

Valtiovarainministeriö ja Valtiokonttori 2022

# Hyvinvointialueiden ja hyvinvointiyhtymien talousraportoinnin käsikirja HVA-AURA

Versio 0.1, julkaistu 25.11.2022

Kuntien ja hyvinvointialueiden raportoimien tietojen  
tietomääritysten ylläpidon yhteistyöryhmä

## Sisältö

<b>1</b>	<b>Johdanto .....</b>	<b>5</b>
<b>2</b>	<b>Taloustietojen viranomaisraportointia ohjaa kuutiomalli.....</b>	<b>7</b>
<b>3</b>	<b>Tililuettelo .....</b>	<b>10</b>
3.1	Yleisperiaatteita.....	10
3.1.1	Tilijärjestelmä.....	10
3.1.2	Tililuettelo .....	11
3.1.3	Sisäiset erät.....	12
3.1.4	Arvonlisävero.....	13
3.1.5	Konsernitilinpäätöksen edellyttämät eliminointi- ja oikaisukirjaukset .....	14
3.1.6	Selvittelytilit.....	14
3.1.7	Aikaisemman tilikauden virheiden korjaukset ja laskentakäytännön muutokset.....	14
3.2	Tuloslaskelmaa koskevat säännökset, ohjeet ja määräykset.....	15
3.2.1	Toimintatuotot.....	15
3.2.1.1	Myyntituotot.....	16
3.2.1.2	Maksutuotot .....	18
3.2.1.3	Tuet ja avustukset.....	18
3.2.1.4	Muut toimintatuotot.....	19
3.2.2	Valmisteverastojen muutos .....	20
3.2.3	Valmistus omaan käyttöön .....	21
3.2.4	Toimintakulut.....	21
3.2.4.1	Henkilöstökulut.....	22
3.2.4.2	Palvelujen ostot.....	25
3.2.4.3	Aineet, tarvikkeet ja tavarat.....	33
3.2.4.4	Avustukset .....	35
3.2.4.5	Muut toimintakulut.....	37
3.2.5	Osuus osakkuusyhteisöjen voitoista (tappioista).....	39
3.2.6	Valtion rahoitus.....	39
3.2.7	Rahoitustuotot ja -kulut.....	39
3.2.7.1	Korkotuotot.....	40

	3.2.7.2	Muut rahoitustuotot .....	40
	3.2.7.3	Korkokulut .....	40
	3.2.7.4	Muut rahoituskulut.....	41
3.2.8		Poistot ja arvonalentumiset .....	42
	3.2.8.1	Suunnitelman mukaiset poistot .....	42
	3.2.8.2	Omistuksen eliminointierot.....	43
	3.2.8.3	Arvonalentumiset .....	44
3.2.9		Satunnaiset tuotot ja kulut / Satunnaiset erät .....	44
3.2.10		Tilinpäätössirrot .....	45
3.2.11		Poistoeron muutos / Poistoeron lisäys (-) tai vähennys (+) .....	45
3.2.12		Varausten muutos / Varausten lisäys (-) tai vähennys (+).....	46
3.2.13		Rahastojen muutos / Rahastojen lisäys (-) tai vähennys (+) .....	46
3.2.14		Tilikauden verot ja laskennalliset verot.....	47
3.2.15		Vähemmistöosuudet.....	47
3.3		Tasetilejä koskevat säännökset, ohjeet ja määräykset .....	48
	3.3.1	Pysyvät vastaavat.....	48
		3.3.1.1 Aineettomat hyödykkeet.....	48
		3.3.1.2 Aineelliset hyödykkeet.....	50
		3.3.1.3 Sijoitukset.....	53
	3.3.2	Toimeksiantojen varat .....	55
	3.3.3	Vaihtuvat vastaavat .....	57
		3.3.3.1 Vaihto-omaisuus .....	57
		3.3.3.2 Saamiset.....	58
		3.3.3.3 Rahoitusarvopaperit.....	60
		3.3.3.4 Rahat ja pankkisaamiset.....	61
	3.3.4	Oma pääoma.....	62
		3.3.4.1 Peruspääoma.....	62
		3.3.4.2 Säätiöiden ja yhdistysten peruspääomat .....	63
		3.3.4.3 Omat rahastot .....	63
		3.3.4.4 Edellisten tilikausien ylijäämä (alijäämä).....	64
		3.3.4.5 Tilikauden ylijäämä ja alijäämä .....	65
		3.3.4.6 Oman pääoman erien väliset siirrot .....	65
	3.3.5	Vähemmistöosuudet.....	65
	3.3.6	Poistoero ja vapaaehtoiset varaukset.....	66
		3.3.6.1 Poistoero.....	66
		3.3.6.2 Vapaaehtoiset varaukset.....	66

3.3.7	Pakolliset varaukset.....	67
3.3.7.1	Eläkevaraukset .....	67
3.3.7.2	Muut pakolliset varaukset.....	67
3.3.8	Toimeksiantojen pääomat .....	68
3.3.9	Konsernireservi.....	68
3.3.10	Vieras pääoma .....	69
3.3.10.1	Pitkäaikainen vieras pääoma .....	69
3.3.10.2	Lyhytaikainen vieras pääoma.....	73
3.3.10.3	Velat tytäryhteisöille, hyvinvointiyhtymille sekä osakkuus- ja muille omistusyhteisyhteisöille .....	74
<b>4</b>	<b>Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän palveluluokitus.....</b>	<b>75</b>
4.1	Palveluluokkakohtaisen tiedon käyttötarkoitukset .....	75
4.2	Taloustietojen kohdentaminen palveluluokille .....	75
<b>5</b>	<b>Taulukkomallien lukuohjeet, raportointikokonaisuuksien sisältö ja raportointiohjeet.....</b>	<b>77</b>
<b>6</b>	<b>XBRL-taulukkomallit, raportointikokonaisuuksien sisältö ja raportointiohjeet .....</b>	<b>81</b>
6.1	Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän talousarvio ja -suunnitelma (15.1. mennessä) = HTAS .....	81
6.2	Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän kuukausiraportointi (huhtikuulta 31.5., toukokuulta 30.6., kesäkuulta 15.8., heinäkuulta 31.8., elokuulta 30.9., syyskuulta 31.10., lokakuulta 30.11. ja marraskuulta 31.12. mennessä) = HHKR .....	84
6.3	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 .....	85
6.3.1	Investoinnit .....	88
6.3.1.1	Investointierittelyt .....	88
6.3.1.2	Investointien hyödyketyypit .....	89
6.3.1.3	Rahoitusosuudet investointimenoihin.....	92
6.4	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.....	93
6.5	Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän liikelaitoksen tilinpäätösraportointi (15.4. mennessä) = HLTR.....	94

