusta kaupungin toiminnasta eriytettyjen sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen tehtävien taloustiedot. Kuntien taulukkomalleilla raportoidaan kaupungin muut kuin sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen tehtävien taloustiedot.

Eriytettyjä tietoja tarvitaan sekä vertailukelpoisen taloustiedon tuottamiseksi muihin kuntiin ja hyvinvointialueisiin nähden että valtion rahoituslaskelmiin. Koska Helsingin kaupunki ei raportoi lainkaan kokonaistalouden näkymää, tulee Helsingin kaupungin kokonaistalouden näkymä muodostaa kuntaraportoinnista ja hyvinvointialueraportoinnista yhteen laskemalla. Helsingin kaupungin kokonaistalouden näkymää tarvitaan erityisesti kansantalouden tilinpidon tarpeisiin.

Kokonaistalouden näkymän muodostaminen kahdesta eri raportointikokonaisuudesta edellyttää, että Helsingin kaupunki esittää ulkoisten erien yhteydessä myös Helsingin kaupungin muiden tehtävien (kunta-Hki) ja sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen (hva-Hki) väliset sisäiset erät. Sarakkeelle ”x01 - Ulkoiset” sisältyvistä kunta-Hgin ja hva-Hgin välisistä eristä tehdään erittely sarakkeeseen ”x0 - Ei soveltuva / Kaikki vastapuolet”. Tämän erittelyn lisäksi Helsingin kaupunki raportoi myös muita kuntia ja hyvinvointialueita vastaavasti sisäiset erät sarakkeelle ”x00 - Sisäiset”. Näin raportointi muodostaa riittävän tietomäärän Helsingin kaupungin kokonaistalouden näkymän muodostamiseksi kunta-Hgin ja hva-Hgin raportoidut tiedot yhteen laskemalla.

Tutkihallintoa.fi-palvelussa julkaistavat näkymät näyttävät ”ulkoiset” ja ”sisäiset” -sarakkeilla kunta-Hgin ja hva-Hgin tehtävien taloustiedot vertailukelpoisesti muiden kuntien ja hyvinvointialueiden kanssa.

Sarakkeelle ”x0 - Ei soveltuva / Kaikki vastapuolet” raportoituja tietoja ei julkaista Tutkihallintoa.fi-palvelussa, ne on kuitenkin mahdollista hakea rajapinnan kautta.

Alla olevat ohjeet koskevat seuraavia raportointikokonaisuuksia:

- Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän tilinpäätöstiedot palveluluokkakohtaisesti (käyttötalous, investoinnit) HHTPP
- Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän tilinpäätösarvio HHTPA
- Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän neljännesvuosiraportointi HHKNR

”x01 - Ulkoiset”

- Tähän raportoidaan Helsingin kaupungin sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen eriytettyjen tehtävien (hva-Hki) ulkoiset erät ja Helsingin kaupungin sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen eriytettyjen tehtävien (hva-Hki) ja muiden tehtävien (kunta-Hki) väliset sisäiset erät.
- Kunta-Hgin ja hva-Hgin välisiä eriä käsitellään siis Helsingin kaupungin raportoinnissa kuten ulkoisia.

”x00 - Sisäiset”

- Tähän raportoidaan pakollisuusehtojen mukaisesti vastaavat sisäiset erät kuin muillakin kunnilla ja hyvinvointialueilla: sisäinen kauppa ja kustannusten kohdennukset palveluluokkien välillä (hva-Hgin sisäiset myynnit ja ostot, vyörytyserät).
- Tähän ei raportoida kunta-Hgin ja hva-Hgin välisiä kaupungin omassa kirjanpidossa sisäisiksi kuuluvia eriä.

”x0 - Ei soveltuva / Kaikki vastapuolet”

- Tähän raportoidaan ”x01 - ulkoiset”-sarakkeelle sisältyvät kunta-Hgin ja hva-Hgin väliset kaupungin sisäiset erät.
- Raportointi koskee tuloslaskelmaa ja tasetta.
- Erittely tulee tehdä tilitasolla kaikilta niiltä tileiltä, joilla on kunta-Hgin ja hva-Hgin välisiä sisäisiä eriä (ml. rahoituserät).

Sektorit

- Pakolliset sektoritiedot kirjataan aina ulkoisen kirjauksen yhteydessä. Kunta-Hgin ja hva-Hgin välistä sisäistä kauppaa tai muita kunta-Hgin ja hva-Hgin välisiä transaktioita ei raportoida sektoriulottuvuuteen.
- Taseessa täydellisen sektorierittelyn edellyttävillä tileillä kirjataan ulkoisten erien sektoritiedot koko kaupungin näkökulmasta. Lisäksi mahdolliset kunta-Hgin ja hva-Hgin väliset erät tasetileillä (esimerkiksi hva-Helsingillä olevat saamiset kunta-Hgiltä) eritellään sarakkeelle ”x0 - Ei soveltuva / Kaikki vastapuolet.
- Sektorierittely + sarake ”x0 - Ei soveltuva / Kaikki vastapuolet” yhteensä tulee täsmätä taseen sarakkeelle ”x01 - Ulkoiset” raportoituun lukuun silloin, kun vaaditaan täysi sektorierittely.

Investointierittelyt

- Jos investointikirjauksia tehdään kunta-Hgin ja hva-Hgin välillä, kirjataan ”x01 - ulkoinen” -sarake vastaavasti kuin tuloslaskelmassa ja taseessa ja eritellään ”x0 - Ei soveltuva / Kaikki vastapuolet”-sarakkeelle kunta-Hgin ja hva-Hgin väliset erät.

7 XBRL-taulukkomallit, raportointikokonaisuuksien sisältö ja raportointiohjeet

Luku 7 käsittelee XBRL-taulukkomallien kattamien raportointikokonaisuuksien sisältöjä ja niitä koskevia raportointiohjeita. Valtion tietotarpeisiin perustuva hyvinvointialueiden ja hyvinvointiyhtymien talousraportointi Valtiokonttorille on toteutettu kuntatalouden raportointia vastaavalla mallilla tilikauden 2023 tietojen raportoinnista alkaen. Hyvinvointialueiden ja hyvinvointiyhtymien raportoinnissa tietosisällöt ja raportointisyklit ovat kuntatalouden raportointia tarkemmalla ja tiheämmällä tasolla. Tarkentuviin tietosisältöihin ja tiheämpään raportointisykliin vaikuttavat ensisijaisesti hyvinvointialueiden valtion rahoitusmalli ja sen toimivuuden jatkuva arviointi ja kehittäminen suhteessa palveluiden järjestämiseen. Rahoitukseen liittyvän tiedonkeruun lisäksi merkittävänä talousraportoinnin tehtävänä on tuottaa tietoa kansantalouden tilinpidon vaatimaa raportointia varten. Raportointikokonaisuuksien sisällöt kattavat edellä mainitut tietotarpeet sekä muita yksittäisiä valtion tehtävissään tarvitsemia tietotarpeita.

7.1 Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän talousarvio ja -suunnitelma (15.1. mennessä) = HTAS

Hyvinvointialueesta annetun lain talousarvio- ja -suunnitelmasäännösten tarkoituksena on varmistaa hyvinvointialueen tehtävien ja talouden oleminen kestävällä pohjalla ja tasapainossa. Talouden suunnittelun lähtökohtana ovat strategiassa hyvinvointialueen toiminnalle asetetut pitkän aikavälin tavoitteet, ennakoidut talouden kehitysnäkymät, arvioitu väestön ja elinkeinojen kehitys sekä toimintaympäristön muutokset. Taloussuunnitelmassa ja -arviossa esitetään tavoitteiden toteutuksen edellyttämät toiminnan ja talouden tavoitteet ja niiden edellyttämät määrärahat.

Hyvinvointialueen talousarvion ja -suunnitelman valmistelusta, rakenteesta ja sisällöstä sekä sen hyväksymisestä, muuttamisesta ja sitovuudesta säädetään *hyvinvointialueesta annetun lain 115 pykälässä*. Aluevaltuuston on vuoden loppuun mennessä hyväksyttävä hyvinvointialueelle seuraavaksi kalenterivuodeksi talousarvio ottaen huomioon hyvinvointialuekonsernin talouden vastuut ja velvoitteet. Talousarvion hyväksymisen yhteydessä aluevaltuuston on hyväksyttävä myös taloussuunnitelma kolmeksi tai useammaksi vuodeksi (*suunnitelmakausi*). Talousarviovuosi on taloussuunnitelman ensimmäinen vuosi. (Laki hyvinvointialueesta 115.1 §).

Talousarvion ja kirjanpidon yhteys hyvinvointialuetaloudessa on kiinteä ja niiden vaikutus toisiinsa molemmin suuntainen. Kirjanpito tulee järjestää siten, että sen avulla voi seurata talousarvion toteutumista tilinpäätöksessä laadittavassa talousarvion toteutumisvertailussa (ks. *laki hyvinvointialueesta* 117 §). Toisaalta talousarviossa nou-

datetaan kirjanpidon suoriteperustetta määrärahan ja tuloarvion ottamisessa talousarvioon. Kirjanpitokäytäntö ohjaa näin menon ja tulon merkitsemistä talousarviossa ja sen toteutumisvertailussa.

HTAS-raportointi sisältää hyvinvointialueiden hyvinvointialueesta annetun lain mukaiset talousarvio- ja suunnitelmatiedot kokonaistalouden tasolla. Kokonaistaloudella tarkoitetaan hyvinvointialueen **ulkoista** talousarviota liikelaitokset ja muut eriytetyt yksiköt yhdisteltynä kuten tilinpäätöksessä, ja sisäiset erät eliminoidaan. (Tilinpäätöksen talousarvion toteutumisvertailua sekä omaa seurantaansa ja johtamistaan varten hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän on kuitenkin laadittava edelleen talousarvionsa siten, että sisäiset erät sisältyvät siihen.)

HTAS-raporttia ei lähetetä uudelleen talousarviovuoden aikana talousarviomuutosten yhteydessä. Mahdollinen muuttunut talousarviotieto raportoidaan seuraavan HTAS raportin yhteydessä C0010 sarakkeessa ”Laadintakauden talousarvio 202x-1 (mukaan lukien talousarviomuutokset)”. [2025]

Talousarviotietoja ei raportoida konsernitasolla. Konsernilla tarkoitetaan hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän (emoyhteisö) sekä yhden tai useamman oikeudellisesti itsenäisen yhteisön muodostamaa taloudellista kokonaisuutta, jossa hyvinvointialueella tai hyvinvointiyhtymällä yksin tai yhdessä muiden hyvinvointialuekonserniin kuuluvien yhteisöjen kanssa on määräämisvalta yhdessä tai useammassa yhteisössä. HTAS-tiedot raportoidaan ainoastaan emoyhteisön osalta.

Kokonaistaloutta kuvataan tuloslaskelmaosan, rahoitusosan ja eräiden niitä täydentävien tietojen avulla. Kokonaistalouden tiedot annetaan kolmevuotiselta taloussuunnitelmakaudelta. Talousarvio on taloussuunnitelman ensimmäinen vuosi. Vastaavat tiedot annetaan myös talousarvion laadintavuodelta huomioiden mahdollinen muutettu talousarvio. Tulojen ja menojen erittely noudattaa hyvinvointialueiden ja hyvinvointiyhtymien tuloslaskelmakaavaa kuitenkin niin, että kaikkia tuloslaskelman mukaisia alaerittelyjä ei edellytetä.

Investoinneilla tarkoitetaan hyvinvointialueiden talousraportoinnissa kirjanpitolain mukaisia taseen pysyvien vastaavien eriä. Investoinneilla ei tarkoiteta investointisuunnitelmaan sisältyviä investointeja vastaavia sopimuksia. HTAS-raportoinnissa raportoidaan aineellisten ja aineettomien pitkävaikutteiset menot sekä suunnitelmissa että toteumatiedoissa ilman sopimustietoa (esimerkiksi leasing- tai muut vuokrasopimukset), joka ei kirjanpitolain mukaisesti ko. eriin kuulu.

Investoinnit eritellään niiden luonteen mukaisesti tase-erittäin. Myös keskeneräisiksi tilikauden lopussa jäävät investoinnit esitetään siinä ryhmässä, jossa ne tullaan esittämään valmiina.

Toiminnan ja investointien rahavirta voi olla myös negatiivinen. Tällöin raportoitava luku ilmoitetaan miinusmerkkisenä, koska lukua ei raportoinnissa lasketa automaattisesti (esimerkiksi rahoituslaskelmaosan tulorahoituksen korjauseriä ei ilmoiteta).

Henkilöstömäärä ilmoitetaan henkilötyövuosina (HTV), millä tiedolla haetaan työpanoksen suhdetta henkilöstökustannuksiin. HTV ilmoitetaan HTAS-raportointikokonaisuudessa pyöristettynä lähimpään kokonaislukuun. Perusperiaatteena on, että henki-

lötyövuosi lasketaan seuraavalla tavalla: Henkilötyövuosi = palkallisten palveluksessaolopäivien lukumäärä kalenteripäivinä / 365 * (osa-aikaprosentti/100). Henkilötyövuodella tarkoitetaan täyttä työaikaa tekevän henkilön koko vuoden työskentelyä. Osa-aikainen henkilö muutetaan henkilötyövuodeksi osa-aikaprosenttiaan vastaavasti (esimerkiksi osa-aikaisuus 50 %, koko vuoden työssä = 0,5 henkilötyövuosi). Osa-aikaisuus lasketaan työajasta. Vain osan vuotta palvelussuhteessa olleen työ lasketaan suhteessa koko vuoden työpäiviin (esimerkiksi työssä 1.3.–31.5. = 92 / 365 = 0,25 henkilötyövuotta). Edellä mainitulla tavalla lasketut henkilötyövuodet lasketaan yhteen. Henkilötyövuoden määrä on aina enintään yksi, jolloin ylitöitä tai muullakaan tavoin tehtyä normaalin työajan ylittävää työaikaa ei oteta laskennassa huomioon. Henkilötyövuoden laskemisesta ohjeistetaan tarkemmin HVA-AURA-käsikirjan liitteessä 4 *Hyvinvointialueiden talousraportoinnin sanasto*.

Hyvinvointialueesta annetun lain 15 §:n mukaan valtioneuvosto päättää vuosittain valtiovarainministeriön esityksestä hyvinvointialueen tilikausittaisen valtuuden määrästä pitkäaikaisen lainan ottamiseksi. Hyvinvointialueiden lainanottovaltuuksien määrittämistä varten tarvitaan tiedot hyvinvointialueiden taseinvestoinneista sekä investointeja vastaavista sopimuksista.

Taseinvestoinneista raportoidaan investointimenot tase-erittäin, rahoitusosuudet investointimenoihin, pitkäaikaisten lainojen lisäykset ja vähennykset sekä lyhytaikaisten lainojen muutokset talousarvion laadintavuodelta sekä talousarvio- ja suunnitelmavuosilta. Lainakanta ilmoitetaan arvioidun vuoden lopun tiedon mukaan.

Investointeja vastaavia sopimuksia ovat muun muassa pitkäaikaiset toimitilojen vuokrasopimukset sekä muut sopimukset, joissa on kyse sitoutumisesta useampaa vuotta koskevaan sopimukseen tai hankkeeseen.

Tilikauden aikana toteutuvat investointeja vastaavat sopimukset

Tilikauden aikana toteutuvat investointeja vastaavat sopimukset raportoidaan talousarvion laadintavuodelta sekä talousarvio- ja suunnitelmavuosilta. Kyseisiin soluihin raportoidaan tilikauden aikana toteutuvien investointeja vastaavien sopimusten kokonaisarvo. Kokonaisarvolla tarkoitetaan koko sopimuksen yhteenlaskettuja maksuja (pääomavuokrat), joiden määrään hyvinvointialue on sopimuksessa sitoutunut. Toteutumisella tarkoitetaan sitä, että sopimukseen liittyvä vuokranmaksu alkaa tilikauden aikana. Kuukaudella, jonka aikana vuokranmaksu alkaa, ei ole raportoinnin kannalta merkitystä. Kyseiselle tilikaudelle merkitään sopimuksen kokonaisarvo riippumatta siitä, alkaako vuokranmaksu esimerkiksi tammi- vai joulukuussa.

Esimerkki: Hyvinvointialueella on kaksi pitkäaikaista vuokrasopimusta ja yksi tietojärjestelmähanke, joiden yhteenlasketut kokonaisarvot usean vuoden sopimuskaudella ovat vuokrasopimuksen 1 osalta 10 miljoonaa euroa, vuokrasopimuksen 2 osalta 15 miljoonaa euroa ja tietojärjestelmän hankesopimuksen 3 osalta 20 miljoonaa euroa. Näistä ensimmäisen vuokranmaksu on alkanut huhtikuussa 2023, jälkimmäisen vuokranmaksu alkaa toukokuussa 2025 ja tietojärjestelmähankkeen kuukausimaksut käynnistyvät syyskuussa tilikaudella 2025.

	Laadintakauden talousarvio 202x-1 (ml. TA-muutokset)	Talousarvio 202x	Taloussuunnitelma 202x+1	Taloussuunnitelma 202x+2
	2023	*2024*	*2025*	*2026*
Tilikauden aikana toteutuvat investointeja vastaavat sopimukset	10 000 000	0	35 000 000	0

Lainanottovaltuuksien käyttöä ja niiden mahdollista siirtymistä tilikaudelta toiselle on tarpeen seurata hyvinvointialueiden talouden tasapainon tarkastelussa sekä lainanottovaltuuksiin liittyvien prosessien kehittämiseksi. Raportoinnissa kysytään tietoja käytetystä lainanottovaltuudesta ja seuraaville tilikausille siirtyvistä lainanottovaltuuksista.

Käytetty lainanottovaltuus

Tässä raportoidaan tilikaudella käytetty lainanottovaltuus sekä investointeja vastaavat sopimukset kokonaisarvoltaan, jos vuokran maksu on alkanut kyseessä olevalla tilikaudella. Raportoitava tieto voi sisältää useamman vuoden lainanottovaltuutta, jos se on käytetty kyseisellä tilikaudella.

Seuraaville tilikausille siirtyvät lainanottovaltuudet

Tässä raportoidaan osuus, joka on jäljellä hyväksytyllä investointisuunnitelmalla sidotusta lainanottovaltuudesta. Raportoitava tieto voi sisältää useamman vuoden investointisuunnitelmalla sidottua ja seuraaville tilikausille siirtyvää lainaottovaltuutta.

7.2 Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän toimialakohtainen talousarvio (15.1. mennessä) = HTAT

HTAT-raportointi sisältää hyvinvointialueiden hyvinvointialueesta annetun lain mukaiset talousarviotiedot toimialatasolla.

Käyttö- ja investointitaloudesta sekä henkilötyövuosista edellytetään talousarviovuodelta toimialatasoista raportointia. Raportilla tulee eritellä välilehdellä hh-t06 tiliryhmätasolla sosiaali- ja terveystoimen ja pelastustoimen talousarviot. Toimialakohtaisen raportoinnin lähtökohtana on hyvinvointialueen rahoituksen nettokustannusperiaatteen tarkastelu, eli raportoinnin tulee kuvata toimialatasoista nettokustannusta. Raportoin-

nissa voidaan hyödyntää palveluluokkakohtaista näkökulmaa tai se voidaan tuottaa hyvinvointialueen johdon raportoinnin kautta hyödyntäen muita kirjanpidon laskentarakenteita kuin palveluluokkakohtaista tietoa.

Nettokustannukset lasketaan *seuraavalla kaavalla*:

Nettokustannukset = *+Toimintatulot ja vyörytystulot yhteensä +Valmistus omaan käyttöön - Toimintamenot ja vyörytysmenot yhteensä - Poistot ja arvonalentumiset - Rahoitustulot ja menot (netto)*

Rahoitustulot ja -menot pitää kohdentaa kuntataloudesta poiketen toimialoille, sillä ne sisältyvät rahoitusmallissa nettokustannuslaskentaan. Rahoitustulot ja -menot kohdennetaan aiheuttamisperiaatteen mukaan kuten muutkin tulot ja menot. Esimerkiksi sairaalakiinteistön rakentamisen aikaiset korkokulut kohdistetaan kiinteistön tulevalle käyttäjälle eli sosiaali- ja terveystoimelle. Mikäli kiinteistöön on suunnitteilla tiloja myös pelastustoimelle, kohdennetaan tällöin osa kuluista pelastustoimen toimialalle.

Kiinteistön valmistuessa tulee huomioida, että pääomavuokran määrittelyssä huomioidaan korkokulut vain kiinteistön **valmistumisen jälkeiseltä ajalta.**

Nettokustannuksissa ei huomioida tuloina valtion rahoitusta. Valtion rahoitus, satunnaiset erät ja tilinpäätössiirrot raportoidaan sarakkeessa *palveluluokille kohdistamattomat erät*.

Yleiskatteisen rahoituksen ulkopuolisen toiminnan talousarvio (yleisen toimialan tehtävät) esitetään aina eriteltynä omassa sarakkeessaan. Tässä sarakkeessa esitetään kaikki rajoitetun yleisen toimialan tulot ja kulut (= ei lakisääteinen tehtävä), tähän lukeutuu myös markkinoilla tapahtuva toiminta. Toimialatasoisen tiedon muodostamiseksi on tärkeää esittää toimialojen väliset sisäiset erät.

Toimialakohtaisessa raportoinnissa välilehdellä hh-t06 *Hallinto- ja tukipalveluiden palveluluokat yhteensä* tulee pakollisiin soluihin ilmoittaa arvoiksi nolla, jos hallinnon ja tukipalveluiden tulot ja menot kohdennetaan palveluluokitukseen perustuvan rakenteen sijasta toimialoille jollakin vaihtoehtoisella mallilla. HTAT-raportoinnissa toimialakohtainen raportointi on mahdollista toteuttaa esimerkiksi hyödyntämällä budjetointijärjestelmää.

Mikäli raportoinnissa hyödynnetään *Hallinto- ja tukipalveluiden palveluluokat yhteensä* -saraketta ja näitä kustannuksia kohdennetaan sisäisillä erillä toimialoille (hallinto- ja tukipalveluiden sarakkeen nettokustannuksen tulee olla nolla), tulee huolehtia, että raportilla sisäiset tulot ja kulut ovat yhtä suuret.

Valtion rahoitusta, satunnaisia eriä sekä tilinpäätössiirtoja ei kohdenneta toimialoille, vaan omalle palveluluokille kohdistamattomat erät -sarakkeelle.

Toimialakohtaisen tiedon suurin käyttötarve on toteumatiedon peilaaminen hyvinvointialueiden rahoitusmallin nettokustannuksiin. Siksi tieto toimialojen välisistä sisäisistä eristä ja kaikesta tukipalveluihin liittyvästä ajantasaisesta kohdennuksesta joko sisäisillä erillä tai suoraan kustannukset kohdistaen on tärkeää.

Talousraportoinnissa *sisäisillä sisäisillä erillä* tarkoitetaan yhden palveluluokan sisällä tapahtuvaa ostoa ja myyntiä. Myös toimialakohtaisessa raportoinnissa sisäisten erien tulisi vastata sisällöllisesti palveluluokkakohtaisten tietojen palveluluokat yhteensä -tasoa, joten sisäisiä kuluja ja tuottoja tulisi sisällyttää tilinpäätösarvioraportointiin samalla tavalla kuin palveluluokittaisiin tietoihin. Huomionarvoista on myös, että HHTPP-raportilla sisäiset sisäiset erät tulee olla eliminoitu. Siksi myös toimialakohtainen raportointi kannattaa rakentaa lähtökohtaisesti niin, että palveluluokkien sisäisiä sisäisiä eriä ei nouse millekään raportille.

Investoinneilla tarkoitetaan hyvinvointialueiden talousraportoinnissa kirjanpitolain mukaisia taseen pysyvien vastaavien eriä. Investoinneilla ei tarkoiteta investointisuunnitelmaan sisältyviä investointeja vastaavia sopimuksia. HTAT-raportoinnissa raportoidaan aineellisten ja aineettomien pitkävaikutteiset menot sekä suunnitelmissa että toteumatiedoissa ilman sopimustietoa (esimerkiksi leasing- tai muut vuokrasopimukset), joka ei kirjanpitolain mukaisesti ko. eriin kuulu.

Investoinnit eritellään niiden luonteen mukaisesti tase-erittäin toimialakohtaisesti. Myös keskeneräisiksi tilikauden lopussa jäävät investoinnit esitetään siinä ryhmässä, jossa ne tullaan esittämään valmiina.

Toiminnan ja investointien rahavirta voi olla myös negatiivinen. Tällöin raportoitava luku ilmoitetaan miinusmerkkisenä, koska lukua ei raportoinnissa lasketa automaattisesti (esimerkiksi rahoituslaskelmaosan tulorahoituksen korjauseriä ei ilmoiteta).

Lainakanta ilmoitetaan arvioidun vuoden lopun tiedon mukaan.