6.6	Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän tilinpäätösarvio (25.1. mennessä edelliseltä vuodelta) = HHTPA .....	94
6.7	Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän tilinpäätöksen rahoituslaskelma (15.4. mennessä edelliseltä vuodelta) = HHTR.....	96
6.8	Hyvinvointialue- ja hyvinvointiyhtymäkonsernin tilinpäätösraportointi (15.4. mennessä edelliseltä vuodelta) = HKOTR .....	97
6.9	Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän tilinpäätöstiedot palveluluokkoittain (käyttötalous, investoinnit) (31.5. mennessä edelliseltä vuodelta) = HHTPP .....	97
6.9.1	Investointierittelyt palveluluokittain .....	98
6.9.2	Tilinpäätöstiedot käyttötaloudesta sektoreittain palveluluokkoittain, tuloslaskelman tilit.....	99
6.10	Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän kalenterivuotta koskevat tilinpäätöstietoja täydentävät muut taloustiedot (31.5. mennessä edelliseltä vuodelta) = HHYTT .....	102
6.10.1	THL:n erillistietotarpeet hyvinvointialueilta ja hyvinvointiyhtymiltä (raportointikokonaisuuden HHYTT osakokonaisuus h-t01) .....	103
6.10.2	VM:n erityistietotarpeet (raportointikokonaisuuden HHYTT osakokonaisuus h-t17) .....	109
6.10.3	PPP-hankkeet (yhteisarvo ja erittelyt) (h-t18.01 ja h-t18.02).....	110
6.10.4	Takaukset (h-t19) .....	113
6.10.5	Energiatehokkuussopimukset (erittelyt ja muut tiedot) (h-t20.01 ja h-t 20.02) .....	114
6.10.6	Hyvinvointialueiden ja hyvinvointiyhtymien omistamiin yhteisöihin liittyvät taloustiedot (h-t21.02, h-t21.03 ja h-t21.04).....	115
6.10.7	Muita lisäerittelyjä (h-t22.01, h-t22.02) .....	117
6.10.8	Korjausrakentaminen (k-t 23) .....	119
6.10.9	Muut erittelyt investoinneista, Rakentamiskustannukset (h-t24.01) .....	121
6.11	Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän puolivuosisiraportoinnin yhteydessä esitettävä tilinpäätösennuste (15.8. mennessä) = HTPE .....	122
6.12	Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän tytäryhteisöt, osakkuusyhteisöt ja muut yksiköt (31.12. mennessä tai useammin) = HTOLT .....	124
6.13	Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuva taloudellinen toiminta (15.4. mennessä) = HKLMY .....	126

<b>Liitteet</b> .....	<b>127</b>
-----------------------	------------

<b>VERSIOHISTORIA</b> .....	<b>128</b>
-----------------------------	------------

# 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 tietosisältömääriä 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 taaseesta, tuloslaskelmasta, rahoituslaskelmasta ja niiden liitteenä olevista tiedoista sekä talousarvion toteutumisvertailusta ja toimintakertomuksesta, konsernitilinpäätöksestä ja sen liitetiedoista sekä osavuosisikatsauksista. 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 kestävyuden 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 riittävydestä tilikauden aikana.

Hyvinvointialueen on salassapitosäännösten estämättä toimitettava 116 §:ssä tarkoitettut tilinpäätös-, osavuosisikatsaus- 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 määrittellä hyvinvointialueiden talouden seurannassa ja raportoinnissa käytettäviä käsitteitä ja määrittelyjä. 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 2023 on annettu valtiovarainministeriön asetus ([487/2022](#)).

Hyvinvointialueiden tulee raportoida taloustietonsa Valtiokonttorin Kuntien ja hyvinvointialueiden taloustietopalveluun automatisoidusti XBRL-muodossa tai määrämuo-  
toisessa 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<sup>1</sup>. Asetuksella annettavia tietosisältömäärittelyjä 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.

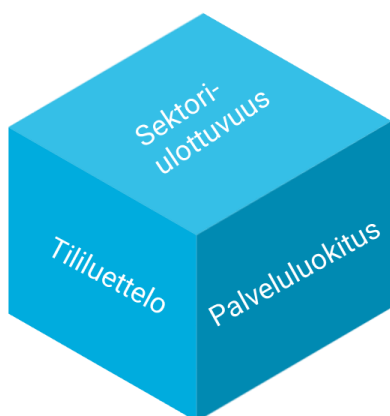
Hyvinvointialueiden taloudesta kerättävän taloustiedon yhtenäistämistä ja kehittämistä tehdään valtiovarainministeriön johdolla kuntien ja hyvinvointialueiden raportointien tietojen tietomäärittelyjen ylläpidon yhteistyöryhmässä, jossa tiedon tarpeita edustavat viranomaistahot sekä kunnat ja hyvinvointialueet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

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

---

<sup>1</sup> Kirjanpitolautakunnan [yleisohjeet](#) ja [lausunnot](#)  
Kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaoston [yleisohjeet](#) ja [lausunnot](#)

## 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 sektorilottuvuuteen 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-2022-1>.



## Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän palveluluokitus

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

Palveluluokan mukainen raportoitava tieto voi muodostua laskentatunnisteen osista kuten tuotteista, kustannuspaikoista, tulosityksiköistä 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-2022-1> <https://koodistot.suomi.fi/codescheme;registryCode=sbr-fi-code-lists;schemeCode=HPA-2022-1> <https://koodistot.suomi.fi/codescheme;registryCode=sbr-fi-code-lists;schemeCode=HPA-2022-1> <https://koodistot.suomi.fi/codescheme;registryCode=sbr-fi-code-lists;schemeCode=HPA-2022-1>

## Sektoriluokitus

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

Tilastokeskus ylläpitää talousraportoinnin sektoriluokitusta.

Sektoriluokituksen hierarkiat ovat Koodistopalvelussa:

<https://koodistot.suomi.fi/codescheme;registryCode=sbr-fi-code-lists;schemeCode=CT-2022-1>

Sektoriluokitus 2023 -käsikirja:

<https://www.doria.fi/handle/10024/186184>

Tilastokeskuksen luokituspalvelu y-tunnuksittain löytyy linkistä:

<http://www.stat.fi/tup/yrluok/index.html>

Käyttäjätunnus = Testkunt

Salasana = rato1333

Vastaavat tiedot saa myös vastapuolitunnistamisen API-rajapinnasta laittamalla osoitteeseen kysyttävän yhteisön y-tunnuksen tai useampia y-tunnuksia (korvaa esimerkkitunnukset 1111111-1 ja 2222222-2 oikeilla y-tunnuksilla):

Yhden yhteisön tietojen hakeminen:

<https://vastapuolitunnistaminen.stat.fi/api/v1/enterprises/1111111-1>

Useamman yhteisön tietojen hakeminen:

<https://vastapuolitunnistaminen.stat.fi/api/v1/enterprises?filter=1111111-1,2222222-2>

Rajapinnan tekninen kuvaus:

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

Listaan on poimittu toimivat ja lopettaneet yritykset parin edellisen vuoden ajalta. Lopetusrajana käytetään y-tunnuksen lopetusta, jos toiminta on lakannut. Vastaavasti taulukkoon päivitetään uusia y-tunnuksia uusien yritysten myötä. Muutokset kesken vuoden toiseen sektoriluokkaan ovat mahdollisia, mutta eivät kovin yleisiä. Tällaisessa tapauksessa voi käyttää oman valinnan mukaan joko kirjaushetken tai raportointihetken sektoria. Taulukko päivitetään kuukausittain kuukauden loppupuolella. Itse sektoriluokitus muuttuu harvoin, ei joka vuosi.

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://www.kuntaliitto.fi/talous/kirjanpito-ja-tilinpaatos/kirjanpitolautakunnan-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.

### 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 aiheutonta viivettä. Tämä edellyttää käytännössä laajempaa 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 seuranta 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 tulosityksikoittain, kustannuspaikoittain, palveluittain, hankkeittain, työkohteittain ja tuotteittain. Ulkoisessa tuloslaskelmassa tai taseessa ei tule esittää osastojen, tulosityksiköiden yms. välisiä liiketapahtumia ja niiden tuloksena syntyneitä kirjanpitovelvollisen sisäisiä tuotto- ja kulueriä tai omaisuus- ja velkaeriä.

Sektoriluokitus (muun muassa valtio, hyvinvointialueet, kunnat, 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 kirjatusta 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 kokonaistalouksenäkökulmasta, 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 organisaatorakenteesta riippumatta.

Tähän tililuetteloon ei sisälly sisäisiä tilejä. XBRL-taksonomian mukaisessa palveluluokkakohteisessa 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 HVA-AURA-käsikirjan luvuissa 6.1 *Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän talousarvio ja -suunnitelma*, 6.3 *Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän kuukausiraportointi*, 6.4 *Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän toimialakohtainen raportointi neljännesvuosittain*, 6.9.2 *Tilinpäätöstiedot sektoreittain käyttötaloudesta sektoreittain palveluluokkakohteisesti, tuloslaskelman tilit ja 6.11 Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän puolivuosisiraportoinnin yhteydessä esitettävä tilinpäätösennuste*.

### **3.1.4 Arvonlisävero**

Kirjanpito on järjestettävä sellaiseksi, että siitä saadaan arvonlisäveron käsittelyä ja määrittämistä 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 arvonlisäverokodeja.

### 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 siirtosäämismiset 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 omistusyhteisöille. Keskinäisten saatavien ja velkojen sekä keskinäisen omistuksen eliminoinnissa voidaan käyttää hyväksi vastapuolitunnisteen lisäksi myös osto- ja myyntireskontria tai tase-erittelyjä sekä yhteisöjen **y-tunnusta**. Konsernitilinpäätöksen 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 oikaisu 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<sup>2</sup>. Kuluvan tilikauden tiedossa olevat virheet on

---

<sup>2</sup> Ks. muun muassa kirjanpitolaakia 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.

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

## 3.2 Tuloslaskelmaa koskevat säännökset, ohjeet ja määräykset

### 3.2.1 Toimintatuotot

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons<sup>3</sup>

Toimintatuotot jaotellaan tuloslaskelmassa seuraavasti:

- Myyntituotot
- Maksutuotot
- Tuet ja avustukset
- Muut toimintatuotot.

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 määräraisten erien kirjanpitokäsittelyä koskevassa yleisohjeessa esitetään.

---

<sup>3</sup> Termit ja lyhenteet on kuvattu liitteessä 4 *Kuntien ja hyvinvointialueiden talousraportoinnin sanasto*.



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. Vaihdoissa 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.

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 esittäminen tuloslaskelmassa omana tilinpäätöseränään ei vaadita. Hyvinvointialue voi tilinpäätöksen harkinnanvaraisina liitetietoina esittää esimerkiksi ympäristökulujen ja ympäristötuottojen kokonaissummat.

### 3.2.1.1 Myyntituotot

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy

#### **Myyntituotot**

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.

## **Korvaukset hyvinvointialueilta**

### *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*

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

### *Muut myyntituotot*

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

### 3.2.1.2 Maksutuotot

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.

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

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 suoriteidensa perusteella saama korvaus eikä investoinnin rahoitusosuus. Tällaisia korvauksia ovat muun muassa

- palkkatuki
- 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 valtionosuudet ja avustukset paitsi ne, jotka kirjataan hyvinvointialueen tuloslaskelmassa suoraan kohtaan *Valtion rahoitus*
- koulutuskorvaukset Työttömyysvakuutusrahastolta.
- Kansaneläkelaitoksen kuntoutustuki

Käyttötalouden raportointivaatimus, joista tarvitaan vastinsektoritieto (esimerkiksi EU-tuista on eriteltävä EU- ja kansallinen rahoitusosuus):

- Palkkatuet
- Muut tuet ja avustukset

### 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:

- Vuokratuotot, sisäiset
  - Vuokratuotot, ulkoiset
  - Ulkoisista vuokratuotoista maa- ja vesialueiden vuokrat.

#### **Muut tuotot**

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

Muissa tuotoissa esitetään myös olennaiset pysyvien vastaavien aineettomien ja aineellisten hyödykkeiden luovutusvoitot<sup>4</sup>. Nämä luovutusvoitot on eriteltävä tilinpäätöksen liitetiedoissa.

Muita tuottoja voivat olla lisäksi esimerkiksi vahingosta johtuvat vakuutus- tai muut korvaukset. Yleensä vahingonkorvaukset ovat kuitenkin luonteeltaan menonoikaisua.

Tietotarpeet, jotka raportoidaan tilin kautta:

- Vakuutusyhtiöiden vahinkovakuutuskorvaukset

---

<sup>4</sup> 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.

- 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*

Tänne kirjataan hyvinvointialueen viranomaisena perimät sakot ja uhkasakot. Tähän kuuluvat esimerkiksi tulot muista hallinto-oikeudellisista kurinpitomaksuista.

Tämä tili ei pidä sisällään urakkasopimuksiin liittyviä sakkoja, jotka aiheutuvat esimerkiksi urakan viivästyisestä. Viivästys- tai muu vahingonkorvaus rakennusurakasta kirjataan hankintamenon vähennykseksi<sup>5</sup>. Muutkin vahingonkorvaukset ovat luonteeltaan menonoikaisua.

## 3.2.2 Valmisteverastojen muutos

### **Valmisteverastojen muutos / Valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen lisäys tai vähennys**

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy

Mikäli hyvinvointialueella on arvoltaan merkittäviä valmisteverastoja, on valmisteveraston muutoksen esittäminen erikseen tuloslaskelmassa toimintatuottojen jälkeen perusteltua. Tällöin valmisteverastojen muutos esitetään tuloslaskelmassa siten, että toimintatuottojen jälkeen esitetään tuottoja lisäävänä eränä keskeneräisten töiden ja valmiiden tuotteiden varastojen lisäys ja tuottoja vähentävänä eränä niiden vähennys. Hyvinvointialueet lisäävät rivin tarvittaessa. Valmisteveraston 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.

---

<sup>5</sup> Kirjanpitolautakunta 1867/2011: Jos korvaussumma tai osa siitä käytetään rakennusvirheiden korjaamiseen, aktivoidaan menot suoritetuista korjauksista perusparannuksen luonteisina rakennuksen menojäännöksen lisäykseksi taseeseen.

### 3.2.3 Valmistus omaan käyttöön

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy

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.

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 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 hankintamenuon ei voi sisältyä olennaisia sisäisiä katteita. Olennaiset sisäiset katteet on eliminoidava pysyviin vastaaviin aktivoidavasta hankintamenuosta.

### 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, ennakoperintärekisteriin 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*

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<sup>6</sup> eikä tilastoinnin toimintakuluihin eikä toimintatuloihin. Luontoiseduista on kuitenkin tehtävä merkinnät ennakoperintälain tarkoittamalla tavalla palkkakirjanpitoon. Luontoisetujen seurantaa varten voidaan avata kirjanpidon puitteisiin

---

<sup>6</sup> Kirjanpitolautakunnan lausunto 1149/1991 perustuu siihen, että luontoisedun raha-arvoa vastaan määrän kirjaaminen menonsiirtona alun perin kirjatuista menoista palkkamenoihin ei yleensä vastaa suuruudeltaan luontoisetujen hankinnasta työnantajalle aiheutuneita menoja.

sellaiset hyvinvointialueen sisäistä laskentaa palvelevat tilit, joita ei käytetä liiketapah-  
tumien kirjaamiseen ja joiden saldoja ei päätetä tilinpäätöstileille. Tällaiset tilit ja niille  
tehdyt merkinnät on selkeästi erotettava ulkoisesta kirjanpidosta.