Henkilöstömäärä ilmoitetaan henkilötyövuosina (HTV) toimialoittain vastaavalla tavalla kuin raportointikokonaisuudessa HTAS.

7.3 Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän kuukausiraportointi (huhtikuulta 31.5., toukokuulta 30.6., heinäkuulta 31.8., elokuulta 30.9., lokakuulta 30.11. ja marraskuulta 31.12. mennessä) = HHKR

HHKR-raportoinnissa tuloslaskelma ja tase raportoidaan tilitasolla ulkoiset-sektorilla kumulatiivisesti kokonaistaloustasolla välilehdillä h-t31 ja h-t32. Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän kuukausiraportointi tehdään kuukausilta 4–11 seuraavan kuun viimeiseen päivään mennessä.

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

koko vuoden rahoituksesta. Ennakkoon saatu rahoitus siirretään kirjanpidossa tuloennakoihin.

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

7.4 Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän neljännesvuosiraportointi (ensimmäiseltä vuosineljännekseltä 30.4. mennessä, toiselta vuosineljännekseltä 15.8. mennessä, kolmannelta vuosineljännekseltä 31.10. mennessä ja neljänneltä neljännekseltä 15.4. mennessä) = HHKNR

HHKNR-raportin tiedot muodostuvat tuloslaskelman ja taseen tilien kumulatiivisista saldoista kolmen, kuuden, yhdeksän ja kahdentoista kuukauden kirjausten mukaisina (mukaan lukien taseen alkusaldo) koko hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän tasolla. Investointierittelyjen tiedot raportoidaan vastaavalla tavalla kumulatiivisina. **HHKNR-raporttiin sisällytetään hyvinvointialue tai hyvinvointiyhtymä mukaan lukien sen liikelaitokset ja taseyksiköt. Koko hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän tilinpäätöksen tasolla ulkoiset erät esitetään neljännesvuosiraportoinnissa *Ulkoiset*-sarakkeella.**

HHKNR-raportilla ilmoitetaan myös kolme tilinpäätöskaavoihin sisältymätöntä erää, jotka ovat *luontoisetujen raha-arvot* osakokonaisuudessa h-t07, sekä *palautusjärjestelmän arvonlisävero käyttötaloudesta ja investoinneista* osakokonaisuuksissa h-t07 ja h-t13.

Rahoituslaskelma raportoidaan erillisenä laskelmana vain 15.4. mennessä *Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän tilinpäätöksen rahoituslaskelma* (HHTR) –raportointikokonaisuudessa.

7.4.1 Raportointiperiaatteet

7.4.1.1 Jaksotukset

Tilien saldot esitetään noudattaen yleisiä tilinpäätösperiaatteita, jolloin ne sisältävät olennaiset jaksotukset neljännesvuosittain mukaan lukien suunnitelman mukaiset

poistot.[29] Lomapalkkavelkaa ei kuitenkaan esitetä todellisen velan mukaisena, koska velan määrä vaihtelee merkittävästi tilikauden aikana. Lomapalkkavelka otetaan huomioon tasaisesti laskettuna osuutena koko vuoden arvioidusta muutoksesta, jos se on olennainen. Lomapalkkavelkaa voidaan kuitenkin muuttaa tilikaudella rakennejärjestelyjen yhteydessä esimerkiksi silloin, kun henkilöstösiirtojen yhteydessä on lomapalkkavelka maksettu vastaanottavalle organisaatiolle. Lomaraha ilmoitetaan kolmannen neljännesvuoden sisältävissä raporteissa, vaikka lomaraha olisi maksettu kesäkuussa. Kesäkuussa maksettu lomaraha merkitään siten puolivuosikatsauksessa saamiseksi.

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

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

Kertaluonteisia eriä, kuten luovutusvoittoja tai osinkoja ei jaksoteta tasaisesti koko vuodelle, vaan ne kirjataan suoriteperiaatteen mukaisesti. Tarvittaessa myös kertaluonteisista olennaisista eristä raportoidaan erikseen talousarvion toteutumatietojen ja/tai olennaisten tapahtumien yhteydessä. Muut erät kuten korkojohdannaiset tai hankerahoitus jaksotetaan, jos ne ovat olennaisia.

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

Suositeltavaa on siirtää päättyneen vuoden tilikauden ylijäämä edellisten tilikausien yli-/alijäämätilille viimeistään maaliskuun loppuun mennessä. Jos näin ei voida toimia, täytyy asia selvittää HHKNR-raportilla kommenttina tai lisätietona. Sama koskee kuluvan vuoden tilikauden yli-/alijäämää, ellei sitä ole vielä voitu siirtää taseeseen omalle tililleen.

Neljännesvuosiraportin yhteydessä on mahdollista kommentoida lyhyesti sanallisesti sellaisia tekijöitä, jotka eivät toteudu tasaisesti vuoden aikana. Tällaisia ovat esimerkiksi toteutuneet tai loppuvuoden aikana toteutuvat, tiedossa olevat satunnaiset erät. Sanallisen osuuden tarkoituksena on viestittää raportin käyttäjälle tekijöistä, jotka on

[29] Kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaoston yleisohje hyvinvointialueen tilikauden aikaisten katsausten laadinnasta.

hyvä ottaa huomioon raporttiin pohjautuvassa hyvinvointialueen talouden analysoinnissa. Sanallisten kommenttien antaminen on ohjeistettu luvussa 6 *Taulukkomallien lukuohje ja taloustietojen raportointi tietopalveluun*.

Kommenttikentässä ilmoitetaan myös neljälle edelliselle raportointikaudelle korjatut arvot, jos suoriteperusteisesti jaksotettavien erien jaksotuksissa havaitaan olennaisia puutteita jälkikäteen aikaisemmilla neljänneksillä. Tämä koskee myös tilanteita, joissa olennaisen suuri kirjanpidon virhe on korjattu myöhemmällä vuosineljänneksellä, ja aikaisemmille neljänneksille on jäänyt virheellinen luku. Tarkemmat ohjeet korjattujen arvojen ilmoittamisesta kommenttikentässä annetaan HVA-AURA-käsikirjan liitteessä 6 *Suoriteperusteisen neljännesvuosiraportoinnin erityispiirteet*.

7.4.1.2 Sektoriluokituksen mukaiset tiedot

Neljännesvuosiraporteissa tulee esittää myös sektoriluokituksen mukaiset tiedot Tilastokeskuksen edellyttämällä tasolla tileittäin. Tilastokeskus ylläpitää sektoriluokitusta raportointia varten. Sektoriluokitus on kuvattuna HVA-AURA-käsikirjan luvussa 2 sekä liitteessä 5.

Raportointikokonaisuudessa tilien/rivien summatasojen arvot lasketaan automaattisesti yhteen tarkemmalla tasolla raportoiduista pakollisista arvoista. Sektoritietoa sisältävien raportointikokonaisuuksien taulukkomalleissa sarakkeilla esitetty sektoritieto on luokitusjärjestelmänä hierarkkinen, mutta se ei käyttäydy taksonomiassa laskentamielessä hierarkkisesti ts. raportoidut sektori/saraketiedot eivät automaattisesti summaudu toisille tasoille. Edellä kuvatun vuoksi sektoritiedot pyydetään raportoimaan taksonomiassa seuraavaan ajatuksen mukaisesti: ”ulkoiset-sektorin arvo yhteensä, josta tietyn sektorin osuus on x”. On hyödyllistä huomata, että ulkoiset-sektorin sarakkeessa summatason tiedot, esimerkiksi tiliryhmätason tiedot, muodostuvat usein automaattisesti yhteenlasketuista tarkemmalla tili/rivitasolla pakollisena vaadittavista tiedoista, minkä vuoksi rivillä ulkoiset-sektorin solu voi olla harmaa, vaikka siihen liittyen pyydetään pakollisina tietoina raportoimaan tarkentavia sektoritietoja eli eri sektoreiden osuuksia kokonaisuudesta.

Kaikki ulkoiset kulut on kirjattava ulkoiset-sektorille. Tämän lisäksi ne on kirjattava vaadittavilta osin varsinaisille sektoreille.

	x01 Ulkoiset	S11 Yritykset	S12 Rahoitus- ja vakuutuslaitokset	S1311 Valtionhallinto	S13131 Paikallishallinto pl. hyvinvointialuehallinto	S13132 Hyvinvointialuehallinto	S13134 Sosiaaliturvarahastot	S14 Kotitaloudet	S15 Kotitalouksia palvelevat voittoa tavoittelemattomat yhteisöt	S2 Ulkomaat
2545 Lyhytaikaiset ostovelat	2 102 511	1 176 784	26 781	9 737	106 026	8 227	763 668	1 630	8 428	1 230

Esimerkki: Yllä oikein raportoitu täysi sektorierittely. Sektoreilta yhteenlaskettu summa on yhtä suuri kuin luku sarakkeella X01 Ulkoiset.

	x01 Ulkoiset	S11 Yritykset	S12 Rahoitus- ja vakuutuslaitokset	S1311 Valtionhallinto	S13131 Paikallishallinto pl. hyvinvointialuehallinto	S13132 Hyvinvointialuehallinto	S13134 Sosiaaliturvarahastot	S14 Kotitaloudet	S15 Kotitalouksia palvelevat voittoa tavoittelemattomat yhteisöt	S2 Ulkomaat
2545 Lyhytaikaiset ostovelat	2 102 511	2 102 511	2 102 511	9 737	106 026	8 227	763 668	1 630	9 658	1 230

Esimerkki: Yllä väärin raportoitu täysi sektorierittely. Sektoreilta yhteenlaskettu summa on suurempi kuin luku sarakkeella X01 Ulkoiset.

7.4.1.3 Palautusjärjestelmän arvonlisävero käyttötaloudesta yhteensä

Palautusjärjestelmän piiriin kuuluvat arvonlisäverot (vain verottoman toiminnan ostoihin sisältyneet arvonlisäverot mukaan lukien laskennallinen 5 % palautus). Tähän kohdistetaan myös rakentamispalvelujen käännetty alv, jos se kuuluu palautusjärjestelmän piiriin.

Tähän ei sisällytetä aktivoituihin menoihin liittyviä palautusjärjestelmän arvonlisäveroja, vaan ne raportoidaan investointien osakokonaisuudessa.

Varastoon hankittujen aineiden, tarvikkeiden ja tavaroiden hankintahintaan sisältyvä palautusjärjestelmän arvonlisävero raportoidaan hankintavuonna *palautusjärjestelmän arvonlisävero käyttötaloudesta yhteensä* -erässä.

Taseeseen kirjattavista muista ostoista (kuin investoinneista ja varastokirjauksista), ei raportoida palautusjärjestelmän arvonlisäveroa. Näitä kirjauksia voi muodostua esimerkiksi lahjoitusrahastojen tai toimeksiantojen varojen käyttöön liittyvistä tapahtumista. [2025]

Palautusjärjestelmän arvonlisäverotiedot raportoidaan kolmen, kuuden, yhdeksän ja kahdentoista kuukauden kertymien mukaisina.

7.4.1.4 Tasetilien raportointi

Osakokonaisuuden h-t09 (hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän taseen tilien saldot) neljännesvuosittaisessa raportoinnissa tulee noudattaa yleisiä tilinpäätösperiaatteita[30]. Erityistä huomioita tulee kiinnittää vastaaviin ja vastattaviin kuuluvien erien esittämiseen täydestä määrästään niitä toisiaan vähentämättä (netottamiskielto). Esimerkiksi saamiset ja velat tulee raportoida bruttomääräisinä positiivisina lukuina.

Tasetilien koko saldo kirjataan vaadituilta osin raportointikauden lopun tilanteen mukaisena. Ei siis riitä, että sektorierittely tehdään vain raportointikauden aikana syntyneiden velkojen ja saatavien osalta. Käytännössä tämä tarkoittaa, että alkusaldot on eriteltävä kirjanpitoon sektoreittain pakollisuussääntöjen mukaisesti.

Osakokonaisuudessa h-t09 kysytään joistakin tasetileistä tilin loppusaldon lisäksi lisäykset ja vähennykset. Nämä muutokset raportoidaan kumulatiivisina koko raportointikaudelta, eli vuoden alusta raportointikauden loppuun.

7.4.2 Investoinnit

Investoinnit eritellään osakokonaisuuteen h-t13 kolmen, kuuden, yhdeksän ja kahdentoista kuukauden kertymien mukaisina hyödyketyypeittäin vastaavalla tavalla kuin ne esitetään rahoituslaskelmassa. Investoinneilla tarkoitetaan taseen pysyvien vastaavien aineettomia ja aineellisia hyödykkeitä sekä osakkeita ja osuuksia. Kaikki investointien muutokset eritellään hyödyketyypeittäin, jotta saadaan tieto kunkin tase-erän nettomenoista.

[30] Kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaoston yleisohje hyvinvointialueen tilikauden aikaisten katsausten laadinnasta.

Investointimenoihin sisällytetään investointeihin suoriteperusteisesti kirjatut menot. Menosta syntyy tyypillisesti rahojen vähennys, mutta myös esimerkiksi vaihtokaupoissa ja omaisuuden apporttiluovutuksissa kirjataan investointimenoja. Siirtoja tase-erien välillä ei esitetä investointimenoina.

Rahoitusosuuksina esitetään kirjanpitoon pysyvien vastaavien arvon vähennykseksi kirjattavat valtionosuudet ja muut investointeihin kohdistettavissa olevat menonsiirrot kuten EU-tuet.

Pysyvien vastaavien luovutustulot ilmoitetaan luovutushintojen mukaisina. Luovutustulojen lisäksi investointien erittelyssä ilmoitetaan tiedot luovutusvoitoista ja -tappiosta hyödykelajeittain. Tällä tavoin on mahdollista saada tieto myös luovutettujen hyödykkeiden kirjanpitoarvoista sekä luovutusvoittojen ja -tappioiden nettomäärästä. Luovutustulot sekä luovutusvoitot ja -tappiot esitetään raportilla suoriteperusteen mukaan. Tämä raportointivaatimus edellyttää sitä, että pysyvien vastaavien kirjanpidossa kohteita seurataan hyödyketyypeittäin koko kohteen elinkaaren ajan.

7.4.2.1 Investointierittelyt

Investointierittelyt raportoidaan koko hyvinvointialueelta tai hyvinvointiyhtymästä hyvinvointialue tai hyvinvointiyhtymä ja liikelaitokset yhdistettynä. **Investointimenot ja -tulot käsitellään samalla tavalla kuin ulkoisessa rahoituslaskelmassa**. Poistoja, arvonalentumisia ja siirtoja tase-erien välillä ei sisällytetä investointierittelyihin.

Lisäksi investoinneista raportoidaan tarkempia eriä koko hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän tasolla rakentamisesta sekä rahoitusosuuksista. HHYTT-raportointikokonaisuuden osakokonaisuuksien *h-t23 Rakennusten määrä ja kerrosala sekä korjausrakentaminen ja h-t24.01 Muut erittelyt investoinneista, Rakentamiskustannukset* vaatimukset on huomioitava investointien raportointia suunniteltaessa.

Investointihyödykkeiden luovutustuloista raportoidaan vielä niihin sisältyvät luovutusvoitot ja -tappiot hyödyketyypeittäin.

7.4.2.2 Investointien hyödyketyypit

Investointimenot ja -tulot eritellään hyödyketyypeittäin.

Investointihyödykkeiden luovutustuloina esitetään todelliset luovutushinnat (= poistamaton hankintameno + luovutusvoitto – luovutustappio). Mikäli yksittäisissä rakennusinvestoinneissa esiintyy samaan aikaan sekä uudis- että korjausrakentamista, kohdistetaan investointimenot ja -tulot hyödyketyypeittäin olennaisuuden periaatteen mukaisesti.

Investointihyödykkeiden luovutustuloista raportoidaan vielä erikseen niihin sisältyvät luovutusvoitot ja -tappiot hyödyketyypeittäin. Luovutusvoitto tai -tappio käsitellään tuloslaskelmassa kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaoston yleisohjeiden mukaisesti.

Huom! Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat sisällytetään osakokonaisuuteen h-t13 ja ne kohdistetaan suoraan hyödyketyypeille.

Huom! Investointeihin saaduille rahoitusosuuksille on omat kohtansa osakokonaisuudessa h-t13. Rahoitusosuuksia ei sisällytetä luovutustuloihin eikä niitä vähennetä investointimenoista.

Huom! Poistoja, arvonalentumisia ja siirtoja tase-erien välillä ei sisällytetä osakokonaisuuteen h-t13.

Osakokonaisuudessa h-t13 luovutustuloilla ja luovutusvoitoilla on samat hyödyketyypit kuin vastaavilla menoilla esimerkiksi uushankinnan tai korjausinvestoinnin osalta. Tällöin luovutukset voi ilmoittaa kumpaan ryhmään vain, eli esimerkiksi kun myydään peruskorjattu rakennus, luovutustuloa tai -voittoa ei tarvitse jakaa erikseen molemmille hyödyketyypeille.

Tietokoneohjelmistot

Tietokoneohjelmistoihin raportoidaan lisenssimaksut tietokoneohjelmistoista sekä valmiina ostetut, itse valmistetut ja tilaustyönä teetetyt tietokoneohjelmistot. Tietokoneohjelmistojen hyödyketyyppiin yhdistetään siis tasetilien *1005 Tietokoneohjelmistojen lisenssimaksut* ja *1011 Tietokoneohjelmistot pl. lisenssimaksut* määritelmien mukaiset tiedot. Myös kyseisiin tileihin liittyvät ennakkomaksut sisällytetään tähän. Ohjelmistoja, jotka sisältyvät koneiden ja laitteiden hankintahintaan, ei lueta tähän kohtaan vaan kohtaan Tietokonelaitteet.

Tietokoneohjelmistojen aktivoitavia hankintamenoja ovat tietokoneohjelmien käyttöoikeuksien, itse valmistettujen ohjelmien ja ostettujen ohjelmien hankintamenot, kun tulontuottamisaika tai vaikutusaika tuotannontekijänä on yhtä tilikautta pitempi ja hankintamenon kerralla kuluksi kirjaamisella on olennaista vaikutusta hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän tilikauden tulokseen.

Muut aineettomat hyödykkeet

Muiden aineettomat hyödykkeet kuin tietokoneohjelmistot raportoidaan kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaoston yleisohjeiden mukaisesti. Muita aineettomia hyödykkeitä ovat aineettomat oikeudet ja muut pitkävaikutteiset menot pois lukien tasetilien *1005 Tietokoneohjelmistojen lisenssimaksut* ja *1011 Tietokoneohjelmistot pl. lisenssimaksut* tiedot. Myös muihin aineettomiin oikeuksiin sisältyvät ennakkomaksut sisällytetään tähän.

Aineettomia oikeuksia ovat esimerkiksi liikenneluvat, patentit, tekijänoikeudet yms.

Muita pitkävaikutteisia menoja voivat esimerkiksi olla aktivoitu liikearvo ja tavanomaista vuotuiskustannusta suuremmat kaavoitusmenot sekä tavanomaista suuremmat rahoitusosuudet muiden yhteisöjen pysyvien vastaavien hankintamenoihin. (Kukin organisaatio määrittelee itse, mitä ”tavanomaista suurempi” merkitsee ko. organisaatiossa. Se voi tarkoittaa esimerkiksi suhteutettuna kokonaishankintamenoon / aikaisempiin vastaaviin rahoitusosuuksiin / organisaation kokoon tms.)

Maa- ja vesialueiden hankinta

Maa- ja vesialueiden hankintamenot. Maa- ja vesialueita ovat esimerkiksi maa- ja metsäalueet, rakennetut ja rakentamattomat tontit, koskitilat ja vesialueet.

Maa- ja vesialueiden parannusinvestoinnit

Maa- ja vesialueiden parannusinvestoinnit. Esimerkiksi maan raivauksesta, maan muokkauksesta sekä kaivojen ja kastelukuoppien rakentamisesta johtuva varojen arvon nousu, pilaantuneiden maa- ja vesialueiden kunnostuskustannukset. **Huom! Ei kunnostuksia, jotka on kirjattu pelkästään tuloslaskelmaan kuluksi**.

Asuinrakennusten uushankinta

Asuinrakennusten hankintamenot ja uudisrakentaminen. Asuinrakennuksia ovat sellaiset talorakennukset, joiden kerrosalasta yli puolet on asumiskäytössä. Tähän ei lueta lastenkoteja, vanhainkoteja, hoivakoteja (tms. laitoksia) eikä myöskään palvelutaloja eikä asuntoloita tms., joissa asukkailla on yhteiset keittiö-, oleskelu- tai saniteettitilat. Rakennuksen laajennusosa on uusinvestointi.

Asuinrakennusten korjausinvestoinnit

Asuinrakennusten perusparannusinvestointimenot. Perusparantamisella tarkoitetaan vuosittaisia huoltokorjauksia perusteellisempia rakennuksen laatua nostavia korjauksia. Esimerkiksi tilojen käyttötarkoitusten muutokset, kantavien rakenteiden korjaukset, julkisivuremontit, viemäri- ja putkiremontit tai kosteus- ja homeremontit. **Huom! Ei korjauksia, jotka on kirjattu pelkästään tuloslaskelmaan kuluksi**.

Muiden rakennusten uushankinta

Muiden kuin asuinrakennusten hankintamenot ja uudisrakentaminen. Muita rakennuksia ovat rakennukset, joiden kerrosalasta yli puolet on muussa kuin asumiskäytössä. Tähän luetaan lastenkodit, vanhainkodit, hoivakodit ja sellaiset palvelutalot ja asuntolat, joissa asukkailla on yhteiset keittiö-, oleskelu- tai saniteettitilat. Rakennuksen laajennusosa on uusinvestointi.

Muiden rakennusten korjausinvestoinnit

Muiden kuin asuinrakennusten perusparannusinvestointimenot. Perusparantamisella tarkoitetaan vuosittaisia huoltokorjauksia perusteellisempia rakennuksen laatua nostavia korjauksia. Esimerkiksi tilojen käyttötarkoitusten muutokset, kantavien rakenteiden korjaukset, julkisivuremontit, viemäri- ja putkiremontit tai kosteus- ja homeremontit. **Huom! Ei korjauksia, jotka on kirjattu pelkästään tuloslaskelmaan kuluksi**.

Kiinteät rakenteet ja laitteet

Sisältää muun muassa maarakenteiden eli katujen, teiden, pysäköintialueiden, siltojen sekä puistojen ja virkistysalueiden hankintamenot pois lukien maapohjan hankintamenot, vesirakenteiden eli patojen, kanavien ja altaiden hankintamenot, johtoverkostojen ja niiden laitteiden hankintamenot sekä muiden kiinteiden koneiden ja laitteiden hankintamenot, jotka eivät ole rakennuksen hankintamenoa. Myös vastaavien rakenteiden ja laitteiden perusparannusmenot. Tietoliikenneverkot mukaan lukien kaapeloinnit sekä muut tietoliikenneväyliin liittyvät investoinnit.

Kuljetusvälineet

Kuljetusvälineiden aktivoitavat hankintamenot. Kuljetusvälineitä ovat henkilö- ja tavarakuljetuksiin tarkoitetut liikennevälineet, esimerkiksi autot ja perävaunut.

Tietokonelaitteet

Aktivoidut tietokoneet, palvelimet, tietoverkkolaitteet ja tietokoneiden oheislaitteet. Tietokoneiden yhteydessä hankitut ohjelmistot sisällytetään tähän kohtaan.

Viestintälaitteet

Aktivoidut puhelin-, audio-, video- ja muut viestintälaitteet. Aktivoidut puhelinvaihteet, puhelimet, puhelinvastaajat, faksit ja antennit. Murto- ja palohälytysjärjestelmät. Aktivoidut televisiot, digiboksit, videot, dvd-laitteet, monitorit ja projektorit, videokamerat ja digitaalikamerat, radiovastaanottimet, vahvistimet ja kaiuttimet.

Muut koneet ja kalusto

Muiden koneiden ja kaluston aktivoitavat hankintamenot. Muita koneita ja kalustoa ovat muun muassa voimakoneet, nosto- ja siirtolaitteet, maansiirtokoneet ja liikkuvat työkoneet, maa- ja metsätalouskoneet, työstökoneet, konttorikoneet, muut sähkökoneet ja -laitteet, huonekalut, soittimet ja urheiluvälineet. Lääkintäkäyttöön tarkoitetut instrumentit ja laitteet sekä mittauslaitteet. Rakennuksiin kiinteästi kuuluvia koneita ja laitteita ei lueta tähän luokkaan.

Muut aineelliset hyödykkeet

Muiden aineellisten hyödykkeiden hankintamenot. Muita aineellisia hyödykkeitä ovat luonnonvarat, hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän omistamat arvo- ja taide-esineet.

Osakkeet ja osuudet

Pysyvien vastaavien sijoituksiin kuuluvien osakkeiden ja osuuksien hankintamenot. Esimerkiksi hyvinvointialueelle palveluja tuottavien yhteisöjen osakkeet ja osuudet, hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän asiakas-, hankkija- ja rahoittajayhteisöjen

osakkeet ja osuudet ja hyvinvointiyhtymien peruspääoman korotukset. **Huom! Tähän ei kohdisteta rahoitusarvopapereihin kirjattavia osakkeita ja osuuksia!**

7.4.2.3 Palautusjärjestelmän arvonlisävero investoinneista yhteensä

Palautusjärjestelmän piiriin kuuluvat arvonlisäverot (vain verottoman toiminnan ostoihin sisältyneet arvonlisäverot mukaan lukien laskennallinen 5 % palautus).

Tähän sisällytetään kaikki investointimenoihin liittyvät palautusjärjestelmän arvonlisäverot, myös käyttötaloudesta aktivoituihin investointimenoihin liittyvät palautusjärjestelmän arvonlisäverot. Tähän kohdistetaan myös rakentamispalvelujen käännetty alv, jos se kuuluu palautusjärjestelmän piiriin.

Palautusjärjestelmän arvonlisäverotiedot raportoidaan kolmen, kuuden, yhdeksän ja kahdentoista kuukauden kertymien mukaisina.

7.4.2.4 Rahoitusosuudet investointimenoihin

Rahoitusosuus voi olla valtion rahoitusta tai muuta rahoitusosuutta (esimerkiksi hyvinvointiyhtymällä jäsenhyvinvointialueen rahoitusosuus investoinnin hankintamenoon). Erittelyt tehdään koko hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän tasolla sektoreittain ja hyödyketyypeittäin.

7.5 Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän toimialakohtainen raportointi neljännesvuosittain (ensimmäiseltä vuosineljännekseltä 30.4. mennessä, toiselta vuosineljännekseltä 15.8. mennessä, kolmannelta vuosineljännekseltä 31.10. mennessä ja neljänneltä neljännekseltä 15.4. mennessä) = HHTNR

HHTNR-raportilla raportoitava toimialakohtainen sisältö vastaa HTAT-raportoinnin jakoa sosiaali- ja terveystoimeen, pelastustoimeen, hallinto- ja tukipalveluihin, yleiskatteisen rahoituksen ulkopuoliseen toimintaan sekä palveluluokille kohdistamattomiin eriin. Neljännesvuosittain toimialakohtaisesti raportoidaan tuloslaskelman ja investointien osalta talousarvioraportointia vastaava taso. Liikelaitokset yhdistellään raportoinnissa hyvinvointialueen tietoihin eli niitä ei raportoida erikseen. Liikelaitosten yhdistely tulee tehdä toimialanäkökulmasta.

Valtion rahoitusta, satunnaisia eriä sekä tilinpäätössiirtoja ei kohdenneta toimialoille, vaan omalle palveluluokille kohdistamattomat erät -sarakkeelle.

Henkilöstömäärä ilmoitetaan henkilötyövuosina (HTV). Tiedolla haetaan työpanoksen suhdetta henkilöstökustannuksiin. HTV ilmoitetaan HHTNR-raportointikokonaisuudessa kumulatiivisesti pyöristettynä lähimpään kokonaislukuun. Ensimmäisellä neljänneksellä raportoidaan siis noin 1/4 koko vuoden henkilötyövuosista, toisella neljännekselle 2/4 jne. Henkilötyövuoden laskemisesta ohjeistetaan tarkemmin HVA-AURA-käsikirjan liitteessä 4 Hyvinvointialueiden talousraportoinnin sanasto.

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

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

7.5.1.1 Sisäiset erät

[2025]

Toimialakohtaisessa neljännesvuosiraportoinnissa raportoidaan sekä toimintakatteeseen sisältyvät sisäiset tuotot ja kulut että lisätietoina ilmoitettavat vyörytystuotot ja -kulut.

Toimialakohtaisessa raportoinnissa välilehdellä hn-t01 *Hallinto- ja tukipalveluiden palveluluokat yhteensä* pakollisiin soluihin tulee ilmoittaa arvoiksi nolla, jos näiden palveluiden tulot ja kulut kohdennetaan tilikauden aikana sisäisen laskutuksen ja vyörytysten sijasta jollakin vaihtoehtoisella mallilla toimialoille.

Mikäli raportoinnissa hyödynnetään hallinnon ja tukipalveluiden saraketta ja näitä kustannuksia kohdennetaan sisäisillä erillä toimialoille (yleishallinnon ja tukipalveluiden sarakkeen nettokustannus tulee olla nolla), tulee huolehtia, että raportilla sisäiset tulot ja kulut ovat yhtä suuret.

Toimialakohtaisen tiedon suurin käyttötarve on toteumatiedon peilaaminen hyvinvointialueiden rahoitusmallin nettokustannuksiin. Siksi tieto toimialojen välisistä sisäisistä eristä ja kaikesta tukipalveluihin liittyvästä ajantasaisesta kohdennuksesta joko sisäisillä erillä tai suoraan kustannukset kohdistaen on tärkeää.

7.6 Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän liikelaitoksen tilinpäätösraportointi (15.4. mennessä) = HLTR

Hyvinvointialueiden liikelaitokset raportoivat tilinpäätöstietonsa HLTR-raportoinnissa vain kerran vuodessa eli edeltävän vuoden tilinpäätöstiedot on raportoitava 15.4. mennessä. HLTR-raportin tiedot muodostuvat tuloslaskelman ja taseen tilien kumulatiivisista saldoista kahdentoista kuukauden kirjausten mukaisina (mukaan lukien taseen alkusaldot) koko liikelaitoksen tasolla.

Myös rahoituslaskelma raportoidaan.

Tilien saldot esitetään noudattaen yleisiä tilinpäätösperiaatteita, jolloin ne sisältävät olennaiset jaksotukset mukaan lukien suunnitelman mukaiset poistot. Lomapalkkavelkaa ei kuitenkaan esitetä todellisen velan mukaisena, koska velan määrä ei muutu tasaisesti tilikauden aikana. Lomapalkkavelka voidaan ottaa huomioon tasaisesti laskettuna osuutena koko vuoden arvioidusta muutoksesta, jos se on olennainen.

Raportoinnin yhteydessä on mahdollista kommentoida lyhyesti sanallisesti sellaisia tekijöitä, jotka eivät toteudu tasaisesti vuoden aikana. Sanallisen osuuden tarkoituksena on viestittää raportin käyttäjälle tekijöistä, jotka on hyvä ottaa huomioon raporttiin pohjautuvassa kunnan talouden analysoinnissa.

7.7 Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän tilinpäätösarvio (25.1. mennessä edelliseltä vuodelta) = HHTPA

HHTPA-raportti on *Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän puolivuosiraportoinnin yhteydessä esitettävä tilinpäätösennuste* (HTPE) -raporttia täydellisempi arvio tilinpäätöksestä tilitasolla. Tilien saldotasoinen tieto ei riitä, vaan sitä tulee oikaista mahdollisilla kirjaamattomilla tiedossa olevilla erillä. Raportointi sisältää tuloslaskelman ja taseen tilitasoisen tiedon siten, että niistä on muodostettavissa rahoituslaskelma. Rahoituslaskelmasta ei tarvitse esittää erikseen arvioita 25.1. mennessä, vaan rahoituslaskelman toteuma esitetään *Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän tilinpäätöksen rahoituslaskelma* (HHTR) -raportilla 15.4. mennessä.

Koko hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän tilinpäätöksen tasolla ulkoiset erät esitetään tilinpäätösarvioraportoinnissa *ulkoiset*-sarakkeella.

Sektoritasoinen tieto esitetään Tilastokeskuksen edellyttämin osin. Tilinpäätösarvio raportoidaan koko hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän tasolla. Tilinpäätösarvioon sisällytetään hyvinvointialue tai hyvinvointiyhtymä mukaan lukien niiden liikelaitokset ja taseyksiköt.

Raportointikokonaisuudessa tilien/rivien summatasojen arvot lasketaan automaattisesti yhteen tarkemmalla tasolla raportoiduista pakollisista arvoista. Sektoritietoa sisältävien raportointikokonaisuuksien taulukkomalleissa sarakkeilla esitetty sektoritieto on luokitusjärjestelmänä hierarkkinen, mutta se ei käyttäydy taksonomiassa laskentamielessä hierarkkisesti ts. raportoidut sektori/saraketiedot eivät automaattisesti summaudu toisille tasoille. Edellä kuvatun vuoksi sektoritiedot pyydetään raportoimaan taksonomiassa seuraavaan ajatuksen mukaisesti: ”ulkoiset-sektorin arvo yhteensä, josta tietyn sektorin osuus on x”. On hyödyllistä huomata, että ulkoiset-sektorin sarakkeessa summatason tiedot, esimerkiksi tiliryhmätason tiedot, muodostuvat usein automaattisesti yhteenlasketuista tarkemmalla tili/rivitasolla pakollisena vaadittavista tiedoista, minkä vuoksi rivillä ulkoiset-sektorin solu voi olla harmaa, vaikka siihen liittyen pyydetään pakollisina tietoina raportoimaan tarkentavia sektoritietoja eli eri sektoreiden osuuksia kokonaisuudesta.

Kaikki ulkoiset kulut on siis kirjattava *ulkoiset*-sarakkeelle. Tämän lisäksi ne on kirjattava vaadittavilta osin varsinaisille sektoreille.

Kommenttikentässä ilmoitetaan neljälle edelliselle raportointikaudelle korjatut arvot, jos suoriteperusteisesti jaksotettavien erien jaksotuksissa havaitaan olennaisia puutteita aikaisemmilla neljänneksillä. Tämä koskee myös tilanteita, joissa olennaisen suuri kirjanpidon virhe on korjattu myöhemmällä vuosineljänneksellä, ja aikaisemmille neljänneksille on jäänyt virheellinen luku. Tarkemmat ohjeet korjattujen arvojen ilmoittamisesta kommenttikentässä annetaan HVA-AURA-käsikirjan liitteessä 6 *Suoriteperusteisen neljännesvuosiraportoinnin erityispiirteet*.

HHTPA-raportin tietosisältö on yhdenmukainen HHKNR-raportin kanssa. HHKNR-raportin tietosisältöä on kuvattu tarkemmin luvussa 7.4 *Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän neljännesvuosiraportointi*.

7.8 Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän toimialakohtainen tilinpäätösarvio (25.1. mennessä edelliseltä vuodelta = HTTPA

Toimialakohtaisessa raportoinnissa jaetaan hyvinvointialueen kokonaistalous rahoitusmallia noudattavalle toimialatasolle. Toimialakohtaisen tiedon suurin käyttötarve on toteumatiedon peilaaminen hyvinvointialueiden rahoitusmallin nettokustannuksiin. Siksi tieto toimialojen välisistä sisäisistä eristä ja kaikesta tukipalveluihin liittyvästä ajantasaisesta kohdennuksesta joko sisäisillä erillä, vyörytyksillä tai suoraan kustannukset kohdistaen on tärkeää.

Valtion rahoitus, satunnaiset erät ja tilinpäätössiirrot raportoidaan sarakkeessa *palveluluokille kohdistamattomat erät*.

Toimialakohtaisessa raportoinnissa välilehdellä hn-t01 *Hallinto- ja tukipalveluiden palveluluokat yhteensä* pakollisiin soluihin tulee ilmoittaa arvoiksi nolla, jos näiden palveluiden tulot ja kulut kohdennetaan tilikauden aikana sisäisen laskutuksen ja vyörytysten sijasta jollakin vaihtoehtoisella mallilla toimialoille.

Mikäli raportoinnissa hyödynnetään hallinnon ja tukipalveluiden saraketta ja näitä kustannuksia kohdennetaan sisäisillä erillä toimialoille (yleishallinnon ja tukipalveluiden sarakkeen nettokustannus tulee olla nolla), tulee huolehtia, että raportilla sisäiset tulot ja kulut ovat yhtä suuret.

Investoinnit eritellään niiden luonteen mukaisesti tase-erittäin toimialakohtaisesti. Myös keskeneräisiksi tilikauden lopussa jäävät investoinnit esitetään siinä ryhmässä, jossa ne tullaan esittämään valmiina.

7.9 Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän tilinpäätöksen rahoituslaskelma (15.4. mennessä edelliseltä vuodelta) = HHTR

HHTR sisältää hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän ulkoisen tilinpäätöksen rahoituslaskelman. Tilinpäätökseen sisällytetään hyvinvointialue tai hyvinvointiyhtymä mukaan lukien niiden liikelaitokset keskinäiset erät eliminoituna.

7.10 Hyvinvointialue- ja hyvinvointiyhtymäkonsernin tilinpäätösraportointi (15.4. mennessä edelliseltä vuodelta) = HKOTR

HKOTR-raportointikokonaisuus sisältää hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän konsernitilinpäätöksen laskelmat, jotka ovat konsernituloslaskelman, konsernitaseen ja konsernin rahoituslaskelman. Konsernitilinpäätökseen sisällytetään hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän lisäksi tytäryhteisöt sekä suhteelliset osuudet hyvinvointiyhtymistä. Lisäksi siihen yhdistellään pääomaosuusmenetelmällä osakkuusyhteisöt. Tytäryhteisöt raportoidaan vain konsernitilinpäätöksen sisällä osana HKOTR-raportointia, eli yksittäisten yhteisöjen osalta kirjanpidon tietoja ei raportoida. Valtiokonttorille tehtävä talousraportointi koskee vain hyvinvointialueiden ja hyvinvointiyhtymien tietoja eikä siten ulotu kattamaan niiden ulkopuolisten yhteisöjen kirjanpidon tietoja.

Konsernista ilmoitetaan raportointikokonaisuudessa HHYTT myös vuokravastuut, joiden määrä huomioidaan liitetiedoissa ilmoitetun mukaisena (h-t17).

Konsernitilinpäätöksen laadintaa on ohjeistettu kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaosto yleisohjeessa hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän konsernitilinpäätöksen laadinnasta. Tuloslaskelman, taseen ja rahoituslaskelman eriä koskevaa ohjeistusta löytyy myös tuloslaskelmaa, tasetta ja rahoituslaskelmaa koskevista yleisohjeista.

Valtiokonttorille raportoitaessa voidaan aikaisemman tilikauden virheiden korjaukset ilmoittaa lisätietona. (Kts. tarkemmin luku 6 *Taulukkomallien lukuohje)*.

Jos konsernitilinpäätökseen yhdisteltävä alakonserni on tehnyt tytäryhteisön omistuksen eliminoinnin hankintamenomenetelmällä, siitä aiheutunut konserniliikearvo merkitään taseen pysyvien vastaaviin aineettomien hyödykkeiden ryhmään, erän aineettomat oikeudet jälkeen.

Konsernireservi merkitään taseen vastattaviin omaksi tase-eräkseen ennen vierasta pääomaa. Poistamaton konserniliikearvo sekä tuotoksi kirjaamaton konsernireservi saadaan esittää yhtenä eränä konsernitaseessa.

7.11 Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän tilinpäätöstiedot palveluluokkakohtaisesti (käyttötalous, investoinnit) (31.5. mennessä edelliseltä vuodelta) = HHTPP

HHTPP-raportointi sisältää palveluluokkakohtaiset tiedot käyttötaloudesta ja investoinneista tileittäin ja käyttötaloudesta lisäksi vastapuolittain. Palveluluokat perustuvat hyvinvointialueiden ja hyvinvointiyhtymien palveluluokitukseen. Käyttötalouden ja investointitietojen osalta käytetään eri karkeustasoa tietojen raportoinnissa. Käyttötalous raportoidaan palveluluokittain ja investointitiedot palveluluokkien summatasoilla eli palveluryhmittäin. Tuottojen ja kulujen sekä investointien erittely perustuu hyvinvointialueiden ja hyvinvointiyhtymien tililuetteloon (ks. HVA-AURA-käsikirjan liite 1) ja vastapuoliin (kts. HVA-AURA-käsikirjan liite 5 *Sektorit XBRL-taksonomiassa*). HHTPP-raporttiin sisällytetään hyvinvointialue/hyvinvointiyhtymä mukaan lukien niiden liikelaitokset ja taseyksiköt eli kaikki hyvinvointialueen y-tunnuksen alainen toiminta.

Palvelujen luokittelua kuvataan tarkemmin luvussa 4.1 *Taloustietojen kohdentaminen palveluluokille*. Voit lukea lisää kustannusten kohdentamisesta palveluluokille luvusta 5.

Valtiokonttorille raportoitaessa voidaan aikaisemman tilikauden virheiden korjaukset ilmoittaa lisätietona. (Kts. tarkemmin luku 6 *Taulukkomallien lukuohje*).

Luovutusvoitot ja -tappiot talousraportoinnissa

Raportointikokonaisuudessa HHTPP on kaksi kokonaisuutta: investoinnit ja käyttötalous. Investointiosuudessa raportoidaan vuosittain hyödyketyypeittäin ja palveluluokittain investointimenot ja rahoitusosuudet investointeihin sekä luovutustulot luovutushinnan määräisenä (eli sisältäen luovutusvoitot ja -tappiot). Lisäksi raportointikokonaisuuden HHTPP *käyttötalouden* osuudessa palveluluokittain raportoidaan olennaiset pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutusvoitot ja luovutustappiot muina toimintatuottoina ja muina toimintakuluina. Luovutusvoittojen ja -tappioiden kohdentaminen palveluluokille on kuvattu luvussa 5.5.12 *Luovutusvoitot ja -tappiot*.

Rahoitustuotot ja –kulut talousraportoinnissa [2025]

Rahoitustuotot ja -kulut kuuluvat hyvinvointialueiden rahoituksen kustannuspohjaan ja ne kohdennetaan palveluluokille joko suoraan tilien avulla tai sisäisen laskutuksen/vyörytysten kautta yleishallinnon ja tukipalveluiden luokilta. Esimerkiksi sisäinen vuokra tai konsernipalvelujen yleiskustannuslisä, voi sisältää osuuden rahoituskuluista. Tukipalveluluokkia, joiden kautta rahoituskuluja ja -tuottoja voi kohdentaa, ovat yleishallinto ja vaalit, tukipalvelut sekä tilojen vuokraus ja maaomaisuuden hallinta.

Hankkeen rakentamisen aikaiset rahoituskulut vyörytetään kalenterivuosittain palveluluokille. Valmistumisen jälkeiseen sisäisen vuokran pääomakustannuksiin sisällytetään vain valmistumisen jälkeinen osuus rahoituskustannuksista.

Sisäistä vuokraa tulee seurata pitkin vuotta. Mikäli sisäinen vuokra poikkeaa merkittävästi toteutuneista kustannuksista, vuokraa on oikaistava. Tärkeää on varmistaa, että palveluiden kustannukset eivät nouse esimerkiksi sisäisten vuokrien tai tukipalveluiden katteen kautta ja että rahoituskulut eivät kohdennu palveluille kahteen kertaan.

7.11.1 Investointierittelyt palveluryhmittäin

[2025]

Investoinnit esitetään palveluryhmittäin ja hyödykelajeittain eriteltynä. Hyödykelajit ovat samat kuin raportilla HHKNR *Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän neljännesvuosiraportointi.* Hyödykelajien määritelmät on kuvattu luvussa *7.4.2.2 Investointien hyödyketyypit*.

Investoinnit kohdistetaan aina toiminnan luonteen mukaisille palveluryhmille investointikohteen käyttötarkoituksen mukaan, riippumatta siitä mikä hallintokunta palvelun järjestää tai mikä organisaatioyksikkö investoinnin on tehnyt. Esimerkiksi, kun investointikohteena on uusi sote-keskusrakennus, investointi raportoidaan jakaen investointitiedot rakennuksen käyttötarkoituksen mukaan sote-palveluryhmille ja muiden rakennusten (ei asuinrakennusten) hankintojen hyödyketyypille. Investointitietoja ei esimerkkitapauksessa raportoida *Hallinto- ja tukipalveluiden* palveluryhmällä, vaikka kiinteistön uudis- ja korjausrakentamisesta vastaa Tukipalvelu-yksikkö. Jos investointikohteella on useampia käyttötarkoituksia, niin se tulee jakaa eri palveluryhmille käyttöasteen (esimerkiksi pinta-alan) suhteessa. Investointien raportoinnin luokittelua on käsitelty

luvussa 4.2. Mikäli yksittäisissä rakennusinvestoinneissa esiintyy samaan aikaan sekä uudis- että korjausrakentamista, kohdistetaan investointimenot ja -tulot hyödyketyypeittäin olennaisuuden periaatteen mukaisesti.

Osakkeet ja osuudet kohdennetaan palveluille niiden luonteen mukaan.

Hallinto- ja tukipalveluiden palveluryhmällä voi raportoida tukipalveluinvestointeja. Jos investoidaan nimenomaan tukipalveluun (vaikkapa investointi keskuskeittiöön), myös rakennusinvestoinnin voi raportoida hallinto- ja tukipalveluiden palveluryhmällä. Investointien raportoinnissa näitä *tukipalveluinvestointeja* ei kohdenneta edelleen muille palveluryhmille, vaan vaatimus hallinto- ja tukipalveluiden edelleen kohdentamisesta koskee käyttötalouden raportointia.

Palveluryhmittäin ja hyödyketyypeittäin lasketut investointimenot yhteensä sekä investointihyödykkeiden luovutustulot yhteensä ovat yhtä suuret kuin hyvinvointialueen/hyvinvointiyhtymän ulkoisen rahoituslaskelman investointimenot ja investointihyödykkeiden luovutustulot.

Huom! Hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän sisäisiä eli hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän ja sen liikelaitoksen välisiä investointeja ei ilmoiteta.

Huom! Investointeihin saaduille rahoitusosuuksille on omat kohtansa investoinnit palveluluokittain -erittelyssä. Niitä ei sisällytetä luovutustuloihin eikä niitä vähennetä investointimenoista.

Huom! Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat kohdistetaan suoraan hyödyketyypeille.

Huom! Poistoja, arvonalentumisia ja siirtoja tase-erien välillä ei raportoida investointierittelyihin.

7.11.2 Tilinpäätöstiedot käyttötaloudesta sektoreittain palveluluokkakohtaisesti, tuloslaskelman tilit

Palveluluokille kohdennetaan kaikki toimintakatteeseen sisältyvät kustannukset ja tuotot, poistot ja arvonalentumiset sekä rahoitustuotot ja -kulut. Valtion rahoitusta ja satunnaisia eriä ei kohdenneta palveluluokille. **Palveluluokille kohdennettujen kaikkien ulkoisten toimintatuottojen ja -kulujen tulee täsmätä HHKNR-raportin hyvinvointialueen tuloslaskelmaan tili- ja sektoritasolla**. Palveluluokkien yhteenlaskettu summa yksittäiseltä tililtä saa poiketa enintään tuhannella eurolla.

Kustannusten kohdentamista palveluluokille on käsitelty käsikirjan luvussa 5.

Raportointikokonaisuudessa tilien/rivien summatasojen arvot lasketaan automaattisesti yhteen tarkemmalla tasolla raportoiduista pakollisista arvoista. Sektoritietoa sisältävien raportointikokonaisuuksien taulukkomalleissa sarakkeilla esitetty sektoritieto

on luokitusjärjestelmänä hierarkkinen, mutta se ei käyttäydy taksonomiassa laskentamielessä hierarkkisesti eli raportoidut sektori-/saraketiedot eivät automaattisesti summaudu toisille tasoille. Edellä kuvatun vuoksi sektoritiedot pyydetään raportoimaan taksonomiassa seuraavaan ajatuksen mukaisesti: ”ulkoiset-sarakkeen arvo yhteensä, josta tietyn sektorin osuus on x”. On hyödyllistä huomata, että ulkoiset-sektorin sarakkeessa summatason tiedot, esimerkiksi tiliryhmätason tiedot, muodostuvat usein automaattisesti yhteenlasketuista tarkemmalla tili/rivitasolla pakollisena vaadittavista tiedoista, minkä vuoksi rivillä ulkoiset-sektorin solu voi olla harmaa, vaikka siihen liittyen pyydetään pakollisina tietoina raportoimaan tarkentavia sektoritietoja eli eri sektoreiden osuuksia kokonaisuudesta.

Kaikki ulkoiset kulut on kirjattava *ulkoiset*-sarakkeelle. Tämän lisäksi ne on kirjattava vaadittavilta osin varsinaisille sektoreille.

	x01 Ulkoiset	**S11 Yritykset**	**S12 Rahoitus- ja vakuutuslaitokset**	**S1311 Valtionhallinto**	**S13131 Paikallishallinto pl. hyvinvointialuehallinto**	**S13132 Hyvinvointialuehallinto**	**S13134 Sosiaaliturvarahastot**	**S14 Kotitaloudet**	**S15 Kotitalouksia palvelevat voittoa tavoittelemattomat yhteisöt**	**S2 Ulkomaat**
2545 Lyhytaikaiset ostovelat	2 102 511	1 176 784	26 781	9 737	106 026	8 227	763 668	1 630	8 428	1 230

Esimerkki: Yllä oikein raportoitu täysi sektorierittely. Sektoreilta yhteenlaskettu summa on yhtä suuri kuin luku sarakkeella X01 Ulkoiset.

	x01 Ulkoiset	**S11 Yritykset**	**S12 Rahoitus- ja vakuutuslaitokset**	**S1311 Valtionhallinto**	**S13131 Paikallishallinto pl. hyvinvointialuehallinto**	**S13132 Hyvinvointialuehallinto**	**S13134 Sosiaaliturvarahastot**	**S14 Kotitaloudet**	**S15 Kotitalouksia palvelevat voittoa tavoittelemattomat yhteisöt**	**S2 Ulkomaat**
2545 Lyhytaikaiset ostovelat	2 102 511	2 102 511	2 102 511	9 737	106 026	8 227	763 668	1 630	9 658	1 230

Esimerkki: Yllä väärin raportoitu täysi sektorierittely. Sektoreilta yhteenlaskettu summa on suurempi kuin luku sarakkeella X01 Ulkoiset.