#### *Jaksotetut palkat ja palkkiot*

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 vastatiliin *Siirto-  
velat* kirjataan tilikauden jaksotettavien kuluerien muutos. Siirtovelkoihin sisältyy siis  
sekä lomapalkkajaksotus että siihen liittyvät henkilösivukulut.

#### *Aktivoidut palkat ja palkkiot*

Omaan käyttöön aktivoitavan pysyvien vastaavien hyödykkeen valmistuksen arvo voi-  
daan 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 si-  
ten, että osuus vähennetään tuloslaskelmaan kirjatusta menoista ja aktivoidaan pysy-  
viin vastaaviin. Tällöin muun muassa tuloslaskelman henkilöstömenot eivät sisällä ak-  
tivoituja henkilöstömenoja.

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

#### *Henkilöstökorvaukset*

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

Henkilöstökuluista vähennetään hyvinvointialueen saamat yksittäistä viranhaltijaa tai  
työntekijää koskevat henkilöstökorvaukset kuten Kansaneläkelaitoksen ja muiden va-  
kuutuslaitosten suorittamat sairaus- ja vanhempainpäivärahat ja perhevapaakorvauk-  
set 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*

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 eläkeen. Kustannukset muodostuvat vapaaehtoisista vakuutusmaksuista.

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

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*

Hyvinvointialueelle siirtyneet vanhan eläkejärjestelmän mukaiset suoraan eläkkeensaajalle maksetut eläkkeet.

### *Muut henkilösivukulut*

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy

Muihin henkilösivukuluihin sisältyvät määräosuutena palkan tai palkkion perusteella määräytyvät sivukulut, kuten työnantajan sosiaaliturvamaksut ja työttömyysvakuutusmaksut sekä työttömyysturvan omavastuumaksu.

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 mukaisesti 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

Asiakaspalvelut ovat **lopputuotepalveluja**, joita hyvinvointialue ostaa muilta palvelujen tuottajilta. Tähän erään kirjataan kaikki hyvinvointialueiden asiakaspalvelujen ostot, myös muille kuin oman hyvinvointialueen tai jäsenhyvinvointialueiden asukkaille ostetut asiakaspalvelut. Ostopalvelut, jotka ovat osa hyvinvointialueen omaa palveluntuotantoa tai jotka tukevat hyvinvointialueen omaa palveluntuotantoa, eivät ole asiakaspalvelun ostoa vaan muiden palvelujen ostoa.

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 ostot toiselta hyvinvointiyhtymältä ja hoitopalvelujen yksityiseltä palvelujen tuottajalta.

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

Niin sanottujen **kollektiivipalvelujen** ostot, missä asiakas ei ole tunnistettavissa, esimerkiksi pelastustoimen palvelujen ostot eivät ole asiakaspalvelujen ostoja.

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 maksusuudet hyvinvointiyhtymän käyttökuluihin ovat yleensä asiakaspalvelujen ostoja. Poikkeuksena ovat sellaiset maksusuudet, 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*

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.

Jos taas kunta myöntää avustusta ja antaa sen palvelusetelinä, se kirjataan avustuksiin. Tällainen tilanne voi olla kunnan elinkeinoitoimessa annettu palveluseteli yrittäjille käytettäväksi esimerkiksi markkinoinnin suunnitteluun.

### **Muiden palvelujen ostot**

Muut kuin asiakaspalvelut ovat hyvinvointialueen suoritetuotannossaan käyttämiä palveluja. Myös niin sanottujen kollektiivipalvelujen ostot kuuluvat muiden palvelujen ostoihin.

Kollektiivipalveluissa asiakas ei yleensä ole tunnistettavissa, ja ne tarjotaan samanlaisesti kaikille alueen asukkaille tai tietylle osaryhmälle. Kollektiivipalveluiden käyttö voi olla passiivista, eli niiden käyttö ei vaadi kaikkien asianosaisten suostumusta tai aktiivista osallistumista. Kollektiivipalveluiden käyttö ei myöskään suoraan vähennä muille käytettävissä olevan palvelun määrää.

Kollektiivisia palveluita ovat julkisyhteisöjen tehtäväluokituksen (COFOG 2001) mukaan yleinen julkishallinto, puolustus, yleinen järjestys ja turvallisuus, elinkeinoelämään liittyvät asiat, ympäristönsuojelu, asuminen ja yhdyskuntapalvelut sekä osa virkistys- ja kulttuuritoiminnasta.

Kollektiivipalveluiden osto raportoidaan aina muiden palvelujen ostoihin riippumatta siitä ovatko ne väli- vai lopputuotepalveluita hyvinvointialueen palvelutuotannossa. Käänteisesti, asukkaille ostetut yksilölliset palvelut kirjataan asiakaspalveluiden ostoihin. Tämä tiliöintisääntö on syy miksi kollektiivipalvelut tässä määritellään. Taustalla on Euroopan kansantalouden tilinpitojärjestelmän (EKT 2010) määrittämä tapa laskea kotitalouksien kokonaiskulutus yksilöllisen ja kollektiivisen kulutuksen kautta.

Seuraaville palveluluokille kuuluvien palveluiden ostaminen tulkitaan pääsääntöisesti kollektiivipalveluiden eli muiden palvelujen ostamiseksi talousraportoinnissa:

- 2930 Hyvinvoinnin ja terveyden edistämisen asiantuntijapalvelut
- 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*

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
- Käännös- ja tulkkaukspalvelut
- 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, merkitään ko. palvelut *Painatukset, ilmoitukset ja markkinointi* -tilille.

### *Toimistopalvelut*

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<sup>7</sup>
- 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*

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

- Kiinteän puhelinverkon palvelut
- Langattoman verkon telepalvelut
- Satelliittiviestintäpalvelut
- Tietokoneiden ohjelmointi- ja konsultointipalvelut
- Tietojenkäsittely- ja internet-palvelinpalvelut
- Verkkoportaalit
- Palvelinympäristöjen ylläpitopalvelu
- Varmistus- ja tallennuspalvelut

---

<sup>7</sup> 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.

- Tietohallintopalvelut
- Sovelluspalvelut.

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

#### *Rahoitus- ja pankkipalvelut*

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

#### *Työvoiman vuokraus*

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.

### *Painatukset, ilmoitukset ja markkinointi*

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*

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

### *Vakuutukset*

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* -kuluttilit palveluittain ja kuluttilien vastatiliksi tuottotili, joka talousarvion tuloslaskelmaosan toteutusvertailussa merkitään muihin rahoitustuottoihin. Tilinpäätöksessä sisäiset vakuutusmaksutilit eliminoidaan vastakirjauksin ja sisäisiä vakuutusmaksuja vastaava erä vähennettynä sisäisillä vakuutuskorvauksilla kirjataan tuloslaskelmasta rahastosiiirtona taseen vakuutusrahaston pääomaan.

### *Puhtaanapito- ja pesulapalvelut*

Puhtaanapitoon kuuluvat viemäri- ja jätevesihuolto (jätevesimaksut ja hulevesiviemäri- ja jätehuolto (jätehuoltomaksut), rakennusten puhdistus- ja siivouspalvelut, teiden, katujen ja ulkoalueiden puhtaanapito jne. Pesulapalveluihin kuuluvat esimerkiksi vaatteiden pesu ja huolto.

### *Rakennusten ja alueiden rakentamis- ja kunnossapitopalvelut*

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, puistojen sekä muiden alueiden korjauksesta ja kunnossapidosta maksetut korvaukset
- Hissihuoltomaksut
- Nuohousmaksut

#### *Koneiden, kaluston ja laitteiden rakentamis- ja kunnossapitopalvelut*

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.