Sisäiset erät kohdistuvat aina sarakkeelle X00 Sisäiset; erien taustalla on alkuperäisiä kirjauksia, joiden sektoritiedot ilmenevät palveluluokilla, joille kirjaukset on alun perin käyttötaloudessa kohdistettu.

Sisäiset erät

Raportoinnissa sisäiset erät kuvaavat hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän palvelutuotannon järjestämisen kustannusrakennetta eli kuinka paljon erilaisia tuotantoon liittyviä osatekijöitä, eli sisäisiä välituotteita tuotetaan itse suhteessa ulkoa hankittaviin palveluihin (hyvinvointialueen kokonaistaloustarkastelu) ja kuinka paljon eri palveluiden tuottamiseen käytetään erilaisia sisäisiä resursseja (palveluluokkakohtainen tarkastelu). Nämä palveluluokkien väliset sisäiset erät, joilla kuvataan HHTPP-raportoinnissa hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän sisäistä välituotekäyttöä, raportoidaan talousraportoinnissa. Kulut ja tuotot sijoitetaan palveluluokitukseen palveluluokkien sisällön kuvauksen perusteella organisaatiorakenteesta riippumatta.

Sisäiset tuotot raportoidaan tuotot yhteensä -tasolla palveluluokittain. Palveluluokilla raportoidaan sisäisiä toimintakuluja osin tiliryhmätasoisesti seuraavista eristä: *Muiden palveluiden ostot*, *Aineet, tarvikkeet ja tavarat*, *Vuokrakulut*, ja *Muut kulut*. Sisäisten palvelujen ostojen pakollinen raportointitaso on *Muiden palvelujen ostot yhteensä*. Sisäisiä asiakaspalveluiden ostoja ei tule raportoida. Palveluluokilla raportoidaan sisäisiä toimintakuluja myös osin tilitasoisesti seuraavista eristä: *Lääkkeet* ja *Hoitotarvikkeet*.

Yleisimpiä hyvinvointialueen sisäisiä välituotteita ovat tukipalvelut, jotka jaetaan muille varsinaisille, asiakkaille suunnattuja lopputuotepalveluita kuvaaville palveluluokille siten, että tukipalvelujen muille palveluluokille jaettujen kulujen ja tuottojen erotus on nolla. Ulosmyytävät tukipalvelut kohdistetaan *palveluluokalle Yleiskatteisen toiminnan ulkopuolinen toiminta, yleisen toimialan tehtävät*. Jakamisessa voidaan käyttää menonsiirtoja, sisäisiä kuluja ja tuottoja tai vyörytyseriä. Sisäisten kulujen ja tuottojen sekä vyörytyskulujen ja -tuottojen tulee olla yhtä suuret. Ulkoisten kulujen ja tuottojen sektoritietoa ei tarvitse sisällyttää sisäisiin eriin.

Hyvinvointialueilla ja hyvinvointiyhtymissä käytetään sisäisten erien tuottamaa tietoa toiminnan johtamiseen ja ohjaamiseen, jolloin sisäisiä tapahtumia voi muodostua resurssien kohdentamisesta palveluluokan sisällä samalle palveluluokalle kuuluvien yksiköiden välillä (esimerkiksi kahden toimipisteen tai työvuorojen välisiä resurssien kohdentamisia). Mikäli palveluluokan sisälle muodostuu sisäisiä eriä, siten että kahden organisaation välinen kaupankäynti tai vyörytys näkyy samalla palveluluokalla sisäisenä kuluna ja sisäisenä tuottona tai vyörytyskuluna ja -tuottona, tulee nämä palveluluokan sisäiset erät eliminoida tai muulla tapaa jättää raportoimatta palveluluokalla, koska kyseisten resurssien kustannukset sisältyvät jo kyseiselle palveluluokalle. **Sisäisillä erillä kohdennetaan kustannuksia vain palveluluokalta toiselle nettokustannusvaikutteisesti**.

Kullakin palveluluokalla esitetään sille kuuluvat kokonaiskustannukset ja -tuotot vain kertaalleen niin, että sellaiset sisäiset erät, jotka kohdistuisivat saman palveluluokan

sisälle kuluksi ja tuotoksi, eivät kasvata ko. palveluluokan kokonaiskustannuksia ja -tuottoja. **Jos kaksi sisäistä kaupankäyntiä käyvää yksikköä tai liikelaitosta kuuluu samaan palveluluokkaan toiminnan luonteensa mukaisesti, ei niiden välisiä sisäisiä eriä raportoida ko. palveluluokalla**. Kyseisellä palveluluokalla raportoidaan tässä tapauksessa ainoastaan koko hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän kannalta ulkoinen tuotantokustannus.

Talousarvioseurannan vuoksi hyvinvointialueilla tai hyvinvointiyhtymissä voidaan ostaa ja myydä sisäisten organisaatioyksiköiden välillä myös asiakkaille tarkoitettuja lopputuotepalveluja. **Asiakkaille tarkoitettuihin lopputuotepalveluihin liittyvä sisäinen osto ja myynti jätetään raportoimatta riippumatta ostajan ja myyjän asemasta organisaatiorakenteessa**, koska toiminnan luonteen mukaisesti näiden osto ja myynti kuuluisivat samalle palveluluokalle. Tällaisia kokonaan raportoinnin ulkopuolelle jätettäviä sisäisiä eriä ovat asiakaspalvelujen ostot sekä asiakkaille suunnatut lopputuotepalvelujen kaltaiset kollektiivipalvelut, jotka kirjataan tilille muut yhteistoimintaosuudet.

Myös hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän sisäiset tuet ja avustukset jätetään raportoimatta, koska niiden myöntämisen ja vastaanottamisen katsotaan kuuluvan samalle palveluluokalle, sillä sisäisillä avustuksilla ei ole nettokustannusvaikutusta kyseisellä palveluluokalla.

Koska vyörytyksiä ei käsitellä tilien kautta, on niille omat lisätietorivit (vyörytystuotot ja vyörytyskulut). Sisäinen kaupankäynti raportoidaan toimintatuotoissa ja -kuluissa sisäiset-sektorilla pakollisuusehtojen mukaisesti. Sisäinen kaupankäynti ja vyörytykset on määritelty luvussa 5.6. Kulu- ja tuottolajien kohdentamisesta kerrotaan tarkemmin luvussa 5.5.

Tärkeää on huomioida, että sisäiset erät raportoidaan vain kertaalleen yhdessä paikassa, eli sisäinen kaupankäynti ei sisälly lisätietojen vyörytyskuluihin ja -tuottoihin ja vyörytykset eivät sisälly sisäisiin toimintakuluihin ja -tuottoihin. Vyörytyskuluja ja -tuottoja sekä sisäisiä kuluja ja tuottoja tulee raportoinnissa olla keskenään yhtä paljon. Ulkoisten kulujen tai tuottojen sektoritietoa ei tarvitse sisällyttää sisäisiin kuluihin ja tuottoihin tai vyörytyksiin.

Investointien hankinta ja aktivoinnin jälkeinen vuokraus

Investointimenot ja -tulot kohdistetaan käyttötarkoituksen mukaisille palveluluokille HHTPP-raportointikokonaisuuden palveluluokkakohtaisissa investointierittelyt-osakokonaisuuksissa.

Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat raportoidaan suoraan lopullisella hyödyketyypillä.

Investointihankkeen valmistuttua aktivoinnin jälkeen rakennuksen vuokrausta voidaan hoitaa *Tilojen vuokraus ja maaomaisuuden hallinta* -palveluluokalla. Tästä raportoidaan HHTPP-raportoinnissa käyttötaloutta koskevassa raportoinnissa. Tällöin sisäinen vuokra kirjataan kuluksi käyttötarkoituksen mukaiselle palveluluokalle ja tuotoksi *Tilojen vuokraus ja maaomaisuuden hallinta* -palveluluokalle. Mikäli esimerkiksi orga-

nisointitavasta johtuen hyvinvointialueen on helpompi hyödyntää tässä *Tukipalveluluokkaa Tilojen vuokraus ja maaomaisuuden hallinta* -palveluluokan sijasta, se on myös mahdollista.

Tarkempi erittely ja ohjeistus palveluluokille kohdistettavista ulkoisista ja sisäisistä tuotto- ja kululajeista on annettu luvussa 5.5.

Kollektiivipalvelut talousraportoinnissa

Kollektiivipalveluihin kuuluvilla palveluluokilla ei pääsääntöisesti tulisi olla asiakaspalvelujen ostoja. Tämä johtuu siitä, että asiakaspalvelujen ostoihin kirjataan vain asiakkaiden (henkilöiden) käyttöön tarkoitettuja yksilöllisiä palveluita. Tätä tiliöintiohjetta kuvataan tarkemmin luvussa 3.2.4.2 *Palvelujen ostot*, jossa myös listataan kollektiivipalveluiksi luettavat palveluluokat.

7.12 Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän kalenterivuotta koskevat tilinpäätöstietoja täydentävät muut taloustiedot (31.5. mennessä edelliseltä vuodelta) = HHYTT

HHYTT-tietoina raportoidaan erityisesti Tilastokeskuksen, valtiovarainministeriön, Terveyden ja hyvinvoinnin laitoksen (myöhemmin THL) ja sosiaali- ja terveysministeriön (myöhemmin STM) tarvitsemia erillisiä taloustietoja. Samaan taulukkoon on yhdistetty myös muita yksittäisiä tiedonkeruita kuten hyvinvointialueen tilikausittaisen valtuuden määrästä pitkäaikaisen lainan ottamiseksi. Tietoihin sisällytetään hyvinvointialueen tiedot mukaan lukien liikelaitokset siten, että mahdolliset sisäiset erät eliminoidaan. Lisäksi on raportoitava erikseen liikelaitosten tietoja.

Euroopan unionin jäsenmaat raportoivat komissiolle kahdesti vuodessa EDP-alijäämä- ja -velkatiedot, joita käytetään EU:n vakaus- ja kasvusopimuksen yhteydessä arvioitaessa julkisen talouden tilaa. Raportointi on osa liiallisten alijäämien menettelyä (excessive deficit procedure, EDP). Raportoitavat tiedot perustuvat kansantalouden tilinpitoon. EDP-tietojen raportointivelvollisuus perustuu *EU-asetukseen* (*Neuvoston asetus (EY) N:o 479/2009*, muutettu *Neuvoston asetuksella (EU) N:o 679/2010* ja *Komission asetuksella (EU) N:o 220/2014*). EDP-raportoinnin vuoksi hyvinvointialueiden ja hyvinvointiyhtymien taloustietoihin kohdistuu useita tietovaatimuksia. Osa näistä tiedoista ei käy suoraan ilmi hyvinvointialueiden ja hyvinvointiyhtymien tilinpäätöslaskelmista tai tilinpäätöksen liitetiedoista, vaan tiedot on kerättävä erikseen.

7.12.1 THL:n erillistietotarpeet hyvinvointialueilta ja hyvinvointiyhtymiltä (raportointikokonaisuuden HHYTT osakokonaisuus h-t01)

THL ja STM tarvitsevat hyvinvointialueilta ja hyvinvointiyhtymiltä muutamia erillistietoja sosiaali- ja terveydenhuollon kustannuksista ja asiakasmaksuista. Nämä tiedot tarkentavat palveluluokkakohtaisia tietoja kansallisen ja kansainvälisen raportoinnin toteuttamiseen.

THL kysyy myös kokonaiskustannustietoja kansallisen koodistopalvelun terveydenhuollon erikoisalaluokituksen (HILMO) erikoisaloista kahden merkin tarkkuudella, Sairaaloiden tuottavuus -tilastoon liittyen. Kokonaiskustannuksilla tarkoitetaan aiheuttamisperiaatteen mukaisia kokonaiskustannuksia sairaalan omasta hoitotoiminnasta. Kokonaiskustannuksilla tarkoitetaan sairaaloiden toimintakuluja lisättynä poistoilla, rahoituskuluilla sekä muilla mahdollisilla laskennallisilla erillä, joista on vähennetty sairaalatoimintaan kuulumattomat kulut. Kokonaiskustannuksista ei vähennetä asiakasmaksuja, eikä sekalaisia tuottoja vastaavaa kulujen osuutta. Hyvinvointialueille ja hyvinvointiyhtymiin lähetetään Sairaaloiden tuottavuus -kustannustietojen keruuohje ennen tiedonkeruun aloitusta.

HHYTT:n erillistietolomakkeella h-t01 tiedot raportoi palvelun tuottaja. Poikkeuksena työterveyshuollon palvelut, jotka järjestetään joko järjestämisvastuun perusteella (terveydenhuoltolaki 1326/2010, 18§) alueen työnantajille, yrittäjille ja omaa työtään tekeville tai työnantajan roolissa omalle henkilökunnalle (työterveyshuoltolaki 1383/2001, 4§). Työterveyshuollon osalta raportoidaan sekä itse tuotetut että ostopalveluna yksityisiltä hankitut palvelut.

Kustannuserä	Kuvaus
Omaishoidon tuen hoitopalkkiot, alle 65-v.	Alle 65-vuotiaan hoidettavan omaishoitajalle maksetut omaishoidon tuen hoitopalkkiot, kokonaissumma, sisältäen sivukulut, kulukorvaukset, matkakorvaukset ja palvelusetelisopimukset sekä kaikki asiakasryhmät. Tässä ei ilmoiteta omaishoidon tukeen omaishoitajalle sisältyvien hoitotehtävää tukevien palvelujen (esim. valmennus, työnohjaus tai terveystarkastukset) kustannuksia.
Omaishoidon tuen hoitopalkkiot, 65 v. täyttäneet	65 vuotta täyttäneen hoidettavan omaishoitajalle maksetut omaishoidon tuen hoitopalkkiot, kokonaissumma, sisältäen sivukulut, kulukorvaukset, matkakorvaukset ja palvelusetelisopimukset sekä kaikki asiakasryhmät. Tässä ei ilmoiteta omaishoidon tukeen omaishoitajalle sisältyvien hoitotehtävää tukevien palvelujen (esim. valmennus, työnohjaus tai terveystarkastukset) kustannuksia.
Perhehoidon palkkiot, alle 65-v.	Alle 65-vuotiaan hoidettavan hoitajalle maksetut perhehoidon palkkiot, kokonaissumma, sisältäen sivukulut, kulukorvaukset ja matkakorvaukset sekä kaikki asiakasryhmät. Ilmoitetaan oman tuotannon ja toimeksiantosuhteisten perhehoitajien palkkiot, ei ostopalveluna toteutettua ammatillista perhehoitoa.

Kustannuserä	Kuvaus
Perhehoidon palkkiot, 65 v. täyttäneet	65 vuotta täyttäneen hoidettavan hoitajalle maksetut perhehoidon palkkiot, kokonaissumma, sisältäen sivukulut, kulukorvaukset ja matkakorvaukset sekä kaikki asiakasryhmät. Ilmoitetaan oman tuotannon ja toimeksiantosuhteisten perhehoitajien palkkiot, ei ostopalveluna toteutettua ammatillista perhehoitoa.
Kotihoidon tukipalvelujen kulut (irrottaminen muusta kotihoidosta)	Kotihoidon palveluluokalle kohdennettujen tukipalvelujen kaikkien asiakasryhmien kokonaiskustannukset. Kotihoidon tukipalveluita ovat voivat olla esimerkiksi: ateriapalvelu, kuljetuspalvelu, sauna- ja kylvetyspalvelu ja turvapalvelu. Vielä vuonna 2022 voimassa ollut sosiaalihuoltolain 20 § Kotihoito sisälsi kotipalvelut ja ne kuului raportoida kotihoidon palveluluokalla. 1.1.2023 uudistetussa sosiaalihuoltolaissa - Kotihoitoon (SHL 19 a §) kuuluu 1) hoito ja huolenpito, mikä on kokonaisuus, johon kuuluu huolehtimista asiakkaan yksilöllisistä perustarpeista, kuten ravinnon saannista, peseytymisestä ja muusta henkilökohtaisesta hygieniasta sekä pukeutumisesta ja riisuutumisesta. Hoito -käsitteen terveydenhuollollinen ulottuvuus pitää sisällään sellaisia kotihoidon työntekijän toteuttamia itsehoitoa vastaavia toimenpiteitä, jotka liittyvät terveyden ylläpitoon sekä pitkäaikaisen sairauden ohjeiden mukaiseen hoitoon, kuten valmiiksi jaettujen lääkkeiden antamista ja asiakkaan terveydentilan havainnointiin liittyviä toimenpiteitä, esim. verensokerin ja verenpaineen mittaamista. Tätä vaativampi terveyden- ja sairaanhoito on kotisairaanhoitoa. 2) toimintakykyä ja vuorovaikutusta edistävä ja ylläpitävä toiminta tarkoittaa asiakkaan kohtaamista, ja voi sisältää esimerkiksi kotiaskareiden tekemistä yhdessä asiakkaan kanssa 3) Muu henkilön suoriutumista tukeva toiminta, mikä voi käsittää esimerkiksi asiakkaan avustamista tai tukemista ulkoilussa ja kodin ulkopuolella tapahtuvassa asioinnissa sekä sähköiseen asiointiin liittyvien välineiden käytössä asiakkaan tietosuoja huomioon ottaen. 4) Kotisairaanhoito on hoito- ja palvelusuunnitelman mukaista tai tilapäistä potilaan asuinpaikassa, kotona tai siihen verrattavassa paikassa moniammatillisesti toteutettua terveyden ja sairaanhoidon palvelua, johon kuuluvat erilaiset lääkärin määräämät sairaanhoidon toimenpiteet, kuten näytteiden ottaminen, mittaukset, lääkityksen valvominen ja asiakkaan voinnin seuraaminen sekä kivun helpottaminen. - kotona asumista tukevat kotipalvelut eriytettiin omaksi säädökseksi (SHL 19 § Tukipalvelut), joita ei kuulu raportoida kotihoidon palveluluokalla

Kustannuserä	Kuvaus
	- turvapalvelut ovat sosiaalihuoltolain 28 § mukaisia muita sosiaalipalveluja, joita ei kuulu raportoida kotihoidon palveluluokalla - kuljetuspalvelut ovat sosiaalihuoltolain 23 § mukaisia liikkumista tukevia palveluja, joita ei kuulu raportoida kotihoidon palveluluokalla
Apuvälineiden hankintakulut	Varastoon tai suoraan yksittäisille käyttäjille hankittujen lääkinnällisen kuntoutuksen apuvälineiden hankintakulut (ilman alv:tä). Sisältää hankinnan yhteydessä tehdyt muutostyöt ja lisävarusteet sekä apuvälineiden vuokrauksen. Mukaan ei lasketa apuvälinepalvelujen ostoja toisista julkisen sektorin yksiköistä, kuten alueellisista apuvälinekeskuksista. Lääkinnällisen kuntoutuksen apuvälineitä ovat välineet, laitteet, tarvikkeet, tietokoneohjelmat sekä muut ratkaisut, joiden tarkoituksena on edistää potilaan kuntoutumista, tukea, ylläpitää tai parantaa toimintakykyä jokapäiväisissä toiminnoissa taikka ehkäistä toimintakyvyn heikentymistä.
Laboratoriopalvelujen ulkopuolista myyntiä vastaavat kokonaiskustannukset	Hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän tuottamat ja/tai laskuttamat laboratoriopalvelujen kulut ulkopuolisilta palveluntuottajilta. Tässä ilmoitetaan yksityisten palveluntuottajien tai itse maksavien henkilöasiakkaiden tilaamien tutkimusten kustannukset. Tässä ei ilmoiteta Puolustusvoimille tai muille valtion laitoksille (esim. vankiterveydenhuollolle) myytyjen tutkimusten kustannuksia. Tutkimuksilla tarkoitetaan tässä niiden laboratoriopalveluiden kustannuksia, jotka ovat olleet ns. lopputuotepalveluita, eivät ns. välisuoritepalveluita ja osa muuta annettavaa hoitoa.
Kuvantamispalvelujen ulkopuolista myyntiä vastaavat kokonaiskustannukset	Hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän tuottamat ja/tai laskuttamat kuvantamispalvelujen kulut ulkopuolisilta palveluntuottajilta. Tässä ilmoitetaan yksityisten palveluntuottajien tai itse maksavien henkilöasiakkaiden tilaamien tutkimusten kustannukset. Tässä ei ilmoiteta Puolustusvoimille tai muille valtion laitoksille (esim. vankiterveydenhuollolle) myytyjen tutkimusten kustannuksia. Tutkimuksilla tarkoitetaan tässä niiden kuvantamispalveluiden kustannuksia, jotka ovat olleet ns. lopputuotepalveluita, eivät ns. välisuoritepalveluita ja osa muuta annettavaa hoitoa.
Asiakasmaksujen erittelyt Asiakasmaksutiedoissa ilmoitetaan Suomen sosiaaliturvan piiriin kuuluvilta asiakkailta/potilailta perityt asiakasmaksutiedot. Asiakasmaksutiedoissa ei ilmoiteta ulkomaalaisten itsemaksavilta asiakkailta/potilailta laskutettavia myyntituottoja.	
Somaattisen erikoissairaanhoidon laitoshoidon asiakasmaksut	Ko. palvelusta perittävät hoitopäivämaksut. Lisäksi tässä ilmoitetaan ostopalveluna hankituista somaattisen erikoissairaanhoidon vuodeosastohoidon palveluista veloitetut asiakasmaksut.
Somaattisen erikoissairaanhoidon päiväkirurgian asiakasmaksut	Ko. palvelusta perittävät päiväkirurgisen toimenpiteen asiakasmaksut. Lisäksi tässä ilmoitetaan ostopalveluna hankituista somaattisen erikoissairaanhoidon päiväkirurgian palveluista veloitetut asiakasmaksut.

Kustannuserä	Kuvaus
Somaattisen erikoissairaanhoidon avohoidon asiakasmaksut	Ko. palvelusta perittävät poliklinikkamaksut. Tässä ilmoitetaan myös yksityislääkärin lähetteellä tehdyistä laboratorio- tai kuvantamistutkimuksista perityt maksut, kun asiakkaan hoito tapahtuu muussa kuin raportoijan toimipisteessä. Näistä laboratorio-/kuvantamistutkimuksista aiheutuneet kustannukset tulee raportoida kohdissa Laboratorio-/Kuvantamispalvelujen ulkopuolista myyntiä vastaavat kokonaiskustannukset. Lisäksi tässä ilmoitetaan ostopalveluna hankituista somaattisen erikoissairaanhoidon avohoidon palveluista veloitetut asiakasmaksut.
Aikuispsykiatrisen erikoissairaanhoidon vuodehoidon asiakasmaksut	Ko. palvelusta perittävät hoitopäivämaksut.
Aikuispsykiatrisen erikoissairaanhoidon päiväsairaanhoidon asiakasmaksut	Ko. palvelusta perittävät päiväsairaanhoidonmaksut.
Lastenpsykiatrisen ja nuorisopsykiatrisen erikoissairaanhoidon vuodehoidon asiakasmaksut	Ko. palvelusta perittävät hoitopäivämaksut.
Lastenpsykiatrisen ja nuorisopsykiatrisen erikoissairaanhoidon päiväsairaanhoidon asiakasmaksut	Ko. palvelusta perittävät päiväsairaanhoidonmaksut.
Perusterveydenhuollon vastaanottopalveluiden lääkäripalveluiden asiakasmaksut	Ko. palvelun lääkärien vastaanottopalveluiden asiakasmaksut (vuosimaksut, käyntimaksut ja päivystysmaksut).
Työterveyshuollon kustannukset	Työterveyshuollon sekä itse tuotettujen että ostopalveluna yksityiseltä hankittujen palvelujen kustannukset yhteensä. Kustannukset ilmoitetaan bruttokustannuksina eli kustannuksiin lasketaan mukaan sisäiset ja ulkoiset toimintamenot, poistot ja arvonalentumiset sekä vyörytysmenot.
Somaattisen erikoissairaanhoidon laitoshoidon kustannukset	Somaattisen esh:n kaikkien somaattisten erikoisalojen vuodeosastohoidosta aiheutuneet kustannukset. Kustannukset ilmoitetaan bruttokustannuksina eli kustannuksiin lasketaan mukaan sisäiset ja ulkoiset toimintamenot, poistot ja arvonalentumiset sekä vyörytysmenot.
Somaattisen erikoissairaanhoidon	Somaattisen esh:n kaikkien somaattisten erikoisalojen päiväkirurgiasta/-sairaanhoidosta aiheutuneet kustannukset. Kustan-

Kustannuserä	Kuvaus
päiväkirurgian kustannukset	nukset ilmoitetaan bruttokustannuksina eli kustannuksiin lasketaan mukaan sisäiset ja ulkoiset toimintamenot, poistot ja arvonalentumiset sekä vyörytysmenot.
Somaattisen erikoissairaanhoidon avohoidon kustannukset	Somaattisen esh:n kaikkien somaattisten erikoisalojen avohoidosta aiheutuneet kustannukset. Summaan sisällytetään myös ympärivuorokautisen päivystyksen kustannukset. Kustannukset ilmoitetaan bruttokustannuksina eli kustannuksiin lasketaan mukaan sisäiset ja ulkoiset toimintamenot, poistot ja arvonalentumiset sekä vyörytysmenot.
Aikuispsykiatrisen erikoissairaanhoidon vuodehoidon kustannukset	Ko. hoidosta aiheutuneet kustannukset. Kustannukset ilmoitetaan bruttokustannuksina eli kustannuksiin lasketaan mukaan sisäiset ja ulkoiset toimintamenot, poistot ja arvonalentumiset sekä vyörytysmenot.
Aikuispsykiatrisen erikoissairaanhoidon päiväsairaanhoidon kustannukset	Ko. hoidosta aiheutuneet kustannukset. Kustannukset ilmoitetaan bruttokustannuksina eli kustannuksiin lasketaan mukaan sisäiset ja ulkoiset toimintamenot, poistot ja arvonalentumiset sekä vyörytysmenot.
Aikuispsykiatrisen erikoissairaanhoidon avohoidon kustannukset	Ko. hoidosta aiheutuneet kustannukset. Kustannukset ilmoitetaan bruttokustannuksina eli kustannuksiin lasketaan mukaan sisäiset ja ulkoiset toimintamenot, poistot ja arvonalentumiset sekä vyörytysmenot.
Lastenpsykiatrisen ja nuorisopsykiatrisen erikoissairaanhoidon vuodehoidon kustannukset	Ko. hoidosta aiheutuneet kustannukset. Kustannukset ilmoitetaan bruttokustannuksina eli kustannuksiin lasketaan mukaan sisäiset ja ulkoiset toimintamenot, poistot ja arvonalentumiset sekä vyörytysmenot.
Lastenpsykiatrisen ja nuorisopsykiatrisen erikoissairaanhoidon päiväsairaanhoidon kustannukset	Ko. hoidosta aiheutuneet kustannukset. Kustannukset ilmoitetaan bruttokustannuksina eli kustannuksiin lasketaan mukaan sisäiset ja ulkoiset toimintamenot, poistot ja arvonalentumiset sekä vyörytysmenot.
Lastenpsykiatrisen ja nuorisopsykiatrisen erikoissairaanhoidon avohoidon kustannukset	Ko. hoidosta aiheutuneet kustannukset. Kustannukset ilmoitetaan bruttokustannuksina eli kustannuksiin lasketaan mukaan sisäiset ja ulkoiset toimintamenot, poistot ja arvonalentumiset sekä vyörytysmenot.
Opioidikorvaushoidon kustannukset	Ko. hoidosta aiheutuneet kustannukset. Kustannuksiin kuuluvat lääkekustannusten ohella myös hoitoon liittyvän työn kustannukset (esim. lääkkeiden jakoon kuuluva työ ja muu hoito, esim. psykososiaalinen tuki, jota opioidikorvaushoitopotilaille tulisi antaa). Kustannukset ilmoitetaan bruttokustannuksina eli kustannuksiin lasketaan mukaan sisäiset ja ulkoiset toimintamenot, poistot ja arvonalentumiset sekä vyörytysmenot.

Kustannuserä	Kuvaus
Rahapeliongelmaisten neuvonnan kustannukset	Ko. hoidosta aiheutuneet kustannukset. Kustannukset ilmoitetaan bruttokustannuksina eli kustannuksiin lasketaan mukaan sisäiset ja ulkoiset toimintamenot, poistot ja arvonalentumiset sekä vyörytysmenot.
Sairaaloiden tuottavuus -tilaston kustannustiedot Erikoisalojen kustannustiedot kerätään THL:n julkaiseman erillisen ohjeen mukaan (linkki URL: thl.fi > Tiedonkeruu)	
Somaattinen erikoissairaanhoito, sisätaudit (10). Hoitotoiminnan kokonaiskustannukset	Sisätaudit (10) -hoitotoiminnan kokonaiskustannukset
Somaattinen erikoissairaanhoito, anestesiologia ja tehohoito (11). Hoitotoiminnan kokonaiskustannukset	Anestesiologia ja tehohoito (11) -hoitotoiminnan kokonaiskustannukset
Somaattinen erikoissairaanhoito, akuuttilääketiede, ESH (15E). Hoitotoiminnan kokonaiskustannukset	Akuuttilääketiede, ESH (15E) -hoitotoiminnan kokonaiskustannukset
Somaattinen erikoissairaanhoito, akuuttilääketiede, PTH (15Y). Hoitotoiminnan kokonaiskustannukset	Akuuttilääketiede, PTH (15Y) -hoitotoiminnan kokonaiskustannukset
Somaattinen erikoissairaanhoito, kirurgia (20). Hoitotoiminnan kokonaiskustannukset	Kirurgia (20) -hoitotoiminnan kokonaiskustannukset
Somaattinen erikoissairaanhoito, neurokirurgia (25). Hoitotoiminnan kokonaiskustannukset	Neurokirurgia (25) -hoitotoiminnan kokonaiskustannukset

Kustannuserä	Kuvaus
Somaattinen erikoissairaanhoito, naistentaudit ja synnytykset (30). Hoitotoiminnan kokonaiskustannukset	Naistentaudit ja synnytykset (30) -hoitotoiminnan kokonaiskustannukset
Somaattinen erikoissairaanhoito, perinnöllisyyslääketiede (94). Hoitotoiminnan kokonaiskustannukset	Perinnöllisyyslääketiede (94) -hoitotoiminnan kokonaiskustannukset
Somaattinen erikoissairaanhoito, lastentaudit (40). Hoitotoiminnan kokonaiskustannukset	Lastentaudit (40) -hoitotoiminnan kokonaiskustannukset
Somaattinen erikoissairaanhoito, silmätaudit (50). Hoitotoiminnan kokonaiskustannukset	Silmätaudit (50) -hoitotoiminnan kokonaiskustannukset
Somaattinen erikoissairaanhoito, korva-, nenä- ja kurkkutaudit (55). Hoitotoiminnan kokonaiskustannukset	Korva-, nenä- ja kurkkutaudit (55) -hoitotoiminnan kokonaiskustannukset
Somaattinen erikoissairaanhoito, foniatria (57). Hoitotoiminnan kokonaiskustannukset	Foniatria (57) -hoitotoiminnan kokonaiskustannukset
Somaattinen erikoissairaanhoito, suu- ja leukakirurgia (58V). Hoitotoiminnan kokonaiskustannukset	Suu- ja leukakirurgia (58V) -hoitotoiminnan kokonaiskustannukset

Kustannuserä	Kuvaus
Somaattinen erikoissairaanhoito, hampaiston oikomishoito (58X) ja kliininen hammashoito (58Y). Hoitotoiminnan kokonaiskustannukset	Hampaiston oikomishoito (58X) ja kliininen hammashoito (58Y) -hoitotoiminnan kokonaiskustannukset
Somaattinen erikoissairaanhoito, ihotaudit ja allergologia (60). Hoitotoiminnan kokonaiskustannukset	Ihotaudit ja allergologia (60) -hoitotoiminnan kokonaiskustannukset
Somaattinen erikoissairaanhoito, syöpätaudit (65). Hoitotoiminnan kokonaiskustannukset	Syöpätaudit (65) -hoitotoiminnan kokonaiskustannukset
Psykiatrinen erikoissairaanhoito, aikuispsykiatria (70). Hoitotoiminnan kokonaiskustannukset	Aikuispsykiatria (70) -hoitotoiminnan kokonaiskustannukset
Psykiatrinen erikoissairaanhoito, nuorisopsykiatria (74). Hoitotoiminnan kokonaiskustannukset	Nuorisopsykiatria (74) -hoitotoiminnan kokonaiskustannukset
Psykiatrinen erikoissairaanhoito, lastenpsykiatria (75). Hoitotoiminnan kokonaiskustannukset	Lastenpsykiatria (75) -hoitotoiminnan kokonaiskustannukset
Somaattinen erikoissairaanhoito, neurologia (77). Hoitotoiminnan kokonaiskustannukset	Neurologia (77) -hoitotoiminnan kokonaiskustannukset

Kustannuserä	Kuvaus
Somaattinen erikoissairaanhoito, lastenneurologia (78). Hoitotoiminnan kokonaiskustannukset	Lastenneurologia (78) -hoitotoiminnan kokonaiskustannukset
Somaattinen erikoissairaanhoito, keuhkosairaudet (80). Hoitotoiminnan kokonaiskustannukset	Keuhkosairaudet (80) -hoitotoiminnan kokonaiskustannukset
Somaattinen erikoissairaanhoito, fysiatria (96). Hoitotoiminnan kokonaiskustannukset	Fysiatria (96) -hoitotoiminnan kokonaiskustannukset
Somaattinen erikoissairaanhoito, liikuntalääketiede (93). Hoitotoiminnan kokonaiskustannukset	Liikuntalääketiede (93) -hoitotoiminnan kokonaiskustannukset
Somaattinen erikoissairaanhoito, työlääketiede ja työterveyshuolto (95). Hoitotoiminnan kokonaiskustannukset	Työlääketiede ja työterveyshuolto (95) -hoitotoiminnan kokonaiskustannukset.
Somaattinen erikoissairaanhoito, yleislääketiede (98). Hoitotoiminnan kokonaiskustannukset	Yleislääketiede (98) -hoitotoiminnan kokonaiskustannukset. Ei tarkoiteta perusterveydenhuollon yksikössä annetusta hoidosta aiheutuneita kustannuksia. Tällä tarkoitetaan sellaisia hoitokustannuksia, joita sairaalassa on kirjattu yleislääketieteen erikoisalalla hoitokustannuksiksi esim. siirtoviivepotilaista aiheutuvia kustannuksia, jotka on kirjattu yleislääketieteen erikoisalalle.
Somaattinen erikoissairaanhoito, geriatria (97). Hoitotoiminnan kokonaiskustannukset	Geriatria (97) -hoitotoiminnan kokonaiskustannukset
Vammaispalvelulain mukaiset kustannukset (raportointi 1.1.2025 alkaen)	
Vammaispalvelulain mukainen valmennus	Uudistetun vammaispalvelulain (675/2023) 7-8 §:ssä tarkoitetun, henkilökohtaisena tai ryhmässä annettavana palveluna (eli ei osana muuta palvelua) toteutetun, valmennuksen kustannukset.

Kustannuserä	Kuvaus
Vammaispalvelulain mukainen asumisen tuki	Uudistetun vammaispalvelulain (675/2023) 18 §:ssä tarkoitetun asumisen tuen kustannukset, sisältäen kaikki palvelut, joiden osana asumisen tukea annetaan.
Vammaispalvelulain mukainen lapsen asumisen tuki	Uudistetun vammaispalvelulain (675/2023) 19–21 §:ssä tarkoitetun lapsen asumisen tuen kustannukset, sisältäen kaikki palvelut, joiden osana lapsen asumisen tukea annetaan.
Vammaispalvelulain mukainen lyhytaikainen huolenpito	Uudistetun vammaispalvelulain (675/2023) 24 §:ssä tarkoitetun lyhytaikaisen huolenpidon kustannukset, sisältäen kaikki palvelut, joiden osana asumisen tukea annetaan.
Vammaispalvelulain mukainen taloudellinen tuki hengityslaitteen varassa elävälle henkilölle	Uudistetun vammaispalvelulain (675/2023) 33 §:ssä tarkoitetun hengityslaitteen varassa elävän henkilön taloudellisen tuen kustannukset
Vammaispalvelulain mukainen erityinen osallisuuden tuki	Uudistetun vammaispalvelulain (675/2023) 12–13 §:ssä tarkoitetun erityisen osallisuuden tuen kustannukset. Annettavasta erityisestä tueta tehdään aina erillinen päätös ja palvelua antava työntekijä on täysin vammaisen henkilön käytössä.
Vammaispalvelulain mukainen tuettu päätöksenteko	Uudistetun vammaispalvelulain (675/2023) 14–15 §:ssä tarkoitetun tuetun päätöksenteon kustannukset. Erillisenä palveluna toteutettava tuettu päätöksenteko tarkoittaa tukea oman elämän merkittävien päätösten tekemiseen, joita ovat esimerkiksi asuin- ja opiskelupaikan valintaan liittyvät sekä omaan terveydentilaan merkittävällä tavalla vaikuttavat päätökset. Kustannuksiin ei sisällytetä tukea jokapäiväiseen elämään liittyvissä päätöksissä, joissa tuettu päätöksenteko sisältyy toimintatapana vammaispalvelulain perusteella järjestettäviin palveluihin.
Vammaispalvelulain mukainen vaativa moniammatillinen tuki	Uudistetun vammaispalvelulain (675/2023) 16–17 §:ssä tarkoitettua vaativaa moniammatillista tukea antavien asiantuntijaryhmien kustannukset.

7.12.2 Rahoitusleasing (raportointikokonaisuuden HHYTT osakokonaisuus (h-t15)

Rahoitusleasingin määritelmä: Rahoitusleasingiksi katsotaan pitkäaikaiset sopimukset, jotka kattavat koko hyödykkeen käyttöiän. Rahoitusleasingissä hyödykkeeseen liittyvät edut ja riskit siirtyvät sopimuskauden alussa olennaisilta osin vuokralleottajalle.

Rahoitusleasingillä rahoitetun omaisuuden raportointia koskevat tilikauden aikaiset kustannukset (ei koko sopimuksen vuokravastuuta) raportoidaan HHYTT h-t15 välilehdellä neljään kokonaisuuteen jaettuna.

Rahoitusleasingsopimusten vuosikustannukset rakennuksista

Rahoitusleasingsopimusten vuosikustannukset kone- ja kalustohankinnoista

Rahoitusleasingsopimusten vuosikustannukset ICT- ja muiden aineettomien hyödykkeiden hankinnoista

Rahoitusleasingsopimusten vuosikustannukset muista investoinneista

Omaisuuserien jaottelun lisäksi tulee rahoitusleasingkustannukset kohdentaa sosiaali- ja terveydenhuollon ja pelastustoimen toimialoille. Rahoitus- ja käyttöleasingin erottelu laskuilta voi olla haasteellista ja tässä sovelletaan luvun 7.12.8 Muita lisäerittelyjä (h-t22.01) kiinteistöihin liittyvien leasingvastuiden raportointiperiaatetta: erottelua ei pakko tehdä, mikäli tietoa ei ole saatavilla. Myöskään leasinrahoituksen korkokuluja ei tarvitse tässä raportointikokonaisuudessa sisällyttää raportoitaviin eriin korkokulut tililtä.

Rahoitusleasinglaskut kirjataan tuloslaskelmassa vuokrakuluihin pääsääntöisesti seuraaville tileille:

* Rakennusten ja huoneistojen vuokrat (tili 4820)

* Koneiden ja laitteiden vuokrat (tili 4830)

* Muut vuokrat (tili 4890)

Mikäli leasingvuokralla hankittu hyödyke on sekä soten että pelan käytössä, jaetaan kustannus hyödykkeen luonteeseen sopivalla jakotekijälle toimialoille, rakennukset esimerkiksi toimialojen käytössä olevien neliöiden mukaan, kalusto käyttötuntien mukaan.

7.12.3 VM:n erityistietotarpeet (raportointikokonaisuuden HHYTT osakokonaisuus h-t17)

Valtiovarainministeriön tarvitsemia tietoja ei saada kaikilta osin raportoinnin kuutiomallin eli tili-, sektori- ja palveluluokkaulottuvuuksien kautta, minkä vuoksi VM:n erityistietotarpeita kysytään HHYTT-raportoinnin välilehdellä h-t17. Valtiovarainministeriön tehtäviin kuuluu seurata ja arvioida hyvinvointialueiden talouden tilaa ja kehitystä. Valtiovarainministeriö muun muassa valmistelee hyvinvointialueiden rahoitusta koskevat

päätökset sekä talousarvioesitykset ja kehysesitykset sekä kehittää hyvinvointialueiden rahoitusmallia. Välilehdeltä h-t17 löytyvät tietotarpeet liittyvät kahteen kokonaisuuteen, jotka ovat lainanottovaltuudet ja muiden puolesta annettujen takausten jäljellä olevat pääomat.

Hyvinvointialueesta annetun lain 15 §:n mukaan valtioneuvosto päättää vuosittain valtiovarainministeriön esityksestä hyvinvointialueen tilikausittaisen valtuuden määrästä pitkäaikaisen lainan ottamiseksi. Valtuuksien käyttöä ja niiden mahdollista siirtymistä tilikaudelta toiselle on tarpeen seurata hyvinvointialueiden talouden tasapainon tarkastelussa sekä lainanottovaltuuksiin liittyvien prosessien kehittämiseksi. HHYTT-raportoinnissa kysytään tietoja käytetystä lainanottovaltuudesta ja seuraaville tilikausille siirtyvistä lainanottovaltuuksista.

Käytetty lainanottovaltuus

Tässä raportoidaan tilikaudella käytetty lainanottovaltuus sekä investointeja vastaavat sopimukset kokonaisarvoltaan, jos vuokran maksu on alkanut kyseessä olevalla tilikaudella. Raportoitava tieto voi sisältää useamman vuoden lainanottovaltuutta, jos se on käytetty kyseisellä tilikaudella.

Seuraaville tilikausille siirtyvät lainanottovaltuudet

Tässä raportoidaan osuus, joka on jäljellä hyväksytyllä investointisuunnitelmalla sidotusta lainanottovaltuudesta. Raportoitava tieto voi sisältää useamman vuoden investointisuunnitelmalla sidottua ja seuraaville tilikausille siirtyvää lainaottovaltuutta.

Tilikautta 2025 koskevasta raportoinnista lukien päättyneen tilikauden ”käytetty lainanottovaltuus” ja ”seuraaville tilikausille siirtyvät lainanottovaltuudet” raportointi on siirretty tilinpäätöstä täydentävien tietojen raportoinnista HHYTT (31.5.) talousarvion raportoinnin yhteyteen HTAS (15.1.).

Tilikaudesta 2025 alkaen raportointikokonaisuuteen HHYTT on lisätty seuraavat uudet tietotarpeet.

Seuraavat tiedot tarvitaan hyvinvointialueiden järjestämisen kustannusten erottamiseen palveluiden tuottamisen kustannuksista sekä yksikkökustannusten laskentaan.

Yleishallintopalvelut ja vaalit palveluluokalle sisältyvä aluepoliittisten toimielinten nettokustannus.

Aluepoliittisiin toimielimiin luetaan tässä hyvinvointialueen ja -yhtymän valtuusto, hallitus, lautakunnat, valiokunnat ja vaikuttamistoimielimet (vanhus- ja vammaisneuvosto, nuorisovaltuusto). Toimielinten kustannuksia ovat esimerkiksi kokouskulut ja -palkkiot sekä asukkaiden osallistumisoikeuden toteutuksesta aiheutuvat kulut, mutta ei kuitenkaan viranhaltijoiden toimialoilla tekemää valmistelu.

Yleishallintopalvelut ja vaalit palveluluokalle sisältyvä aluevaalien toimittamisen nettokustannus

Tässä raportoidaan hyvinvointialueen aluevaalilautakunnan työskentely sekä aluevaalien toimittamiseen liittyvät tehtävät.

Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän vuokravastuut (sis. leasing) sekä Konsernin vuokravastuut (sis. leasing)

Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän ulkoiset vuokravastuut eritellään kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaoston liitetietoyleisohjeen mukaisesti hyvinvointialueen/hyvinvointiyhtymän sekä konsernin vuokravastuisiin. Solussa R050 raportoidaan hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän vuokravastuut yhteensä sisältäen liikelaitokset ja taseyksiköt. Solussa R060 raportoidaan konsernin vuokravastuut.

Erittely ICT-palvelut tilille 4342 sisältyvistä kustannuksista

Kustannukset raportoidaan bruttokustannuksina.

Tietotekniikan konesali- ja kapasiteettipalvelut

Tietotekniikan konesali- ja kapasiteettipalveluita ovat

- Konesalipalveluiden ostot

  Konesalin vuokraus- tai käyttöoikeusmaksut, nämä sisältävät myös palveluun liittyvien konesalien sähkön ja jäähdytyksen kulut. Huom! Tässä ei ilmoiteta vuokrakulujen tai muille luonteensa mukaisille, kuten sähkö ja kaasu, tileille kirjattuja kustannuksia.

  Palvelimien, tallennuslaitteiden ja verkkolaitteiden hankinta ja ylläpito palveluna. Huom! Tässä ei ilmoiteta Kalusto-tilille kirjattuja kustannuksia.

- Kapasiteettipalvelut

  Palvelinresurssit: Maksut, jotka liittyvät virtuaalipalvelimien tai fyysisten palvelimien kapasiteetin käyttöön, sisältäen pilvipalveluista hankittavan kapasiteetin.

  Konesaleihin ja kapasiteettipalveluihin liittyvä turvallisuus ja varmistus

  Konesaleihin ja kapasiteettipalveluihin liittyvät tietoturvakustannukset: Palvelut, jotka liittyvät tietoturvan parantamiseen, kuten palomuurit ja tietoturvaohjelmistot.

  Varmuuskopiointi: Kustannukset, jotka liittyvät tietojen varmuuskopiointiin ja palautuspalveluihin.

Ohjelmistolisenssimaksut

Ohjelmistolisenssimaksut tarkoittavat kustannuksia, jotka liittyvät ohjelmistojen käyttöoikeuksiin ja lisensseihin. Käytännössä useat toimisto-ohjelmistot ja useat muutkin ohjelmistot hankitaan pilvipalveluna tai SaaS-palveluna. Näiden kustannukset raportoidaan myös täällä. Mikäli ohjelmistoon tehtävät räätälöinnit tai konfiguraatiot sisältyvät ohjelmistolisenssimaksuun / käyttöpalvelumaksuun, ne raportoidaan täällä.

Lisenssimaksut, kuten vuosittaiset lisenssimaksut toimialariippumattomien hallinnon järjestelmien sekä toimistosovellusten (kuten Microsoftin sovellukset) lisenssimaksut.

Toimialasidonnaisten järjestelmien (kuten asiakas- ja potilastietojärjestelmien) lisenssimaksut silloin, kun näitä hankintamenoja ei aktivoida.

- Lisenssikustannukset

Lisenssi- ja käyttöoikeusmaksut: Maksut, jotka liittyvät ohjelmiston käyttöoikeuden hankintaan.
Tämä voi olla kertamaksu tai toistuva vuosimaksu.

- Päivitykset ja tukipalvelut

Päivitysmaksut: Kustannukset, jotka liittyvät ohjelmiston päivityksiin, kuten uusien versioiden hankintaan.

Tietotekniikan asiantuntija- ja konsulttipalvelut

Tietotekniikan ulkoiset asiantuntija- ja konsulttipalveluiden laskut sisältävät useita eri osa-alueita.

Asiantuntijapalvelut, jossa mukana kaikki asiantuntijapalvelut, kuten IT-strategian suunnittelu, järjestelmäintegraatio ja tietoturva-analyysit, sekä konsultointipalvelut, joka sisältää konsultoinnin eri osa-alueita, kuten ohjelmistokehityksen, projektinhallinnan ja esimerkiksi toimintaprosessien optimoinnin, kun sen tavoitteena on ICT-liitännäinen kehittäminen.

Asiantuntija- ja konsulttipalveluiden ostot sisältävät sekä kustannuksia palveluun tuottamiseen käytetystä työajasta, matkakuluista ja projektien hallintaan liittyvistä muista kuluista kuten ohjelmistosta ja muista työkaluista.

Tietotekniikan konsultointiin tai asiantuntijapalveluihin kuuluu sekä suunnittelu että toteuttaminen.

Tietotekniikan ”konsultoinnin” ja ”asiantuntijapalveluiden” määritelmä ei ole tarkkarajainen ja yllä olevat asiat ovat esimerkkejä, jotka voivat esiintyä molempien otsikoiden alla.

Mikäli asiantuntija- ja konsulttipalvelut liittyvät ICT-palveluihin, ne kirjataan tilille 4342 ICT-palveluiden ostot.