#### *Majoitus- ja ravitsemispalvelut*

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

#### *Matkustus- ja kuljetuspalvelut*

Henkilökuljetukset, potilaskuljetukset mukaan lukien, myös muun muassa sairaankuljetuspalvelujen osto. 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. Polttoainelisa vertautuu laskutuslisään. Siten se kirjataan varsinaiselle hankinnalle eli palvelun luonteen mukaan kuljetuspalveluihin.

#### *Sosiaali- ja terveysterveyspalvelut*

Sosiaali- ja terveysterveyspalveluihin kuuluvat muun muassa laboratorio- ja röntgenpalvelut, kun ne ovat niin sanotun välituotepalvelun luonteisia, osa kokonaispalvelua, myös muun muassa ensivastehoitopalvelut, henkilöstön terveydenhuoltopalvelut, perhehoiton käynnistämis- ja kulukorvaukset. Lääkäri- ja sairaanhoitohenkilöstön vuokraus on henkilöstön vuokrausta, ei sosiaali- ja terveysterveyspalvelujen ostoa.

#### *Koulutus- ja kulttuuripalvelut*

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

### *Muut yhteistoimintaosuudet*

Muun muassa osuudet työmarkkinalaitokselle ja muut osuudet (niin sanotut kollektiivipalvelut), jotka eivät ole asiakaspalvelujen ostoja, ja joita ei voida lukea mihinkään edellä olevaan *Muiden palvelujen ostot* -menolajin alakohtaan.

### *Muut palvelut*

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 muusiinkin käyttöluupa ja valokopioiden tekijänoikeuskorvaus.

### **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 tarvikkeikäytön mukaisesti toimintayksikön kuluksi.

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

**Huomio!** Kuntien tililuettelossa 4500-4699 *Ostot tilikauden aikana* kuuluu kunnan liikelaitosten tuloslaskelmakaavaan. Hyvinvointialueille ei ole olemassa erillistä liikelaitoksen kaavaa, joten *Ostot tilikauden aikana* on jäänyt hyvinvointialueiden tililuetteloon epähuomiossa. Tiliväli 4500-4699 *Ostot tilikauden aikana* poistetaan hyvinvointialueiden tililuettelosta tilikaudesta 2024 eteenpäin.

#### **Toimistotarvikkeet**

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

#### **Kirjallisuus**

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

## **Elintarvikkeet**

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

## **Vaatteisto**

Vaatteistoon kuuluvat kaikki vaatteisto, kengät, sisustustekstiilit, liinavaatteisto, suoja-vaatteet, kertakäyttövaatteet ja muut tekstiilivalmisteet.

## **Lääkkeet**

Tilille kirjataan ainoastaan lääkkeit

## **Hoitotarvikkeet**

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

## **Puhdistusaineet ja -tarvikkeet**

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

## **Poltto- ja voiteluaineet**

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

## **Lämmitys**

Kaukolämmön ja -kylmän hankinta sekä lämmitysaineet apuaineineen ja lämmitystarvikkeet.

## **Sähkö ja kaasu**

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

## **Vesi**

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

## **Kalusto**

Muu kuin pysyvien vastaavien hyödykkeisiin luettava kalusto ja välineistö, eli kertapoistaisen 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**

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

## **Muu materiaali**

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

### **3.2.4.4 Avustukset**

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy

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

#### **Avustukset kotitalouksille**

Tietotarpeet:

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

#### *Omaishoidon tuki*

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 myönnettävälle toimeentulotuen menoille, jotka ovat *Täydentävä toimeentulotuki* ja *Ehkäisevä toimeentulotuki*.

Omalle tililleen merkitään myös saadut *Täydentävän ja ehkäisevän toimeentulotuen takaisinperinnät* yhteensä.

### **Muut avustukset kotitalouksille**

Kotitalouksille maksetut muut avustukset kuten erilaiset apurahat sekä muun muassa veroton kuntoutus-, ahkeruus- tai terapiarahat sekä erilaiset apurahat. Jos hyvinvointialue osallistuu *eläinlääkintähuoltolain 16 §:n* perusteella eläinlääkärin hyötyeläimelle antamasta eläinlääkärinavusta aiheutuneisiin kustannuksiin, esimerkiksi käynti- tai toimenpidemaksuihin, merkitään tämä avustukseksi.

### *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 suoriutumiseksi tarvittavat välineet, koneet ja laitteet, asunnon muutostyöt, ylimääräiset vaatekustannukset 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.

### *Vastaanottoraha ja käyttöraha turvapaikanhakijoille*

*Vastaanottolaissa* säädetty turvapaikanhakijoille maksettava vastaanottoraha voidaan seurantaa ja tilityksiä varten erottaa omalle laskentatunnisteen osalle tai tilille.

*Vastaanottolaissa* säädetty turvapaikanhakijoille maksettava käyttöraha voidaan seurantaa ja tilityksiä varten erottaa omalle laskentatunnisteen osalle tai tilille.

### **Avustukset yhteisöille**

Muille kuin kotitalouksille myönnettävät avustukset. Tällaisia ovat muun muassa erilaisille yhdistyksille maksettavat toiminta-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 vuokratulot ja hyvinvointialueen maksamat välittömät verot, esimerkiksi liiketoiminnan yhteisövero, kiinteistöverot ja muut välittömät verot. Tähän kuuluu myös arvonalisävero omasta käytöstä tai luontoiseturista siltä osin kuin sitä ei voida kohdistaa ao. kululajiin. Vuokratulot voidaan esittää tuloslaskelmassa myös omalla rivillään, mikäli niiden määrä toimintakuluissa on olennainen. Myyntiin liittyvät kuluerät kuten myyntisaamisista syntyneet luottotappiot sekä väliilliset 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.

#### **Vuokratulot**

Vuokratulujen yhteismäärästä tulee eritellä sisäiset vuokratulot. Asuntojen sekä muiden rakennusten ja huoneistojen vuokriin sisältyvät sekä ulkoiset että sisäiset vuokrat (tai yhtiövästikkeet) rakennuksista ja huoneistoista.

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 vuokratuluihin kirjataan esimerkiksi vaateiston vuokrat. Sen sijaan esimerkiksi työkoneurakoitsijalle maksetut työsuoritusten korvaukset luetaan muiden palvelujen ostoihin.

Alla on tietotarve ulkoisista vuokratuluista:

- Maa- ja vesialueiden vuokrat
- Rakennusten ja huoneistojen vuokrat
- Koneiden ja laitteiden vuokrat
- Muut vuokrat.

## **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 oikaisu ja muut oikaisuerät on pyrittävä kirjaamaan ensisijaisesti kulu- tai tuottolajiin, johon oikaistava liiketapahtuma on kirjattu.

### *Jätevero*

Hyvinvointialueen maksama jätevero kirjataan erikseen muista välillisistä ja välittömistä veroista.

### *Muut välilliset ja välittömät verot*

Välillisiin ja välittömiin veroihin kirjataan muun muassa ajoneuvovero, käyttövoimavero sekä arvonlisävero omasta käytöstä tai luontoiseturasta 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*

Olenaiset pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustappiot kirjataan muina toimintakuluina. Nämä luovutustappiot on eriteltävä tilinpäätöksen liitetiedoissa.

### *Luottotappiot toimintatuotoista (myyntisaamiset)*

Muihin kuluihin kuuluvat myyntisaamisista syntyneet luottotappiot.