Muut tietotekniikkapalvelut

"Muut tietotekniikkapalvelut" kattavat useita eri asioita, jotka eivät kuulu konesali- ja kapasiteettipalveluihin, asiantuntija- ja konsulttipalveluihin tai ohjelmistojen lisenssi- ja käyttömaksuihin. Näitä ovat esimerkiksi:

ICT-tukipalvelut: Tekninen tuki: Kaikki kustannukset, jotka liittyvät ICT-tuen tarjoamiseen, kuten helpdesk-palvelut ja vianetsintä.

Huom! Huolto- ja korjauspalveluille ja korjauksille on oma tili = koneiden, kaluston ja laitteiden rakentamis- ja kunnossapitopalvelut

Tieto- ja dataliikennemaksut: Verkkoyhteydet: internet-yhteydet, maksut, jotka liittyvät laajakaista- tai mobiiliverkkoyhteyksiin, VPN-yhteydet, verkkosivustot ja niiden hosting: Pilvipalvelut: Kaikki pilvipalveluiden käytöstä aiheutuvat kustannukset, jotka eivät liity kapasiteettipalveluihin eikä ohjelmistolisensseihin. Verkkolaitteet: Kustannukset, jotka liittyvät reitittimien, kytkinten ja muiden verkkolaitteiden hankintaan ja ylläpitoon.

Huom! Tässä ei ilmoiteta Kalusto-tilille kirjattuja kustannuksia.

Huom! esimerkiksi kaapelointi ja verkkoyhteyksien rakentaminen on tyypillisesti infran ja rakentamisen investointien sisällä ja saattaa myös sisältyä osittain tietoliikennekustannuksiin

Tietoturvapalvelut: Tietoturvaohjelmistot siltä osin, kun eivät ole mukana lisenssikustannusten puolella. Esimerkkinä palomuurit ja virustorjunta.

ICT-projektit: Erityiset projektikustannukset, jotka eivät kuulu muihin kategorioihin, kuten ohjelmistokehitys tai järjestelmäintegraatio.

Erittely palveluluokille sisältyvistä ICT palveluiden oman työn kustannuksista

Tässä raportoidaan tietohallinnossa tai muissa ICT-tehtävissä toimivien henkilöiden henkilöstömenot sekä oman työn veroinen työ (vuokratyövoima).

ICT-henkilöiden henkilöstökustannukset kaikki palveluluokat yhteensä

Esimerkkejä tietohallinnon tehtävistä.

ICT-infrastruktuurin hallinta

- Palvelimien ja verkkojen ylläpito
- Tietoturvan hallinta ja valvonta
- Laitteistojen ja ohjelmistojen päivitykset ja ylläpito

Sovelluskehitys ja -hallinta

- Uusien sovellusten suunnittelu ja kehitys
- Sovellusten ylläpito ja päivitykset
- Käyttäjätuen tarjoaminen sovellusten käytössä

Projektinhallinta

- ICT-projektien suunnittelu ja toteutus
- Projektien aikataulutus ja budjetointi
- Projektitiimien johtaminen ja koordinointi

Tietohallinnon strategiatyö

- ICT-strategian kehittäminen ja toteuttaminen
- Teknologisten trendien seuranta ja analysointi
- ICT-investointien suunnittelu ja hallinta

Tietoturva ja riskienhallinta

- Tietoturvapolitiikkojen kehittäminen ja ylläpito
- Riskien arviointi ja hallinta
- Tietoturvakoulutusten järjestäminen

ICT-omaisuuden hallinta

- Laitteistojen ja ohjelmistojen inventointi ja hallinta
- ICT-budjetin suunnittelu ja seuranta
- Hankintojen ja sopimusten hallinta

Käyttäjätuki ja -koulutus

- ICT-tukipalveluiden tarjoaminen
- Käyttäjäkoulutusten järjestäminen
- Ongelmien ratkaisu ja tekninen tuki

Esimerkkejä muualta organisaatiosta

Palveluiden digitalisointiin liittyvät tehtävät, kuten tehtävät digiklinikan tai digitaalisen sote-palvelukeskuksen kehittämiseksi.

Toimialasidonnaisten ja toimialariippumattomien tietojärjestelmien,

- Kehitys, hallinta, ylläpito ja koordinointi, sekä tuki- ja koulutustehtävät

Esimerkkejä toimialasidonnaisista ja toimialariippumattomista tietojärjestelmistä tai asiakokonaisuuksista, joissa ICT-liitännäisiä tehtäviä tyypillisesti on,

- Hallinnon järjestelmät (kuten talous- ja henkilöstöhallinto)
- Asiakas- ja potilastietojärjestelmät
    - Logistiikan ja varastonhallinnan järjestelmät
    - Lääkkeiden ja tarvikkeiden varastonhallinta
- Hankintojen ja toimitusketjujen hallinta
- Asiakaspalvelujärjestelmät
    - Asiakastietojärjestelmät
    - Asiakastietojen hallinta ja analysointi
    - Asiakaspalveluprosessit
- Tietojohtamisen ja analytiikan järjestelmät
- Koulutuksen ja - ja oppimisen järjestelmät
    - Henkilöstön koulutus-/oppimisjärjestelmät
    - Verkkokoulutusten ja -materiaalien hallinta
    - Oppimistulosten seuranta ja raportointi

7.12.4 PPP-hankkeet (yhteisarvo ja erittelyt) (h-t18.01 ja h-t18.02)

Niin sanotun elinkaarimallin, PPP-mallin tai kumppanuussopimuksen perusteella maksetut kokonaispalvelumaksut erotetaan omaksi eräkseen, koska tilastoinnin alijäämä- ja velkaraportoinnissa raportoidaan tietoja tällaisiin hankkeisiin liittyen muun muassa palvelumaksuista. Erikseen on ilmoitettava vuoden aikana maksetut hankkeen palvelumaksut (sisältäen vuokrakulut ja maksut palveluista).[31]

Tarve: EDP-raportoinnin ja budjettikehysdirektiivin vaatimukset.

Kuvaus: Tieto mahdollisista PPP-hankkeista, joissa hyvinvointialue tai hyvinvointiyhtymä on osapuolena, niiden arvosta, toteuttamisajasta ja toteuttajasta.

PPP-hankkeet (public-private partnerships) ovat pitkiä sopimuksia vähintään kahden yksikön välillä. Hankkeen toinen osapuoli on yksityinen tai julkisomisteinen yritys ja

[31] Elinkaarimallin tms. kirjauksista kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto 100/2011.

toinen osapuoli julkisyhteisö (käytännössä kunta, kuntayhtymä, hyvinvointialue, hyvinvointiyhtymä tai valtio). Hankkeessa yritys rakentaa investointihyödykkeen (esimerkiksi sairaalarakennuksen) juuri tätä hanketta varten ja huolehtii hankkeen rahoituksesta, rakennuttamisesta sekä tuottaa investointihyödykkeeseen liittyviä palveluja sopimusajan julkisyhteisölle. Julkisyhteisö maksaa palvelumaksua sopimuskauden ajan. Omistaminen, rakennuttaminen ja palveluiden tuottaminen voivat myös jakaantua usealle eri toimijalle.

Raportoinnissa ei kerätä tietoja sellaisista elinkaarihankkeiksi kutsutuista hankkeista tai sopimuksista, jotka tulevat hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän omistukseen ja jotka kirjataan hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän taseeseen. **Tietoja tarvitaan hankkeista, jotka kirjataan yksityisen tai julkisomisteisen yhteisön omistukseen.**

Tilastokeskus tiedustelee tarpeen tullen lisätietoja hankkeiden luokittelua ja raportointia varten merkittävistä hankkeista. Tilastokeskus ottaa tarvittaessa yhteyttä hyvinvointialueisiin tai hyvinvointiyhtymiin lisätietoja varten.

PPP-hankkeen määrittely

Kaikkien seuraavien ehtojen pitää täyttyä, jotta hanke on raportoitava PPP-hanke:

1. Hankkeessa rakennetaan tai korjataan investointihyödykettä hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän käyttöön.

2. Investointihyödykkeen rakentamisesta ja ylläpidosta tehdään pitkäaikainen sopimus (yli 15 vuotta) hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän ja yhden tai useamman muun yksikön kanssa.

3. Investointihyödykkeen oikeudellisena omistajana on yksityinen tai julkisomisteinen yhteisö. Toisin sanoen hankkeessa rakennettava investointihyödyke kirjataan muualle kuin hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän taseeseen. Jos investointihyödyke on kirjattu hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän taseeseen, hanke ei ole PPP-hanke. PPP-hankkeessa investointihyödyke voi olla kirjattuna myös hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän tytäryhteisön taseeseen. Hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän antamat takaukset tai rahoitus omistavalle yhtiölle eivät vaikuta raportointiin.

4. Hankkeessa tulee olla mukana palveluntuottajana tai investointihyödykkeen omistajana jokin muu yhteisö kuin hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän tytäryhteisö. Tarkoitus ei ole kerätä tietoja hyvinvointialueiden tai hyvinvointiyhtymien (kiinteistö)yhtiöidensä kautta toteuttamista investoinneista, ellei niissä ole mukana muita toimijoita.

5. Sopimukseen kuuluu hyödykkeen käytön lisäksi muita investointihyödykkeeseen liittyviä palveluja. Hyvinvointialue tai hyvinvointiyhtymä maksaa palvelumaksua hyödykkeen käytöstä ja muista palveluista. Toteuttava yhteisö kantaa hyödykkeestä pelkkää rakentamista laajemman vastuun. Palvelumaksut jakautuvat yleensä tasaisesti koko sopimusajanjaksolle ja ne ovat hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän kirjanpidossa palvelujen ostoja (ja/tai vuokrakuluja).

Hyödykkeen omistaja = sopimusosapuoli, joka omistaa investointihyödykkeen ja jonka taseeseen hyödyke on kirjattu.

Palveluntuottaja = sopimusosapuoli, joka tuottaa PPP-hankkeeseen liittyvän palvelun (kuten kunnossapidon), yleensä koko sopimuksen ajan. Ei tarkoiteta esimerkiksi vain rakennusajan mukana olevaa toimijaa.

Esimerkkejä PPP-hankkeista:

- Perustapaus: Sairaala on yrityksen investointi, joka kirjataan kokonaan yksityisen yrityksen taseeseen. Hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän tekemän sopimuksen mukaan yksityinen yritys vastaa rakennuttamisesta, rahoituksesta, yllä- ja kunnossapidosta seuraavat 20 vuotta. Hyvinvointialue tai hyvinvointiyhtymä maksaa yhtiölle tästä palvelumaksua vuosittain.

- Omistaja ja palveluntuottaja eri yksiköitä: Sairaala kirjataan hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän kokonaan tai osittain omistaman kiinteistöosakeyhtiön taseeseen. Sopimuksen mukaan yksityinen rakennusyhtiö vastaa rakentamisesta, yllä- ja kunnossapidosta seuraavat 20 vuotta. Kiinteistöosakeyhtiö rahoittaa hankkeen ja omistaa investointihyödykkeen.

Esimerkkejä hankkeista, jotka **eivät ole** raportoitavia PPP-hankkeita:

- Hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän omaan taseeseen rakennettava hanke: hyvinvointialue tai hyvinvointiyhtymä tilaa rakennusyhtiöltä sairaalan ja kirjaa rakennuksen hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän omaan taseeseen ja sopii, että rakennusyhtiö vastaa 20 vuoden ajan sairaalan yllä- ja kunnossapidosta.

- Hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän kiinteistöyhtiöön rakentama hanke, ei yksityisiä toimijoita: Hyvinvointialue tai hyvinvointiyhtymä rakennuttaa sairaalakiinteistön kiinteistöyhtiöön. Rakentamisen jälkeen mukana ei ole muita toimijoita eikä pitkäaikaisia sopimuksia kiinteistön ylläpidosta ja korjauksista.

- Ns. kolmikantamalli: Kunta tilaa sairaalan rakentamisen ja solmii palvelusopimuksen yksityisen palveluntuottajan tai urakoitsijan kanssa, mutta tekee erillisen sopimuksen rahoituksesta erillisen rahoittajan kanssa. Rakennuksen omistaa rahoittaja, joka solmii hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän kanssa leasingvuokrasopimuksen. Rahoittaja voi olla esim. Kuntarahoitus Oyj tai muu rahoitusyhtiö. [2025]

Vaaditut tiedot, yleensä saatavilla sopimuksista:

[2025]

1. Yhteissumma yllä mainitut ehdot täyttävien kaikkien PPP-hankkeiden arvioiduista kokonaiskustannuksista ilman arvonlisäveroa.

2. Lisäksi merkittävistä hankkeista (hanke, jonka kokonaiskustannus on yli 10 miljoonaa euroa) raportoidaan seuraavat tiedot:

    1. Hankkeen tunnus (Hankkeen oma, yksilöivä tunnus, jota tulee käyttää koko hankkeen elinkaaren ajan. Se voi sisältää aakkosia ja numeroita, eli esimerkiksi nimi/koodi/hankenumero.)

    2. Hankkeen nimi tai jokin muu tunnistetieto

    3. Investointihyödykkeen omistavan yhteisön y-tunnus (eli sen yhteisön, joka omistaa hyödykkeen ja jonka taseeseen investointihyödyke on kirjattu)

    4. Ajanjakso (sopimuksen alku- ja loppuvuosi)

    5. Vuoden aikana maksetut hankkeen palvelumaksut ilman arvonlisäveroa (sis. vuokrakulut ja palvelumaksut)

    6. Arvio jäljellä olevista palvelumaksuista ilman arvonlisäveroa (sisältäen vuokrakulut ja palvelumaksut)

    7. Arvio hankkeen kokonaiskustannuksesta hyvinvointialueelle tai hyvinvointiyhtymälle ilman arvonlisäveroa (sopimuksen mukainen kokonaiskustannus)

        1. josta arvio investoinnin osuudesta

        2. josta arvio sopimukseen liittyvien palvelujen osuudesta (muut kuin investoinnit)

Esimerkki raportin sisällöstä:

1. Arvio voimassa olevien PPP-hankkeiden kokonaiskustannuksista 31.12.: yhteensä 65 miljoonaa euroa.

2. Merkittäviä hankkeita (yli 10 miljoonan euron arvoiset hankkeet):

1. Hankkeen nimi	2. "Omistaja"	3. Toteutusaika	4. Vuoden aikana maksetut palvelumaksut	5. Arvio jäljellä olevista palvelumaksuista	6. Arvio hankkeiden kokonaiskustannuksista	6a. josta arvio investoinnin osuudesta	6b. josta arvio palvelun osuudesta
Uusi hoivakotirakennus	Hoivakotihanke Oy	2023–2049	1 000 000 €	15 000 000 €	30 000 000 €	10 000 000 €	20 000 000 €
Sairaalan rakentaminen	Uusi Sairaala Oy	2023–2040	2 000 000 €	20 000 000 €	35 000 000 €	8 000 000 €	27 000 000 €

7.12.5 Takaukset (h-t19)

Tarve: EDP-raportoinnin sekä budjettikehysdirektiivin vaatimukset.

Kuvaus: EDP-raportointia varten annetaan tiedot julkisyhteisöjen antamista takauksista siten kuin ne ilmoitetaan tilinpäätöksen liitetiedoissa (ks. kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaoston yleisohje hyvinvointialueen tilinpäätöksen liitetiedoista). Raportoinnissa ilmoitetaan tietoja uusista annetuista takauksista, takauskannasta, takauksista saaduista tuloista, takauksista koituneista tappioista (maksetuista takauskorvauksista), takausten perusteella omaksi otetuista veloista sekä takauskorvausten takaisinperinnästä.

Raportoitaviin takauksiin kuuluvat hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän antamat takaukset samaan konserniin kuuluvien yhteisöjen puolesta sekä takaukset muiden puolesta. Takaukset ovat osa valtiovarainministeriön seuraamia hyvinvointialueen, hyvinvointiyhtymän ja konsernin taloudellisia riskitekijöitä. [32]

Lisäksi tiedoista tulee eritellä julkisyhteisöihin kuuluvien takausten saajien tiedot. Julkisyhteisöillä tarkoitetaan S13-alkuisia sektoreita Tilastokeskuksen ylläpitämässä sektoriluokituksessa 2023.

Vaaditut tiedot:

a. Takauskanta yhteensä ja josta julkisyhteisöille annetut

   - Takauskanta: Hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän antamat takaukset samaan konserniin kuuluvien yhteisöjen ja muiden puolesta yhteensä, vuoden lopussa jäljellä oleva pääoma (ei alkuperäinen pääoma).

   - Josta julkisyhteisöille annetut takaukset: Se osa takauskannasta, joka on annettu julkisyhteisöjen puolesta (julkisyhteisöjen sektoriluokka on S13-alkuinen).

b. Tilikauden aikana annetut uudet takaukset yhteensä ja josta julkisyhteisöille annetut

   - Tilikauden aikana annetut takaukset: Tilikauden aikana annetut uudet takaukset samaan konserniin kuuluvien yhteisöjen ja muiden puolesta yhteensä, jäljellä oleva pääoma vuoden lopussa (ei alkuperäinen pääoma).

[32] Muiden puolesta annettujen takausten jäljellä olevista pääomista raportoitavat tiedot perustuvat hyvinvointialueiden ja hyvinvointiyhtymien tilinpäätösten liitteissä esitettäviin tietoihin (ks. kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaoston yleisohje hyvinvointialueen tilinpäätöksen liitetiedoista, s. 30).

- Josta julkisyhteisöille annetut takaukset: Se osa tilikauden aikana annetuista uusista takauksista, jotka on annettu julkisyhteisöjen puolesta (julkisyhteisöjen sektoriluokka on S13-aluinen), jäljellä oleva pääoma vuoden lopussa (ei alkuperäinen pääoma).

c. Tilikauden aikana maksetut korvaukset takausvastuista yhteensä ja josta julkisyhteisöille maksetut

- Tilikauden aikana maksetut korvaukset takausvastuista: Tapaukset, joissa hyvinvointialue tai hyvinvointiyhtymä maksaa lauenneen takauksen pois. Vuoden aikana maksetut korvaukset yhteensä. (tili 4930)

- Josta julkisyhteisöille maksetut korvaukset: Se osa edellisestä, joka on maksettu julkisyhteisöille (julkisyhteisöjen sektoriluokka on S13-aluinen).

d. Takauskorvausten takaisinperintätulot yhteensä ja josta julkisyhteisöiltä saadut

- Takauskorvausten takaisinperintätulot: Tilikauden aikana saadut korvaukset yhteensä, jotka on saatu takauksen laukeamisen jälkeen perityksi takaisin takauksen saajalta. (tili 4931)

- Josta julkisyhteisöiltä saadut takaisinperintätulot: Se osa edellisestä, joka on saatu perityksi takaisin julkisyhteisöiltä (julkisyhteisöjen sektoriluokka on S13-aluinen).

e. Takauksista saadut tulot yhteensä ja josta julkisyhteisöiltä saadut

- Takauksista saadut tulot tilikauden aikana: Tilikauden aikana saadut takausprovisiot. (tili 6176)

- Josta julkisyhteisöiltä saadut tulot: Se osa takausprovisioista, jotka on saatu julkisyhteisöiltä (julkisyhteisöjen sektoriluokka on S13-aluinen).

f. Takausten perusteella omaksi otetut velat yhteensä ja josta julkisyhteisöiltä

- Takausten perusteella omaksi otetut velat: Tapaukset, joissa hyvinvointialue tai hyvinvointiyhtymä ottaa takauksen kohteena olleen velan omakseen tilikauden aikana.

- Josta julkisyhteisöiltä omaksi otetut velat: Se osa takausten perusteella omaksi otetuista veloista tilikauden aikana, jossa velat on otettu omaksi toiselta julkisyhteisöiltä (julkisyhteisöjen sektoriluokka on S13-aluinen).

g. Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän takaukset muiden puolesta, jäljellä oleva pääoma.

h. Konsernin takaukset muiden puolesta, jäljellä oleva pääoma.

7.12.6 Energiatehokkuussopimukset (erittelyt ja muut tiedot) (h-t20.01 ja h-t 20.02)

Tarve: EDP-raportoinnin vaatimukset

Kuvaus: Energiatehokkuussopimusten (Energy Performance Contracts) käsittelylle on erityinen ohjeistuksensa EDP-raportoinnissa. Energiatehokkuushankkeessa esimerkiksi hyvinvointialue tai hyvinvointiyhtymä tekee energiatehokkuuteen erikoistuneen toimijan kanssa sopimuksen, joka tähtää energiatehokkuuden parantamiseen. Kyseisiä toimijoita nimitetään usein ESCO-yrityksiksi (Energy Service Company), ja hankkeita ESCO-hankkeiksi. Vaikka sopimus voi sisältää pelkkää palvelujen tarjoamista (esimerkiksi energianeuvontaa), tarkoitetaan tässä sellaisia sopimuksia, joihin liittyy yleensä sopimuksen alussa tehty investointi tai muu hankinta (ei hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän omistukseen), esimerkiksi valaistuksen tai lämmitysjärjestelmän uusiminen. Hyvinvointialueet tai hyvinvointiyhtymät ilmoittavat ko. sopimukset, joissa ovat osapuolena.

Energiatehokkuussopimuksen/-hankkeen tunnusmerkit:

- tähtää energiatehokkuuden parantamiseen
- hyvinvointialueen kumppani on yleensä ESCO-yritys (Energy Service Company)
- investointi kumppanin omistukseen tai muu hankinta, yleensä sopimuksen alussa
- investointihyödyke siirtyy hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän omistukseen sopimuksen lopussa

Vaaditut tiedot:

[2025]

1. Vuoden aikana tehtyihin, uusiin energiatehokkuussopimuksiin sisältyvien investointien hankkeiden aikainen arvo eli energiasopimusten arvo ilman arvonlisäveroa (euroa)
2. Uusien energiatehokkuussopimusten määrä (kappaletta)
3. Lisäksi eriteltyinä hankkeet, joissa investoinnin arvo ylittää miljoona euroa.

Hankkeiden arvot ilmoitetaan bruttona eli niistä ei vähennetä esimerkiksi mahdollisia avustustuloja. Arvot ilmoitetaan ilman arvonlisäveroa.

Hankkeen nimi	Hankkeen arvo (euroa)
hanke 1	X euroa
hanke 2	X euroa

7.12.7 Hyvinvointialueiden ja hyvinvointiyhtymien omistamiin yhteisöihin liittyvät taloustiedot (h-t21.02, h-t21.03 ja h-t21.04)

EDP-raportoinnin sekä budjettikehysdirektiivin yhteydessä kartoitetaan myös tietoja hyvinvointialueiden tai hyvinvointiyhtymien omistamista yhteisöistä. Esimerkiksi yrityksen tappiolliselta tilikaudelta maksamaa osinkoa ei katsota kansantalouden tilinpidossa osingoksi vaan pääoman palautukseksi, joka ei ole tilinpidon näkökulmasta tuottoa. Tämän vuoksi vastinparina oleva yhtiö on tunnistettava, jotta saadut osingot voidaan yhdistää yhtiön tulokseen.

Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän saamat osingot omistamiltaan yhteisöiltä

Kuvaus: Annetaan tieto saaduista osingoista ja miltä yhteisöiltä ne on saatu.

Ilmoitetaan hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän saamat osingot omistamistaan yhteisöistä yhteisöittäin (myös muilta kuin konserniyhteisöiltä).

Eriteltävän osingon alaraja on 100 000 euroa osingon maksanutta yhteisöä kohden. Jos hyvinvointialue tai hyvinvointiyhtymä on saanut vuoden aikana yhteisöstä yli 100 000 euroa, pitää luku eritellä. [2025]

Vaaditut tiedot:

1. osinkoa maksaneen yhteisön y-tunnus

2. yhteisöltä saatujen osinkojen määrä vuoden aikana (tuloslaskelmaan kirjatut)

Hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän omistamien yhteisöjen pääomittaminen

Kuvaus: Annetaan tieto omistettujen yhteisöjen pääomittamisesta.

Tässä vaaditaan tietoja hyvinvointialueiden tai hyvinvointiyhtymien omistamiinsa yhteisöihin tekemistä pääomasijoituksista. Tietotarve perustuu pääomainjektioiden käsittelysääntöihin. Eriteltävän määrän alaraja on 100 000 euroa yhteisöä kohden. Tätä pienempiä pääomituksia ei tarvitse eritellä. Pääomittamisella tai pääomainjektiolla tarkoitetaan yhteisöön tehtyä oman pääoman ehtoista rahoitusta (mukaan lukien osakepääoman korotus, pääomalaina, sijoitukset svop-rahastoon).

Vaaditut tiedot:

- pääomitetun yhteisön y-tunnus
- yhteisöön tehdyt pääomasijoitukset vuoden aikana [2025]; pääomasijoituksella tarkoitetaan oman pääoman ehtoista rahoitusta yhteisölle

Osakkeiden ja osuuksien myynti

Kuvaus: EDP-raportoinnissa raportoidaan tietoja suurista osakkeiden ja osuuksien myynneistä.

Raja-arvo erittelylle on 100 000 euroa yhteisöä kohden. Tämä koskee myös konserniin kuulumattomien yhteisöjen osakkeiden myyntejä. [2025]

Myydyistä osakkeista ja osuuksista yhteisöittäin vaaditaan kohdeyhteisön (eli minkä yhteisön osuuksia tai osakkeita on myyty):

1. y-tunnus
2. vuoden aikana myytyjen osuuksien arvo luovutushintaan

7.12.8 Muita lisäerittelyjä (h-t22.01, h-t22.02)

Kiinteistöihin liittyvät leasingvastuut vuoden lopussa yhteensä (rahoitusleasingin erittely vuokravastuista)

Tarve: Tietoa hyvinvointialueiden tai hyvinvointiyhtymien rahoitusleasingin käytöstä. Rahoitusleasing kirjataan eri tavoin kansantalouden tilinpidossa ja EDP-raportoinnissa verrattuna liikekirjanpitoon.

Leasingit voidaan jakaa käyttö- ja rahoitusleasingiin. Rahoitusleasingin käsittely poikkeaa kansantalouden tilinpidossa ja liikekirjanpidossa.

Käyttöleasingissä investointihyödykettä, kuten konetta, vuokrataan lyhyitä aikoja ja vuokralleantaja usein huoltaa itse investointihyödykkeen sekä kantaa riskin ja mahdolliset voitot investointihyödykkeen omistamisesta. Käyttöleasing on lähellä tavanomaista vuokrasopimusta. Käyttöleasingissä leasingkohde saatetaan vuokrata useammalle vuokralleottajalle peräjälkeen, eikä leasingkausi siis käsitä kohteen koko taloudellista käyttöikää. Vuokralleottajalla on myös mahdollisuus irtisanoa sopimus.

Rahoitusleasing on vuokrausta, jossa rahoittaja hankkii vuokralleottajan tarvitseman kohteen ja vuokraa sen pitkäaikaisella sopimuksella. Usein rahoitusleasingilla voidaan vuokrata jopa kokonaisia rakennuksia ja sopimukset kestävät koko vuokratun hyödykkeen käyttöiän. Rahoitusleasing-sopimus voi koskea myös muuta kiinteää omaisuutta.

Rahoitusyhtiö rahoittaa kohteen hankinnan ostamalla kohteen myyjältä ja vuokraamalla sen edelleen vuokralleottajalle. Rahoitusleasingissä hyödykkeeseen liittyvät edut ja riskit siirtyvät sopimuskauden alussa olennaisilta osin vuokralleottajalle.

Rahoitusleasing käsitellään liikekirjanpidossa vuokramenona, eikä vuokrattua investointihyödykettä kirjata hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän taseeseen. Kansantalouden tilinpidossa vuokrattu investointihyödyke (ja velka) tulee kirjata vuokralleottajan taseeseen. Maksetut vuokrakulut kirjataan korkona ja velan lyhennyksenä. Kansantalouden tilinpidossa katsotaan, että rahoitusleasing on yksinomaan rahoitustapa ja todellinen hyödykkeen omistus on vuokralleottajalla eikä vuokranantajalla ja se on kirjattava kuten vuokralleottaja itse hankkisi hyödykkeen.

Rahoitusleasingin määritelmä: Rahoitusleasingiksi katsotaan pitkäaikaiset sopimukset, jotka kattavat koko hyödykkeen käyttöiän. Rahoitusleasingissä hyödykkeeseen liittyvät edut ja riskit siirtyvät sopimuskauden alussa olennaisilta osin vuokralleottajalle.

Erottelua käyttö- tai rahoitusleasingiin ei välttämättä ole saatavilla. Yksinkertaisena vaihtoehtona pyydetään tietoja kiinteistöjen leasingvuokrauksesta, joka usein on rahoitusleasingia. Kiinteistöllä tarkoitetaan kiinteistörekisteriin kiinteistönä merkittyä maa- tai vesialueen omistuksen yksikköä. Kiinteistöön kuuluvat sillä sijaitsevat kiinteistön omistajan omistamat rakennukset ja kiinteät laitteet. [2025]

Vaaditut tiedot:

- Kiinteistöihin liittyvät leasingvastuut vuoden lopussa yhteensä

Tilinpäätöshetkellä hoitamattomassa tilassa olevat kuluksi kirjaamattomat lainasaamiset [2025]

Tarve: Budjettikehysdirektiivin vaatimukset

Kuvaus: Lainasaaminen on hoitamattomassa tilassa silloin, kun a) koron tai lyhennyksen maksut ovat vähintään 90 päivää myöhässä, b) kun vähintään 90 päivän koronmaksut on sopimuksen nojalla pääomitettu, uudelleenrahoitettu tai lykätty tai c) kun maksut ovat alle 90 päivää myöhässä, mutta on muita perusteltuja syitä (kuten velallisen konkurssihakemus) epäillä maksujen täysimääräistä suorittamista.

Kun lainasaaminen on luokiteltu hoitamattomassa tilassa olevaksi, se (tai sen korvaavat lainat) on raportoitava sellaisena siihen asti, kunnes myöhässä olevat maksut on saatu tai lainasaaminen on poistettu tämän lainan tai sitä seuraavien, alkuperäisen lainan korvaavien lainojen osalta.

Mikäli lainasaaminen on luokiteltu hoitamattomassa tilassa olevaksi, raportoidaan kyseisen lainan jäljellä oleva lainapääoma kokonaisuudessaan, ilman mahdollista kuluksi kirjattua osuutta. Raportoitavaan tietoon sisällytetään pääomitetut korot, mutta ei muita korkoja.

Vaaditut tiedot:

- Tilinpäätöshetkellä hoitamattomassa tilassa olevat kuluksi kirjaamattomat lainasaamiset, kaikki yhteensä.

Johdannaissopimuksiin ja arvopaperilainaukseen liittyvät saadut käteisvakuudet

Tarve: Tieto johdannaissopimuksiin ja arvopaperilainaukseen liittyvistä vastaanotetuista takaisinmaksettavista käteisvakuuksista (kanta vuoden lopussa). Nämä tiedot sisältyvät yleensä *Muut velat/Liittymismaksut ja muut velat* -tiliryhmään. Muista käteisvakuuksista ei vaadita tässä tietoja.

Vaaditut tiedot:

- Johdannaissopimuksiin ja arvopaperilainaamiseen liittyvät saadut käteisvakuudet, kanta vuoden lopussa yhteensä.

Uusista, vuoden aikana tehdyistä operaatioista lainasaamisten mitätöinti / toisen velan omaksi ottaminen [2025]

Tarve: Jos hyvinvointialue tai hyvinvointiyhtymä mitätöi lainasaamisen muilta yhteisöiltä, pitää se kirjata kuluna sekä raportoida erikseen EDP-raportoinnissa. Samoin toisen yhteisön velan ottaminen itselle pitää raportoida erikseen.

Kuvaus: Lainasaamisten mitätöinnillä tarkoitetaan tilannetta, jossa velkoja nimenomaisesti antaa anteeksi kokonaan tai osittain velallisen lainan. Lainan anteeksiannosta sovitaan yleensä velkojan ja velallisen kesken tai siitä on muutoin yhteisymmärrys osapuolten välillä.

Lainasaamisten mitätöintiin ei raportoida sellaisia lainasaamisten vähennyskirjauksia, jotka eivät perustu velkojan nimenomaiseen päätökseen lainan anteeksiannosta. Esimerkiksi varovaisuuden periaatteella tehtyjä lainasaamisten arvonalentumiskirjauksia ei raportoida tässä.

Toisen velan omaksi ottaminen tarkoittaa tilannetta, jossa hyvinvointialue tai hyvinvointiyhtymä ottaa toisen yhteisön velan vastuulleen jonkin muun syyn kuin takauksen perusteella. Tämä koskee velan ottamista itselle myös muilta kuin hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän omistamilta yhteisöiltä.

Vaaditut tiedot, kokonaissumma seuraavista:

- Hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän lainasaamisten mitätöinti (euroa)

- Hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän itselleen muutoin kuin takauksen perusteella ottama toisen yhteisön velka (euroa)

Pakollisten varausten kirjaukset

Pakollisia varauksia ei kirjata kansantalouden tilinpidossa tuotoksi tai kuluksi. Varauksien korjaamista varten tarvitaan tietoa, mihin eriin pakollisia varauksia on kirjattu hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän tuloslaskelmassa (tilinpäätöksessä) tilikauden aikana.

Tilikauden aikana tehty pakollinen varaus raportoidaan pakollisten varausten erittelyissä positiivisena lukuna ja tilikauden aikana tehty pakollisen varauksen purku negatiivisena lukuna. Mikäli henkilöstökulut, palvelujen ostot tai muut toimintakulut sisältävät tilikauden aikana sekä pakollisia varauksia että pakollisten varausten purkuja, raportoidaan ne nettomääräisinä.

Vaaditut tiedot:

Tuloslaskelmaan kirjattujen pakollisten varausten erittely:

- Henkilöstökuluihin sisältyvä pakollisten varausten muutos
- Palvelujen ostoihin sisältyvä pakollisten varausten muutos
- Muihin toimintakuluihin sisältyvä pakollisten varausten muutos.

Koronvaihtosopimukset

Kuvaus: Annetaan tiedot koronvaihtosopimuksista.

Ilmoitetaan koronvaihtosopimuksista samat tiedot kuin tilinpäätöksen liitetiedoissa (ks. kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaoston yleisohje hyvinvointialueen tilinpäätöksen liitetiedoista).

Tiedot raportoidaan hyvinvointialue tai hyvinvointiyhtymä yhteensä -tasolla sekä konserni yhteensä -tasolla.

Vaaditut tiedot, yleensä saatavilla rahalaitoksen vahvistuksesta:

1. käypä arvo = sopimuksen päättämiskustannus eli tulevien korkovirtojen diskontattu nykyarvo
2. kohde-etuuden arvo = suojaavassa koronvaihtosopimuksessa suojatun rahasumman nimellisarvo, ei-suojaavassa sopimuksessa lainan pääomaa vastaava nimellisarvo

7.12.9 Rakennusten määrä ja kerrosala sekä korjausrakentaminen (h-t23)

Raportointikokonaisuudessa raportoidaan **kaikkien raportoijan omistuksessa olevien rakennusten määrä ja kerrosala**. Lisäksi raportoidaan korjausrakentamisen menot. Tiedot eritellään rakennusluokittain.

Rakennus:

Rakennuksella tarkoitetaan erillistä, sijaintipaikalleen kiinteästi rakennettua tai pystytettyä, omalla sisäänkäynnillä varustettua rakennelmaa, joka sisältää eri toimintoihin tarkoitettua katettua ja yleensä ulkoseinien tai muista rakennelmista (rakennuksista) erottavien seinien rajoittamaa tilaa. Korjausrakentamisella tarkoitetaan laajasti ottaen kaikkea sitä toimintaa, jolla pyritään parantamaan tai ylläpitämään olemassa olevan rakennuksen tai sen osien kuntoa.

Rakennusten määrä:

Kaikkien raportoijan omistuksessa olevien rakennusten lukumäärä. Mukaan kuuluvat myös liikelaitosten rakennukset, sillä ne ovat osa hyvinvointialueita.

Kerrosala:

Kerrosalaan luetaan kerrosten alat neliömetreinä ulkoseinien ulkopinnan mukaan laskettuina ja se kellarikerroksen tai ullakon ala, johon sijoitetaan tai voidaan näiden tilojen sijainnista, yhteyksistä, koosta, valoisuudesta ja muista ominaisuuksista päätellen sijoittaa rakennuksen pääasiallisen käyttötarkoituksen mukaisia tiloja (maankäyttö- ja rakennuslaki 115 § 3 mom.).

Korjausrakentaminen:

Korjausrakentamisella tarkoitetaan laajasti ottaen kaikkea sitä toimintaa, jolla pyritään parantamaan tai ylläpitämään olemassa olevan rakennuksen tai sen osien kuntoa. Korjausrakentamiseen ei kuitenkaan lueta kiinteistön huoltoa, uudisrakentamista tai rakennuksen laajentamista. Asioita, jotka eivät kuulu korjausrakentamiseen ovat mm. lampun vaihto, hiekoittaminen, lumityöt, viemärin avaaminen, jätehuolto, siivous, puhdistus ja pesu. Rakennuksen laajentamisen yhteydessä vanhaan osaan tehtävät korjaukset kuuluvat korjausrakentamiseen. Esimerkkinä vanhaan rakennukseen investointina hankittava uusi lämmitysjärjestelmä kuuluu korjausrakentamiseen.

Korjaamisen, kunnostamisen ja uusimisen menot (korjausrakentamisen menot):

Aktivoiduilla korjausmenoilla tarkoitetaan menoja, joita ei merkitä tuloslaskelmaan tilikauden kuluiksi. Aktivoidut korjausmenot sisältyvät käyttöomaisuuteen (pysyviin vastaaviin) kohottaen sen arvoa. Myös **ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat** sisällytetään aktivoituihin korjausmenoihin.

Muilla korjauksilla tarkoitetaan aktivoimattomia kuluja eli tuloslaskelmaan sisältyviä korjausrakentamisen kuluja. Poistoja ja arvonalentumisia ei sisällytetä korjausmenoihin.

Raportointikokonaisuudessa raportoidaan siis korjausrakentamisen menot **käyttötaloudesta ja investoinneista yhteensä**.

Korjausrakentamiseen kuuluu ilmoittaa kunnostus-, korjaus- ja uusimistöiden euromääräiset kustannukset mukaan lukien materiaalikustannukset.

Korjausmenot ilmoitetaan bruttona eli niistä ei vähennetä mahdollisia avustustuloja tai rahoitusosuuksia. Menot raportoidaan ilman arvonlisäveroa.

Mitään tukipalveluiden tai hallinnon kustannuksia ei kohdenneta korjausrakentamiseen.

Peruskorjaus ja perusparantaminen:

Tilikaudesta 2025 alkaen korjausrakentamisen menoihin sisältyvät peruskorjaus- ja perusparantamismenot raportoidaan erikseen. Peruskorjaus tarkoittaa sitä, että rakennus tai rakennuksen tila korjataan yhtä hyväksi kuin se oli uutena. Perusparannus on toimenpide, jolla tavallisesti ylitetään rakennuksen alkuperäinen laatu ja arvo.

Peruskorjaukseen ja -parantamiseen eivät kuulu kunnossapito tai korjaustoimenpiteet, jossa uusitaan tai korjataan viallisia osia tai järjestelmiä ilman, että kohteen suhteellinen laatutaso olennaisesti muuttuu.

Rakennusluokat:

Rakennusten tiedot eritellään rakennusluokittain. Rakennusluokitus löytyy osoitteesta:

https://koodistot.suomi.fi/codescheme;registryCode=jhs;schemeCode=rakennus_1_20180712

Rakennuksen (toimitilan) sijoittaminen luokituksen tiettyyn luokkaan määräytyy pääasiassa sen perusteella, mihin käyttötarkoitukseen suurinta osaa rakennuksen kokonaisalasta tai rakennusoikeudellisesta kerrosalasta käytetään. Asuinrakennuksiksi määritellään kuitenkin vain sellaiset rakennukset, joissa asuintilaa on yli puolet kerrosalasta.

Rakennuksen omistaja raportoi niistä rakennuksista, jotka hän omistaa. Tähän kuuluu myös sellaiset rakennukset, jotka se on vuokrannut eteenpäin. Vuokralaisen ei kuulu raportoida vuokraamistaan tiloista eikä niihin tekemistään korjauksista. Sen sijaan omistajan korjatessa vuokraamiaan tiloja, tulee kustannukset raportoida.

Tyhjillään olevat rakennukset merkitään sen mukaan, missä käyttötarkoituksessa ne olivat ennen kuin rakennus on tyhjentynyt. Keskeneräisiä uudisrakennuksia ei raportoida.

04 Toimistorakennukset:

Rakennukset, jotka on tarkoitettu toimistotyön tekemiseen. Toimistotyö on muun muassa rahoitus- ja vakuutustoimintaa, lakiasiain- ja laskentatoimen palveluja, mainostoimintaa ja markkinointia, julkishallinnon virastotyötä, tieto- ja kulttuurituotteiden valmistusta ja jakelua, tietojen käsittelyä ja muuta tietopalvelutoimintaa.

061 Terveydenhuollon rakennukset:

Terveys- ja hyvinvointikeskukset, keskussairaalat, erikoissairaalat ja laboratoriorakennukset, muut sairaalat, kuntoutuslaitokset, muut terveydenhuoltorakennukset.

062 Sosiaalipalvelurakennukset:

Laitospalvelurakennukset, avopalvelurakennukset.

07 Kokoontumisrakennukset:

Kulttuurirakennukset, seura- ja kerhorakennukset, uskonnollisten yhteisöjen rakennukset, urheilu- ja liikuntarakennukset sekä muut kokoontumisrakennukset.

13 Pelastustoimen rakennukset:

Pelastustoimen rakennukset raportoidaan erikseen tilikaudesta 2025 alkaen. Tilikauden 2024 tiedoissa pelastustoimen rakennukset sisällytetään raportoinnissa *Muut rakennukset* -luokkaan.

Pelastustoimen rakennuksia ovat pelastustoimen käytössä olevat paloasemat, väestönsuojat ja muut pelastustoimen rakennukset.

Muut rakennukset:

Muilla rakennuksilla tarkoitetaan rakennusluokituksen 2018 mukaisia rakennuksia jotka eivät ole toimistorakennuksia, terveydenhuollon rakennuksia, sosiaalipalvelurakennuksia tai kokoontumisrakennuksia. Pelastustoimen rakennukset sisällytetään tähän tilikauden 2024 tiedoissa. Tilikaudesta 2025 alkaen pelastustoimen rakennuksia ei sisällytetä tähän vaan *Pelastustoimen rakennukset* -luokkaan.

7.12.10 Muut erittelyt investoinneista, Rakentamiskustannukset (h-t24.01)

Maa- ja vesialueista sekä asuinrakennuksista, muista rakennuksista ja muista investointihyödykkeistä investointimenot eritellään omajohtoiseen rakentamiseen sekä rakennuttamiseen. Erittelyt tehdään koko hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän tasolla, hyvinvointialue tai hyvinvointiyhtymä ja liikelaitokset yhdistettynä. Tietoihin sisäl-

lytetään kaikki investointimenoihin sisältyvä rakentaminen (uudis- ja korjausrakentaminen ym.). **Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat raportoidaan suoraan luonteensa mukaisilla lopullisilla hyödyketyypeillä. Saatuja rahoitusosuuksia ei vähennetä tässä ilmoitettavista investointimenoista [2025].** Valmiina ostettuja pysyvien vastaavien hyödykkeitä ei ilmoiteta investointierittelyssä, elleivät ne liity suoraan omajohtoiseen rakentamiseen.

Omajohtoinen rakentaminen yhteensä (A+B+C+D+E+F)

Omajohtoisella rakentamisella tarkoitetaan pysyvien vastaavien hankinnassa sellaista rakennustoimintaa, jossa hyvinvointialue tai hyvinvointiyhtymä kantaa kokonaisvastuun rakentamisesta. Hyvinvointialue tai hyvinvointiyhtymä maksaa tällöin muun muassa työntekijöitten palkat sosiaalikustannuksineen eli toimii työnantajana yleensä pääosalle työntekijöitä. Sivu- ja alaurakat (esimerkiksi vesijohtotyöt, maalaustyöt) saatetaan teettää eri yrityksillä, mutta nämä vastaavat vain omasta osaurakastaan.

Omajohtoinen rakentaminen eritellään kokonaisuudessaan seuraavasti:

A. Asuinrakennukset

B. Muut rakennukset

C. Maa- ja vesialueet

D. Kiinteät rakenteet ja laitteet yhteensä

E. Koneet ja kalusto

F. Muut investointihyödykkeet yhteensä

Nämä jaetaan vielä menolajiryhmiin:

- henkilöstömenot
- palveluiden ostot
- aineet, tarvikkeet ja tavarat
- avustukset
- muut toimintakulut.

Muut investointihyödykkeet -ryhmässä käsitellään myös esimerkiksi aktivoitavan tietojärjestelmäprojektin kustannukset, kun se rakennetaan omana työnä. Osaurakat kuuluvat menolajiryhmään *Palvelujen ostot*.

Rakennuttaminen

Rakennuttamisella tarkoitetaan sellaista rakentamista, jossa hyvinvointialue tai hyvinvointiyhtymä teettää rakennushankkeen ulkopuolisilla urakoitsijoilla joko kokonaisurakkana tai jaettuina urakoina. Hyvinvointialue tai hyvinvointiyhtymä vastaanottaa rakennuksen sen valmistuttua eikä toimi työnantajana rakentamisen aikana. Valmiina ostettuja pysyvien vastaavien hyödykkeitä ei ilmoiteta investointierittelyssä, elleivät ne liity suoraan rakennuttamiseen.

Rakennuttaminen eritellään kokonaisuudessaan seuraavasti:

A. Asuinrakennukset

B. Muut rakennukset

C. Maa- ja vesialueet

D. Kiinteät rakenteet ja laitteet

E. Koneet ja kalusto

F. Muut investointihyödykkeet.

Huom! Toisin kuin HHYTT-raportointikokonaisuuden osakokonaisuudessa h-t24.01 ilmoitetaan, kohta F. Muut investointihyödykkeet omajohtoisessa rakentamisessa ja rakennuttamisessa sisältää sekä aineelliset että aineettomat hyödykkeet. Virhe korjataan tilikauden 2026 taksonomiaan ja taulukkomalleihin.

7.13 Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän puolivuosiraportoinnin yhteydessä esitettävä tilinpäätösennuste (15.8. mennessä) = HTPE

Puolivuosiraportin yhteydessä esitetään hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän tilinpäätösennuste koko vuodelta toimialoittain. Sektoritasoista tietoa ei esitetä ennusteen yhteydessä. HTPE-ennuste muodostetaan hyvinvointialueiden tai hyvinvointiyhtymien talousarviotiedoista, joihin sisällytetään tiedossa olevat tulojen ja menojen muutokset kokonaistalouden tasolla. Ennustettavien lukujen pohjalla ei tarvitse olla vielä virallista talousarvion muutosta. Ennusteessa tulee pyrkiä arvioimaan realistisesti tilikauden tilinpäätöksen tulosta.

Toimialakohtaisessa raportoinnissa jaetaan hyvinvointialueen kokonaistalous rahoitusmallia noudattavalle toimialatasolle liikelaitokset ja muut eriytetyt yksiköt yhdisteltyinä kuten tilinpäätöksessä ja talousarvion raportoinnissa ja kohdennetaan toiminnan luonteen mukaisesti toimialoille. Valtion rahoitus, satunnaiset erät ja tilinpäätössiirrot

raportoidaan sarakkeessa *palveluluokille kohdistamattomat erät*. Siksi tieto toimialojen välisistä sisäisistä eristä ja kaikesta tukipalveluihin liittyvästä ajantasaisesta kohdennuksesta joko sisäisillä erillä tai suoraan kustannukset kohdistaen on tärkeää.

Toimialakohtaisessa raportoinnissa kokonaisuuden *Hallinto- ja tukipalveluiden palveluluokat yhteensä* pakollisiin soluihin tulee ilmoittaa arvoiksi nolla, jos näiden palveluiden tulot ja kulut kohdennetaan tilikauden aikana sisäisen laskutuksen ja vyörytysten sijasta jollakin vaihtoehtoisella mallilla toimialoille.

Mikäli raportoinnissa hyödynnetään hallinnon ja tukipalveluiden saraketta ja näitä kustannuksia kohdennetaan sisäisillä erillä toimialoille (yleishallinnon ja tukipalveluiden sarakkeen nettokustannus tulee olla nolla), tulee huolehtia, että raportilla sisäiset tulot ja kulut ovat yhtä suuret. Talousraportoinnissa sisäisillä sisäisillä erillä tarkoitetaan yhden palveluluokan sisällä tapahtuvaa ostoa ja myyntiä. Toimialakohtaisessa raportoinnissa ei tarvitse eliminoida sisäisiä sisäisiä eriä, mutta samalla on kuitenkin tärkeää huomata, että HHKNR, HHTPA ja HHTPP-raporteilla sisäiset sisäiset erät tulee olla eliminoitu kokonaistaloutta raportoidessa. Siksi raportointi kannattaa rakentaa lähtökohtaisesti niin, että palveluluokkien sisäisiä sisäisiä eriä ei nouse millekään raportille.

Investoinnit eritellään niiden luonteen mukaisesti tase-erittäin toimialakohtaisesti. Myös keskeneräisiksi tilikauden lopussa jäävät investoinnit esitetään siinä ryhmässä, jossa ne esitetään investointien valmistuttua.

Tilinpäätösennuste esitetään ennakoitujen koko vuotta koskevien tietojen mukaisena riippumatta siitä, onko mahdollisia talousarviomuutoksia hyväksytty. Kommentointia on mahdollista tehdä Valtiokonttorin hyväksyntäpalvelussa kenttäkohtaisesti tai t00-välilehden lisätietokentässä. Tilinpäätösennusteen yhteydessä kommentoidaan mahdollisia alkuperäisestä talousarviosta muuttuneita tekijöitä, jotka vaikuttavat talousarvion ja ennusteen poikkeamaan.