Arvonlisäverollisen toiminnan myyntisaamisten luottotappiot vähennetään arvonlisäveroilmoituksessa myynnin vähennyksenä.

### *Takaustappiot ja niiden takaisinperinnät*

Muihin kuluihin kuuluvat annetuista takauksista syntyneet tappiot.

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

### 3.2.5 Osuus osakkuusyhteisöjen voitoista (tappioista)

Käytetään laskelmakaavoissa: Kons

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

### 3.2.6 Valtion rahoitus

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Kons

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.

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, 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.

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

Tietotarve: ”Hyvinvointialueen korkotuotot liikelaitoksilta”

### 3.2.7.2 Muut rahoitustuotot

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Muihin rahoitustuottoihin sisällytetään osingot ja osuuspääomien korot, liikelaitoksen tai muun taseyksikön peruspääoman tuotto, korvaus jäännöspääomasta laskennallisesti eriytetyltä liiketoiminnalta, viivästyskorot, ei-suojaavan koronvaihtosopimuksen korkotuotot sekä kurssivoitot rahoituslainoista. Arvopapereiden luovutusvoitot on lisäksi ilmoitettava erikseen.

Muista rahoitustuotoista on eriteltävä koronvaihto- ja korkoterminisopimukseen liittyvät rahoitustuotot (ei-suojaavat).

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

Erikseen 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. Johdannaissopimuksen perusteella pankilta saatu samamääräinen tulo merkitään ko. tiliryhmän hyvitykseksi (oikaisueräksi). Lisäksi samaan tiliryhmään mutta omalle tilille merkitään johdannaissopimuksen perusteella veloituksiksi kiinteäkorkoinen meno.<sup>8</sup>

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

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 korvaus peruspääomasta liikelaitokselta tai muulta taseyksiköltä tai korvaus jäännöspääomasta laskennallisesti eriytetyltä liiketoiminnalta (kunnalle). Muita rahoituskuluja ovat lisäksi muun muassa viivästyskorot, ei-suojaamistarkoituksessa tehdyn koronvaihtosopimuksen korkokulut, takaus-, luotto- ja luottokorttiprovisiot samoin kuin muut koron lisäksi rahoituslainasta johtuvat kulut kuten kurssitappiot sekä lainasaamisiin ja rahoitusomaisuuteen kuuluvien arvopapereiden ja muiden sellaisten rahoitusvarojen arvonalentumiset. Lainasaamisista aiheutuneet luottotappiot, myös sosiaalisen luotonuksen luottotappiot, ovat muihin rahoituskuluihin sisältyviä arvonalentumisia.

Muista rahoituskuluista on eriteltävä koronvaihto- ja korkotermiinisopimukseen liittyvät rahoituskulut (ei-suojaavat).

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

Myös pankin perimä maksu tilillä olevan positiivisen saldon perusteella merkitään *Muihin rahoituskuluihin*.

---

<sup>8</sup> 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.

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

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

Kertaluonteisina poistoina käsitellään muut kuin suunnitelman mukaiset poistot eli pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutusvoitot ja -tappiot sekä muut lisäpoistot.

## Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutusvoitot ja -tappiot

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<sup>9</sup>. 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.

Itse perustetun tytäryhteisön osakkeiden tai osuuksien hankintameno eliminoidaan yhtiöön sijoitettua omaa pääomaa vastaan tai omistusosuuden ollessa alle sataprosenttinen, 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.

Hankintamenomenetelmää käytettäessä keskinäinen omistus eliminoidaan vähentämällä hankintameno sekä tytäryrityksen hankinta-ajankohdan mukaisesta omasta

---

<sup>9</sup> Vähäiset pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutusvoitot ja -tappiot syntyvät myydessä hyödyke hintaan, joka poikkeaa vähän jäljellä olevasta poistamattomasta hankintamenosta.

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 konsernilikearvoksi ja poistetaan vaikutusaikanaan. Jos vaikutusaikaa ei voida luotettavalla tavalla arvioida, konsernilikearvo poistetaan kymmenessä vuodessa. Kohdistamaton konsernipassiiva eli konsernireservi kirjataan tuotoksi kulukirjausten tai realisoituneiden tulojen mukaan.

### 3.2.8.3 Arvonalentumiset

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

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*.

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

Aiheettomaksi osoittautunut arvonalennus on oikaistava siinä tuloslaskelman ryhmässä, jossa kulukirjaus on tehty (*KPL 5:16 §*). Aiheettomaksi osoittautuneen arvonalennuksen oikaisusta on annettava selvitys liitetiedoissa.

## 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<sup>10</sup>
- 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.

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.

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

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy

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

---

<sup>10</sup> Esimerkiksi jos hyvinvointialue yhtiöittää tai myy liikelaitoksensa, siitä syntyvä luovutusvoitto tai -tappio käsitellään satunnaisena eränä.

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

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy

#### *Vapaaehtoisten varausten muutokset*

*Kirjanpitolaian 5:15 §:ssä* luetelluista vapaaehtoisista varauksista tulee hyvinvointialueella ja hyvinvointiyhtymässä kysymykseen investointivaraus. Investointivaraus saadaan tehdä vastaista hankintamenoa varten. Investointivaruksen avulla voidaan varautua tulevina vuosina tehtävään talouden kannalta merkittävään investointiin keräämällä sitä varten tuloja etukäteen. Investointivaruksella 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.

Investointivaraussirrot 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 mukaisesti 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 investointivarausten 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.

### 3.2.14 Tilikauden verot ja laskennalliset verot

Käytetään laskelmakaavoissa: Kons

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

### 3.2.15 Vähemmistöosuudet

Käytetään laskelmakaavoissa: Kons

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

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 §*).



## 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.

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.

#### 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 IT-ohjelmistojen lisenssioikeudet voidaan yhdistää aineettomiin oikeuksiin. IT-ohjelman hankintaan liittyvät muut menot kuin lisenssioikeuden hankintameno on katsottu muiksi pitkävaikutteisiksi menoiksi. Taseessa ostettujen IT-ohjelmistojen hankintamenot saadaan myös merkitä olennaisuuden ja taloudellisuuden periaatteet huomioon ottaen yhtenä eränä muihin pitkävaikutteisiin menoihin<sup>11</sup>.

### **Konserniliikearvo**

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

### **Muut pitkävaikutteiset menot**

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Muihin pitkävaikutteisiin menoihin kirjataan aktivoitua 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-<sup>12</sup> 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 pysyvien vastaavien hyödykkeen hankintameno, mikäli jäsenhyvinvointialueiden kesken asiasta on näin sovittu).

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.

---

<sup>11</sup> Ks. kirjanpitolausakunta 1604/2000 Atk-ohjelmiston hankintamenon aktivointi.

<sup>12</sup> Osakehuoneistojen perusparannusmenoja ei merkitä osaksi huoneiston hallintaan oikeuttavien osakkeiden hankintamenoa (kirjanpitolausakunta 1588/1999).

**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).<sup>13</sup>

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-alueen esittämipaikka 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.

---

<sup>13</sup> Katso myös kirjanpitolautakunnan lausunto 1996/2019 metsäkiinteistöön liittyvistä kirjanpitokysymyksistä.

Raportoinnissa 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*. Kun kyseessä on vuokratontti, ei-palautettavat liittymismaksut kirjataan pysyvien vastaavien aineellisten hyödykkeiden tase-erän *Maa- ja vesialueet* alaeräksi nimikkeellä *Kiinteistöjen vuokraoikeudet*. Jos tase-erä sisältää ainoastaan aktivoituja liittymismaksuja, erälle on kuitenkin suositeltavaa antaa nimike *Kiinteistöjen liittymismaksut*.