Henkilöstömäärä ilmoitetaan henkilötyövuosina (HTV), millä tiedolla haetaan työpanoksen suhdetta henkilöstökustannuksiin. HTV ilmoitetaan HTPE-raportointikokonaisuudessa pyöristettynä lähimpään kokonaislukuun. Perusperiaatteena on, että henkilötyövuosi lasketaan seuraavalla tavalla: Henkilötyövuosi = palkallisten palveluksessaolopäivien lukumäärä kalenteripäivinä / 365 * (osa-aikaprosentti/100). Henkilötyövuodella tarkoitetaan täyttä työaikaa tekevän henkilön koko vuoden työskentelyä. Osa-aikainen henkilö muutetaan henkilötyövuodeksi osa-aikaprosenttiaan vastaavasti (esimerkiksi osa-aikaisuus 50 %, koko vuoden työssä = 0,5 henkilötyövuosi). Osa-aikaisuus lasketaan työajasta. Vain osan vuotta palvelussuhteessa olleen työ lasketaan suhteessa koko vuoden työpäiviin (esimerkiksi työssä 1.3.–31.5. = 92 / 365 = 0,25 henkilötyövuotta). Edellä mainitulla tavalla lasketut henkilötyövuodet lasketaan yhteen. Henkilötyövuoden määrä on aina enintään yksi, jolloin ylitöitä tai muullakaan tavoin tehtyä normaalin työajan ylittävää työaikaa ei oteta laskennassa huomioon. Henkilötyövuoden laskemisesta ohjeistetaan tarkemmin HVA-AURA-käsikirjan liitteessä 4 *Hyvinvointialueiden talousraportoinnin sanasto*.

7.14 Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän tytäryhteisöt, osakkuusyhteisöt ja muut yhteisöt (31.12. mennessä tai useammin) = HTOLA ja HTOLB

[2025]

HTOLT-tiedot toimitetaan kahdella erillisellä raportilla HTOLA ja HTOLB, joista **HTOLA kohdentuu päättyvän vuoden ja HTOLB alkavan vuoden tietoihin**. HTOLT-raportointi on jaettu kahteen osaan, koska Tilastokeskuksen yritys- ja konsernirekisteri tarvitsee tiedot yhteisöistä vuosikohtaisesti.

HTOLA-raportilla ilmoitetaan tiedot hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän tytäryhteisöistä, osakkuusyhteisöistä ja muista omistusyhteysyhteisöistä, hyvinvointiyhtymistä sekä muista sidosyksiköistä. HTOLB-raportilla ilmoitetaan tiedot hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän liikelaitoksista. Alkavan vuoden liikelaitoksia koskevaa HTOLB-raporttia ei tarvitse toimittaa, mikäli raportoitavia liikelaitoksia ei ole.

HTOLT-raportoinnissa tiedot toimitetaan aina silloin, kun raportoitaviin yhteisöihin tulee muutoksia (eli perustetaan uusia, lopetetaan entisiä yksiköitä tai aiemmin ilmoitettuihin tietoihin esimerkiksi omistusosuudesta tulee muutoksia). Riippumatta siitä, onko muutoksia tapahtunut, HTOLA-kokonaisuus tulee raportoida vähintään kerran vuodessa 31.12. mennessä tilinpäätöshetken tietojen mukaisena. Jos tytär-, osakkuus- ja muiden omistusyhteysyhteisöjen, hyvinvointiyhtymien tai muiden sidosyksiköiden tilinpäätöshetken tiedot eivät ole saatavilla 31.12., tulee HTOLA-kokonaisuus raportoida uudestaan silloin kun nämä tiedot ovat valmiina, kuitenkin viimeistään seuraavan vuoden 15.4. mennessä.

HTOLB-raportoinnissa raportoidaan vuosittain 31.12. mennessä alkavan tilikauden mukaiset tiedot hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän liikelaitoksista, mikäli niitä on.

HTOLT-raportoinnissa kannattaa huomioida, että samaan aikaan on mahdollista raportoida kahden peräkkäisen tilikauden HTOLA- ja HTOLB-tietoja taulukon 2 osoittaman logiikan mukaisesti. Raportoijan tulee huolehtia siitä, että eri tilikausia koskevilla HTOLA- ja HTOLB-raporteilla ilmoitettavat tiedot eri yksiköistä kohdistuvat oikeille tilikausille. **HTOLA- ja HTOLB-raporteilla välilehden t00 kenttiin R0030 ja R0040 ilmoitetaan se tilikausi, jota raportoidut tiedot koskevat.**

HTOLA- ja HTOLB-raportointikokonaisuuksien raportointi on mahdollista ainoastaan Excel-tiedonsyöttösovelluksen avulla tai suoraan XBRL-muodossa, koska kokonaisuutta ei voi toimittaa csv-tiedostona teknisistä syistä. Eri tilikautta koskevissa raportoinneissa käytetään omia HTOLA- ja HTOLB-Excel-lomakkeitaan, jotka ovat saatavilla Valtiokonttorin verkkosivuilta.

Raportin toimittamiseen liittyvistä teknisistä yksityiskohdista ohjeistetaan Ohjeen taloustietojen toimittamisesta Kuntatalouden tietopalveluun ja tietojen käsittely Hyväksyntäpalvelussa luvussa 4.2.2 *TOLT-raportointikokonaisuuden toimittamisessa huomioitavaa*.

Taulukko 2. Esimerkkitaulukko HTOLA- ja HTOLB-kokonaisuuksista tilikausittain sekä osakokonaisuuksissa raportoitavat tiedot määräpäivien mukaan.

31.12.202X-1 (ESIM. 31.12.2025) MENNESSÄ	15.4.202X (ESIM. 15.4.2026) MENNESSÄ	31.12.202X (ESIM. 31.12.2026) MENNESSÄ	15.4.202X+1 (ESIM. 15.4.2027) MENNESSÄ	31.12.202X+1 (ESIM. 31.12.2027) MENNESSÄ
HTOLA-raportilla ilmoitetaan: ***Vuonna 202x-1 (esim. 2025) voimassa olevat*** ht01 Tytäryhteisöt ht04 Osakkuusyhteisöt ja muut omistusyhteysyhteisöt ht05 Hyvinvointiyhtymät ht06 Muut sidosyksiköt - - - **HTOLB-raportilla ilmoitetaan:** ***Vuonna 202x (esim. 2026) voimassa olevat*** ht02 Liikelaitokset HTOLB-raporttia ei tarvitse toimittaa, mikäli raportoitavia liikelaitoksia ei ole.	**HTOLA-raportilla ilmoitetaan mahdolliset korjaukset osakokonaisuuksiin, jotka koskevat vuonna 202x-1 (esim. 2025) voimassa olevia tietoja** ht01 Tytäryhteisöt ht04 Osakkuusyhteisöt ja muut omistusyhteysyhteisöt ht05 Hyvinvointiyhtymät ht06 Muut sidosyksiköt - - - **HTOLB, mahdolliset korjaukset:** ***Vuonna 202x-1 (esim. 2025) voimassa olevat*** ht02 Liikelaitokset - - - Tietoja ei tarvitse toimittaa uudelleen, mikäli korjattavaa ei ole.	**HTOLA-raportilla ilmoitetaan:** ***Vuonna 202x (esim. 2026) voimassa olevat*** ht01 Tytäryhteisöt ht04 Osakkuusyhteisöt ja muut omistusyhteysyhteisöt ht05 Hyvinvointiyhtymät ht06 Muut sidosyksiköt - - - **HTOLB-raportilla ilmoitetaan:** ***Vuonna 202x+1 (esim. 2027) voimassa olevat*** ht02 Liikelaitokset HTOLB-raporttia ei tarvitse toimittaa, mikäli raportoitavia liikelaitoksia ei ole.	**HTOLA-raportilla ilmoitetaan mahdolliset korjaukset osakokonaisuuksiin, jotka koskevat vuonna 202x (esim. 2026) voimassa olevia tietoja** ht01 Tytäryhteisöt ht04 Osakkuusyhteisöt ja muut omistusyhteysyhteisöt ht05 Hyvinvointiyhtymät ht06 Muut sidosyksiköt - - - **HTOLB, mahdolliset korjaukset:** ***Vuonna 202x (esim. 2026) voimassa olevat*** ht02 Liikelaitokset - - - Tietoja ei tarvitse toimittaa uudelleen, mikäli korjattavaa ei ole.	**HTOLA-raportilla ilmoitetaan:** ***Vuonna 202x+1 (esim. 2027) voimassa olevat*** ht01 Tytäryhteisöt ht04 Osakkuusyhteisöt ja muut omistusyhteysyhteisöt ht05 Hyvinvointiyhtymät ht06 Muut sidosyksiköt - - - **HTOLB-raportilla ilmoitetaan:** ***Vuonna 202x+2 (esim. 2028) voimassa olevat*** ht02 Liikelaitokset HTOLB-raporttia ei tarvitse toimittaa, mikäli raportoitavia liikelaitoksia ei ole.
***Esimerkkitaulukossa 202x-1=2025, 202x=2026, 202x+1=2027 ja 202x+2=2028**				

HTOLA

HTOLA-raportilla ilmoitetaan tiedot hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän tytäryhteisöistä, osakkuusyhteisöistä ja muista omistusyhteysyhteisöistä, hyvinvointiyhtymistä sekä muista sidosyksiköistä.

Riippumatta siitä, onko muutoksia tapahtunut, HTOLA-kokonaisuus tulee raportoida vähintään kerran vuodessa 31.12. mennessä tilinpäätöshetken tietojen mukaisena [2025]. Tällöin raportoidaan päättyvää vuotta koskevat tytäryhteisöt, osakkuusyhteisöt ja muut omistusyhteysyhteisöt, hyvinvointiyhtymät sekä muut sidosyksiköt HTOLA-ra-

portilla. Jos 31.12. mennessä ei ole vielä tiedossa kuluvan vuoden lopun tilanne, lähetetään HTOLA-raportointikokonaisuus uudestaan täydennetyin tiedoin viimeistään 15.4.

HTOLA-raportilla välilehden t00 kenttiin R0030 ja R0040 ilmoitetaan se tilikausi, jota raportoidut tiedot koskevat.

Myös niiden hyvinvointialueiden ja hyvinvointiyhtymien, joilla ei ole raportoitavia yhteisöjä, tulee lähettää ja hyväksyä tyhjä HTOLA-raportti vuosittain. Lisätietoa tyhjän raportin lähettämisestä löytyy Valtiokonttorin verkkosivuilta löytyvästä Ohjeesta taloustietojen toimittamisesta Kuntatalouden tietopalveluun ja tietojen käsittely Hyväksyntäpalvelussa luvusta 4.2.2 *TOLT-raportointikokonaisuuden toimittamisessa huomioitavaa*.

HTOLA-raportilla on annettava myös säätiöiden tiedot Kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaoston hyvinvointialueen ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta antaman yleisohjeen mukaisesti.

ht01 Tytäryhteisöt

Tiedot niistä tytäryhteisöistä, jotka kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaoston yleisohjeen mukaan ilmoitetaan tilinpäätöksen liitetiedoissa (ks. Yleisohje hyvinvointialueen tilinpäätöksen liitetiedoista, liite 17). Myös tytäryhteisön asemassa olevat säätiöt ja yhdistykset ilmoitetaan tässä. Hyvinvointiyhtymiä, joissa hyvinvointialue on jäsenenä, ei ilmoiteta tässä, vaan omassa osakokonaisuudessaan (ht05 Hyvinvointiyhtymät).

Raportointikokonaisuudessa ilmoitetaan sekä yhdistellyt että yhdistelemättömät tytäryhteisöt.

Tytäryhteisön LEI-tunnus ilmoitetaan, jos yhteisöllä on sellainen.

Konsernin omistusosuudessa otetaan huomioon hyvinvointialueen tai -yhtymän oman omistuksen lisäksi tytäryhteisöjen ja tytäryhteisöasemassa olevien hyvinvointiyhtymien kautta tuleva omistus kolmanteen osapuoleen. Mikäli kolmatta osapuolta ei ole, konsernin omistusosuus on sama kuin hyvinvointialueen tai -yhtymän oma omistusosuus. Hyvinvointialueen tai -yhtymän ja konsernin omistusosuus tytäryhteisön asemassa olevista säätiöistä ja yhdistyksistä ilmoitetaan kuten tilinpäätöksen liitetiedoissa.

Osuus äänivallasta tarkoittaa hyvinvointialueen, -yhtymän tai konsernin omistaman tytäryhteisön osakkeiden tai osuuksien tuottamaa äänimäärää tai sopimukseen perustuvaa äänimäärää. Konsernin äänivallassa otetaan huomioon hyvinvointialueen tai -yhtymän äänivallan lisäksi tytäryhteisöjen ja tytäryhteisöasemassa olevien hyvinvointiyhtymien kautta tuleva äänivalta kolmanteen osapuoleen.

Osuus äänivallasta säätiössä tai yhdistyksessä määritellään sen perusteella, mikä osuus säätiön tai yhdistyksen hallituksen tai vastaavan toimielimen tai hallituksen nimittävän toimielimen jäsenistä hyvinvointialueella, hyvinvointiyhtymällä tai konsernilla

on oikeus nimittää, tai miten se on säätiön tai yhdistyksen säännöissä tai muussa erillisessä sopimuksessa muuten määrätty.

Sidosyksikköasema-kentässä ilmoitetaan, onko yhteisö sidosyksikköasemassa hyvinvointialueeseen tai hyvinvointiyhtymään. Sidosyksikköasema määritellään julkisista hankinnoista ja käyttöoikeussopimuksista annetun lain 15 §:ssä.

Tiedot annetaan kunkin tilikauden lopun tilanteen mukaisina.

ht04 Osakkuusyhteisöt ja muut omistusyhteysyhteisöt

Kohdassa ht04 *Osakkuusyhteisöt ja muut omistusyhteysyhteisöt* ilmoitetaan ne osakkuus- ja yhteisyhteisöt sekä muut omistusyhteysyhteisöt (myös säätiöt ja yhdistykset), jotka kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaoston hyvinvointialueen tilinpäätöksen liitetiedoista antaman yleisohjeen mukaan ilmoitetaan tilinpäätöksen liitetiedoissa (liite 19).

Yleisohjeesta poiketen tietoihin sisällytetään kaikki ne yhteisöt, joissa **hyvinvointialueen, hyvinvointiyhtymän tai konsernin omistusosuus on yhtä suuri tai suurempi kuin 10 %** ja jotka eivät kuulu osakokonaisuuksiin ht01, ht02, ht05 tai ht06. Tiedot annetaan kunkin tilikauden lopun tilanteen mukaisina.

Kohdassa ht04 ilmoitetaan sekä yhdistellyt että yhdistelemättömät yhteisöt.

Tytäryhteisöt-osakokonaisuudessa annetut ohjeet ja määritelmät omistusosuudesta ja äänivallasta sekä sidosyksikköasemasta koskevat myös osakkuusyhteisöjä ja muita omistusyhteysyhteisöjä.

ht05 Hyvinvointiyhtymät

Kohdassa ht05 Hyvinvointiyhtymät ilmoitetaan kaikki hyvinvointiyhtymät, joissa hyvinvointialue, hyvinvointiyhtymä tai konserni on jäsenenä. Tiedot annetaan kunkin tilikauden lopun tilanteen mukaisina. Osakokonaisuudessa ht01 *Tytäryhteisöt* annetut ohjeet ja määritelmät omistusosuudesta ja äänivallasta sekä sidosyksikköasemasta koskevat myös hyvinvointiyhtymiä.

ht06 Muut sidosyksiköt

Osakokonaisuudessa t06 ilmoitetaan kaikki ne hankintalain (1397/2016) 15 §:n tarkoittamat hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän sidosyksiköt, joissa hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän omistusosuus on suurempi kuin 0 %, ja joita ei ole ilmoitettu osakokonaisuuksissa ht01, ht04 tai ht05.

Kaikki hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän sidosyksiköt tulevat siis raportoiduksi joko osakokonaisuudessa ht01, ht04, ht05 tai ht06. Osakokonaisuudessa ht06 ei tule ilmoittaa muita hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän omistuksia, kuin sidosyksikköjä.

HTOLB

HTOLB-raportilla ilmoitetaan alkavan tilikauden mukaiset tiedot hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän liikelaitoksista [2025]. Alkavan vuoden liikelaitoksia koskevaa HTOLB-raporttia ei tarvitse toimittaa, mikäli raportoitavia liikelaitoksia ei ole.

HTOLB-tietojen on oltava ajan tasalla ennen kuin raportoidaan organisaation talouden tietoja. Liikelaitosten tiedot raportoidaan seuraavaa tilikautta koskien viimeistään 31.12. Käytännössä tietojen on oltava ajan tasalla viimeistään ennen hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän liikelaitoksen eli HLTR-kokonaisuuden raportointia eli 15.4. mennessä. Toimintansa lopettaneet tai seuraavana vuonna toimintansa lopettavat liikelaitokset ilmoitetaan myös HTOLB-raportilla ja niille ilmoitetaan toiminnan päätöspäivämäärä. Lopettavan liikelaitoksen päätöspäivämäärä on raportoitava, jotta liikelaitos voidaan merkitä lopettaneeksi tietojen jatkokäytössä. Jos liikelaitos on toistaiseksi voimassa oleva eikä sille ole tiedossa lopettamisajankohtaa, päätöspäivämäärää ei raportoida.

HTOLB-raportilla välilehden t00 kenttiin R0030 ja R0040 ilmoitetaan se tilikausi, jota raportoidut tiedot koskevat.

ht02 Liikelaitokset

Liikelaitoksen tunnus -kentässä annetaan hyvinvointialueen tai -yhtymän y-tunnus ja loppuosaan liikelaitoksen yksilöivä laitostunnus erotettuna alaviivalla eli hyvinvointialueenYtunnus_hyvinvointialueenSisäinenLiikelaitoksenTunnus (pituus 9+"_"+ max 5 merkkiä), esimerkiksi "1234567-1_123". **Raportoijan tulee huomioida, että hyvinvointialueenSisäinenLiikelaitoksenTunnus saa sisältää vain numeroita ja/tai kirjaimia, ei muita merkkejä eikä välilyöntejä.**

On tärkeää, että raportoinnissa käytetään samaa tunnusta jatkossa aina, kun kyseisen liikelaitoksen tietoja raportoidaan. Myös hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän liikelaitoksen tilinpäätösraportoinnissa eli HLTR-raportoinnissa on käytettävä samaa tunnusta kuin HTOLB-raportoinnissa. Kun uusi liikelaitos perustetaan, tulee sille antaa uusi tunnus raportointiin, eikä esimerkiksi jonkin vanhan liikelaitoksen tunnusta.

Toimiala annetaan TOL 2008 luokituksen mukaan. Toimialaluokitus löytyy sekä osoitteesta https://www.stat.fi/fi/luokitukset/toimiala/ että osoitteesta https://koodistot.suomi.fi/codescheme;registryCode=jhs;schemeCode=toimiala_1_20080101.

Toimintansa lopettaneet tai seuraavana vuonna toimintansa lopettavat liikelaitokset ilmoitetaan myös HTOLB-raportoinnissa ja niille ilmoitetaan toiminnan päätöspäivämäärä.

7.15 Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuva taloudellinen toiminta (31.5. mennessä) = HKLMY

HKLMY-raportoinnissa raportoidaan hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän kilpailulain 30 d §:n perusteella laatimat tuloslaskelmat. Kilpailulain 30 d §:n perusteella laadituilla tuloslaskelmilla tarkoitetaan niitä eriytettyjä tuloslaskelmia, jotka hyvinvointialueiden tulee kilpailulain 30 d §:n nojalla laatia kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuvasta taloudellisesta toiminnasta ja esittää tilinpäätökseen sisältyvänä liitetietona. Kilpailu- ja kuluttajaviraston (KKV) verkkosivuilla on lisätietoja kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuvasta taloudellisesta toiminnasta ja kirjanpidon eriyttämisestä.

Kilpailulain 30 d §:ssä tarkoitettu kirjanpidon eriyttäminen tulee tehdä yksikkökohtaisesti. Lisätietoa kirjanpidon eriyttämisestä yksikkökohtaisesti on luettavissa KKV:n sivuilta.

HKLMY-raportoinnissa esitetään kaikki eriytetyn toiminnan tuloslaskelmat samalla tasolla kuin ne on esitetty hyvinvointialueen tilinpäätöksessä. Nimeä eriytetty toiminta (sarake C010) samoin kuin se on nimetty tilinpäätöksessä. Käytä HKLMY-raportoinnissa eriytetyn toiminnan laskelmasta samaa yksilöivää tunnusta (sarake C005) niin kauan kuin eriytetty tuloslaskelma pysyy sisällöllisesti samana. Yksilöivä tunnus voi olla nimi, koodi, numero tms.

Kilpailulain 30 d § ei erikseen määrää kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuvan taloudellisen toiminnan tuloslaskelman kaavaa. Tilinpäätöksessä tuotettu tieto tulee raportoidessa esittää HKLMY-raportoinnin edellyttämällä kaavalla. *Katso myös linkki KKV:n sivuille.*

Sisäisen kaupankäynnin määritykset täyttävät sisäiset erät sisällytetään toimintatuloihin ja –kuluihin. Jos vyörytyksen määrityksen täyttävät sisäiset erät on esitetty erillisenä kohtana tilinpäätöksessä, kirjaa ne vyörytyseriin (sarake C075). Jos niitä ei ole esitetty erillisenä kohtana tilinpäätöksessä tai ne sisältyvät jo muiden sarakkeiden tietoihin, voit jättää kohdan (sarake C075) tyhjäksi.

Hyvinvointialueiden ja hyvinvointiyhtymien, joilla ei ole kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuvaa taloudellista toimintaa tai tämän toiminnan liikevaihto jää alle 40 000 euron vuodessa, ei tarvitse laatia HKLMY-raporttia (Valtiokonttorille). Hyvinvointialueiden ja hyvinvointiyhtymien ei tarvitse laatia HKLMY-raporttia omistamiensa yhtiöiden kilpailluilla markkinoilla harjoittamasta taloudellisesta toiminnasta [2025].

Liitteet

Liite 1. Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän tililuettelo.
Liite 2. Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän palveluluokitus 2023.
Liite 4. Kuntien ja hyvinvointialueiden talousraportoinnin sanasto.
Liite 5. Sektorit XBRL-taksonomiassa.
Liite 6. Suoriteperusteisen neljännesvuosiraportoinnin erityispiirteet.
Liite 7. Pelastustoimen palveluluokkien tarkemmat sisältökuvaukset

Liite 3. Kuntien ja hyvinvointialueiden kustannuslaskenta on poistettu ja vastaava sisältö on tuotu osaksi HVA-AURA-käsikirjaa.

Hyvinvointialueiden talousraportoinnin keskeinen lainsäädäntö sekä tietoa kirjanpidon tapahtumien kirjaamisesta ja raportoimisesta

Laki hyvinvointialueesta 611/2021, 116 § ja 120 §: https://www.finlex.fi/fi/laki/alkup/2021/20210611

Valtioneuvoston asetus hyvinvointialueen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista (729/2021): https://finlex.fi/fi/laki/alkup/2021/20210729

Valtioneuvoston asetus hyvinvointialueen taloutta koskevien tietojen toimittamisesta (462/2022): https://www.finlex.fi/fi/laki/alkup/2022/20220462

Valtiovarainministeriön asetus hyvinvointialueen taloustietojen toimittamiseen sovellettavasta tietosisällöstä ja teknisistä kuvauksista koskien tilikautta 2024 (898/2023): https://www.finlex.fi/fi/laki/alkup/2023/20230898

Valtiovarainministeriön asetus hyvinvointialueen taloustietojen toimittamiseen sovellettavasta tietosisällöstä ja teknisistä kuvauksista koskien tilikautta 2025 (382/2024): https://www.finlex.fi/fi/laki/alkup/2024/20240382

Hyvinvointialueiden talousraportoinnin käsikirja (HVA-AURA) Valtiokonttorin verkkosivuilla: https://www.valtiokonttori.fi/maaraykset-ja-ohjeet/hyvinvointialueiden-ja-hyvinvointiyhtymien-talousraportoinnin-kasikirja-hva-aura/

Kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaoston voimassa olevat yleisohjeet kirjanpitolautakunnan verkkosivuilla: https://kirjanpitolautakunta.fi/hyvinvointialueiden-voimassaolevat-yleisohjeet

Kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaoston lausunnot kirjanpitolautakunnan verkkosivuilla: https://kirjanpitolautakunta.fi/hyvinvointialueiden-lausunnot

VERSIOHISTORIA

VERSIO	VERSIOON TEHDYT PÄIVITYKSET
Versio 0.6 23.5.2025	Merkittävimmät muutokset on merkitty hakasulkeilla [2025]. Käsikirjan vanhoihin versioihin ja versiohistorioihin muutoksineen on mahdollista tutustua Valtiokonttorin verkkosivuilla.