### **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 ja muihin rakennuksiin. 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.

### **Kiinteät rakenteet ja laitteet**

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Kiinteät rakenteet ja laitteet 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:

- Tietokonelaitteet
- Viestintälaitteet
- Kuljetusvälineet
- Muut koneet ja kalusto.

Olenaisuuden ja varovaisuuden periaatteet huomioon ottaen kirjataan vähäarvoisten aineellisten ja aineettomien hyödykkeiden hankintamenot kirjanpidossa kokonaisuudessaan käyttöönottilikauden kuluksi, vaikka niiden odotetaan tuottavan tuloa useamman tilikauden aikana. Hyvinvointialueen poistosuunnitelmassa on yleensä määriteltäviä 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.

Hyvinvointialueen omistamat arvoesineet kuten taideteokset ja museoesineistö aktivoitetaan samoin perustein kuin muutkin pysyvien vastaavien hyödykkeet. Tilastointia varten ilmoitetaan erikseen hyvinvointialueen arvo- ja taide-esineistön hankintameno.

Tästä syystä voi esineistön aktivointi taseeseen olla tarkoituksenmukaista, vaikka sen realisointi ei käytännössä tulisi kysymykseen.

### **Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat**

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

*Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat* -erä sisältää aineellisten hyödykkeiden ennakkomaksut ja valmisteilla olevista investoinneista aiheutuneet hankintamenot.

#### **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.

### **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*.

Osakkeet ja osuudet eritellään taseen liitetiedoissa seuraavasti:

- Osakkeet konserniyhtiöt
- Osakkeet ja osuudet omistusyhteisyhteisöt
- Hyvinvointiyhtymäosuudet
- Muut osakkeet ja osuudet.

Osakkeiden hankintamenoon luetaan sellaiset osakehankinnasta johtuvat menot, joiden syntyminen jäisi toteutumatta ilman osakehankintaa<sup>14</sup>. Osakkeiden hankintamenoa lisäykseksi kirjataan myös esimerkiksi kiinteistöyhtiölle maksetut pääomavastikkeet, mikäli kiinteistöosakeyhtiö on päättänyt rahastoida ne omaan pääomaan<sup>15</sup>.

Osakkeet ja osuudet omistusyhteisyyksien -erään merkitään hyvinvointialueen omistamat osakkeet ja osuudet osakkuusyhteisöissä, omistusyhteisyyksissä ja yhteisyyksissä. Hyvinvointialueen konsernitilinpäätökseen yhdistellään konserniyhteisöjen omistusosuutta vastaava määrä osakkuusyhteisöjen voitosta tai tappiosta sekä oman pääoman muutoksesta (*KPL 6:12 §*). Konsernitaseessa osuus osakkuusyhteisöjen 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.

### **Joukkovelkakirjalainasaamiset**

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Toimialasijoittamisen pitkäaikainen joukkovelkakirjalaina, jota on tarkoitus pitää sijoituksena juoksuajan loppuun, merkitään pysyviin vastaaviin. 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 pääomainat, kuuluvat tähän ryhmään. Antolainat voivat olla korollisia tai korottomia velkakirja- tai pääomalainoja. Raportoinnissa muut lainasaamiset jaetaan sektoreittain.

---

<sup>14</sup> Kirjanpitolautakunnan lausunto 1942/2015 osakehintaan liittyvien menojen kirjaamisesta

<sup>15</sup> Kirjanpitolautakunnan lausunto 1916/2014 kiinteistöosakeyhtiön osakkeisiin kohdistuvan lainaosuuden kirjaamisesta sekä *asunto-osakeyhtiöiden kirjanpitoa ja tilinpäätöstä koskeva yleisohje*

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

### **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 joukkovelkakirjasaamiset, muut lainasaamiset ja muut saamiset eritellään taseen liitetiedoissa seuraavasti:

- Joukkovelkakirjasaamiset
- Saamiset konserniyhteisöt
- Saamiset hyvinvointiyhtymät (joissa hyvinvointialue on jäsenenä)
- Saamiset muut yhteisöt.

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

## **3.3.2 Toimeksiantojen varat**

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Toimeksiantojen varoja ovat

- Valtion toimeksiannot
- Lahjoitusrahastojen varat
- Muut toimeksiantojen varat.

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.

### **Lahjoitusrahastojen varat**

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 tuloiteta tuloslaskelmassa, vaan se kirjataan toimeksiantojen pääomiin. Lahjoitusrahastoon merkittävien lahjoitusten tasearvo määräytyy samalla tavalla kuin käyttörajoitettomien 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 kirjatavat poistot merkitään lahjoitusrahastojen varojen ja pääomien vähennykseksi.

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

Jos yksittäinen omaisuususerä 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.

### **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

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

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 aktiivoida 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**

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

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

### **Muu vaihto-omaisuus**

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

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

### **Ennakkomaksut**

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 jaetuna 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 omistusyhteisyyksiltä.

### **Myyntisaamiset**

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**

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Lainasaamiset liittyvät suoranaiseen lainaustoimintaan. Lainasaamisia ovat muun muassa hyvinvointialueen tytäryhteisöjen, hyvinvointiyhtymien sekä osakkuus- ja muiden omistusyhteisöjen ja muiden yhteisöjen toimintapääoman rahoittamiseen maksuvalmiuden tukemiseksi myönnettävät lainat (mukaan lukien konsernitilin saaminen tytäryhteisöiltä) sekä hyvinvointialueen asukkaille suoraan antamat lainat (mukaan lukien sosiaalisen luotonuksen 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.

Jos hyvinvointialue mitätöi lainasaamisen muilta yhteisöiltä, on se eriteltävä.

Lainasaamiset jaetaan sektoreittain.

### **Muut saamiset**

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.

### **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.

### **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**

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 yritys-todistukset.

### **Joukkovelkakirjalainasaamiset**

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 tase-erään.

### **3.3.3.4 Rahat ja pankkisaamiset**

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Kons

#### **Rahat**

Rahoilla tarkoitetaan hyvinvointialueen käteisiä kassavaroja (kolikoita ja seteleitä).

#### **Pankkisaamiset**

Pankkisaamiset ovat pankkien ottolainauksilla 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<sup>16</sup>.

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.

### 3.3.4 Oma pääoma

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

#### 3.3.4.1 Peruspääoma

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

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.

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

---

<sup>16</sup> Kirjanpitolautakunnan lausunto 1835/2009 luotollisen shekkitilin käsittelystä.

### 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, 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 eliminointava konsernitilinpäätöstä laadittaessa. Sijoituksen tai rahoitusosuuden tilikaudella aktivoitu määrä vähennetään tilikauden tuloksesta. Myöhemmillä tilikausilla pitkävaikutteisista menoista kirjattu poisto eliminoidaan tuloslaskelmasta ja vähennetään edellisten tilikausien yli- tai alijäämästä. Jäljellä oleva aktiivaera eliminoidaan pitkävaikutteisista menoista ja vähennetään edellisten tilikausien yli- tai alijäämästä.

### 3.3.4.3 Omat rahastot

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Omat rahastot 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 kirjaussuosituks**

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 päättyessä 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 omavastuusuutta vakuutus sopimuksissa ja näin pyrkiä säästämään vakuutusmaksuissa. Vahinkorahaston kartuttamista ja käyttämistä koskevat kirjaukset tehdään tuloslaskelman kautta. Vahinkorahaston pääomaa vastaan ei kirjata menoja.

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

### **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, 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.

### 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 §*). Vähemmistöosuus erotetaan kustakin oman pääoman erästä erikseen.

### 3.3.6 Poistoero ja vapaaehtoiset varaukset

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

#### 3.3.6.1 Poistoero

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

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

#### 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

#### Investointivaraus

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

#### Hyvinvointialueen liiketoiminnan vapaaehtoinen varaus

Hyvinvointialueen liiketoiminnalle saattaa muodostua tuloverovelvollisuus (TVL 21.4 §). Tällaisessa liiketoiminnassa varausten tekemisessä noudatetaan elinkeinoverolain säännöksiä vapaaehtoisista varauksista<sup>17</sup>.

---

<sup>17</sup> 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 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 sisältävät JuEL-järjestelmän ulkopuolella järjestettyjen eläkkeiden eläkevastuut. Tällaisia ovat varhennetun eläkkeen eläkealenen 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.

#### 3.3.7.2 Muut pakolliset varaukset

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

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<sup>18</sup>. Muut pakolliset varaukset eritellään tilinpäätöksen liitetiedoissa.

---

<sup>18</sup> 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 suojaus-tarkoituksessa tehtyjen koronvaihtosopimusten käsittelystä kunnan tilinpäätöksessä.

### 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.

#### Lahjoitusrahastot

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy

Lahjoitusrahaston pääoma merkitään hyvinvointialueen taseessa toimeksiantojen pääomiin 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 mukaisesti taseeriin 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.

### 3.3.9 Konsernireservi

Käytetään laskelmakaavoissa: Kons

Konsernireservi merkitään taseen vastattaviin omaksi tase-eräkseen 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 omistussuuden 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. Jos velka on otettu omaksi takauksen perusteella, myös se on eriteltävä, sekä siitä julkisyhteisöltä otettu osuus.

## **Joukkovelkakirjalainat**

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**

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 sekkilistä 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

## **Lainat julkisyhteisöiltä**

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Julkisyhteisöjä ovat valtio, hyvinvointialueet, kunnat ja kuntayhtymät sekä sosiaaliturvarahastot.

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**

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 yritykset (myös valtion ja hyvinvointialueiden 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**

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 ennako on maksettu, luovutetaan, ennakkomaksu kirjataan tuloksi. Kun suoritteen luovuttamiseen on aikaa yksi vuosi tai vähemmän, saatu ennako siirretään pitkäaikaisesta vieraasta pääomasta lyhytaikaiseen.

#### **Ostovelat**

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Ostovelkoina esitetään ne velat, jotka johtuvat tuotannontekijöiden hankintojen kirjaamisesta suoriteperusteella. Ostoveloksi 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

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 ta-seessa erillisenä tai mainita siitä liitetiedoissa.

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

Erikseen raportoitava tietotarve on johdannaisopimuksiin ja arvopaperilainaan liittyvät saadut käteisvakuudet. Näiden käteisvakuuksien yhteissumma raportoidaan.

Pitkäaikaiset muut velat jaetaan sektoreittain.

## Siirtovelat

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Siirtovelka liittyy tuloon tai menoon, joka realisoituu suoriteperusteisesti eri tilikaudella kuin se saadaan tai maksetaan rahana. Siirtovelkoilla 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 tulevana tilikausina, ellei niitä ole merkittävä ennakkomaksuihin. Tuloenkoina 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.

### 3.3.10.2 Lyhytaikainen vieras pääoma

Käytetään laskelmakaavoissa: Hyvinvointialue, Hvy, Kons

Lyhytaikaisen vieraan pääoman *Joukkovelkakirjalainat* ovat tilinpäätöstä seuraavana vuonna erääntyviä joukkovelkakirjalainojen lyhennyksiä.

*Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta, Lainat julkisyhteisöiltä ja Lainat muilta luotonantajilta* sisältävät niin sanottujen kassalainojen lisäksi tilinpäätöstä seuraavan vuoden lyhennykset pitkäaikaisista lainoista.

Konsernitilivelka tytäryhteisöltä merkitään Lainat muilta luotonantajilta -kohtaan.

#### **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<sup>19</sup>.

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

#### **Siirtovelat**

Siirtovelka liittyy tuloon tai menoon, joka realisoituu suoriteperusteisesti eri tilikaudella kuin se saadaan tai maksetaan rahana. Siirtoveltoilla 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.

---

<sup>19</sup> Kirjanpitolautakunnan lausunnossa 1561/1999 on käsitelty siirtovelkojen ja muiden lyhytaikaisten velkojen tilien ryhmittelyä.

Erikseen on ilmoitettava tieto siirtyvistä koroista eli tilikaudelle jaksotetuista korkovelloista.

### **3.3.10.3 Velat tytäryhteisöille, hyvinvointiyhtymille sekä osakkuus- ja muille omistusyhteisöille**

Tilinpäätöksen liitetiedoissa on eriteltävä erikseen velat tytäryhteisöille, erikseen hyvinvointiyhtymille, joissa hyvinvointialue on jäsenenä, sekä erikseen osakkuus- ja muille omistusyhteisöille pitkäaikaisesta ja lyhytaikaisesta vieraasta pääomasta. Nämä velat on liitetiedoissa eriteltävä ryhmissä:

- Saadut ennakot
- Ostovelat
- Muut velat
- Siirtovelat.

## 4 Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän palveluluokitus

Hyvinvointialueiden palveluluokitus kattaa lainsäädännön hyvinvointialueille asettamat tehtävät. Lisäksi palveluluokituksessa otetaan huomioon olemassa oleva julkisyhteisöjen tehtävälukitus COFOG, hyvinvointialuetaloustilastoinnin vaatimukset ja 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 Palveluluokkakohtaisen tiedon käyttötarkoitukset

Tämä palveluluokitus on tarkoitettu taloustietojen ja palveluiden kustannusten tarkasteluun ja raportointiin.

### 4.2 Taloustietojen kohdentaminen palveluluokille

Palveluluokille kohdennetaan kaikki toimintakatteeseen sisältyvät kustannukset ja tuotot, poistot sekä arvonalentumiset. Valtion rahoitusta, verotuloja, rahoitustuottoja ja -kuluja sekä satunnaisia erä 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 (HKNR Q4) tilitasoisista tiedoista enintään tuhannella eurolla.

Palveluluokille kohdennettavien taloustietojen kohdentamisessa noudatetaan aiheuttamis- ja täydellisyysperiaatteita eli toiminnasta aiheutuvat kustannukset ja saadut tuotot kohdistetaan palveluluokille. 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.

Raportointikokonaisuudessa 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 x01 tiedoista, jonka vuoksi tiliryhmän tiedon yhteensä -rivillä ulkoiset-sektorin solu voi olla harmaa. Samalla rivillä voi kuitenkin olla pakollisena raportoitavana tietona tarkentavat sektoritiedot (ks. HVA-AURA-käsikirjan luku 5, kohta *Kenttien väritykset*).

Sektoritietoa sisältävien raportointikokonaisuuksien taulukkomalleissa sarakkeilla esitetty sektoritieto on luokitusjärjestelmänä hierarkkinen, mutta se ei käyttydy taksoniassa laskentamielessä hierarkkisesti eli raportoidut sektori/saraketiedot eivät automaattisesti summaudu toisille tasoille. Edellä kuvatun vuoksi sektoritiedot pyydetään raportoimaan taksoniassa 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 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 HVA-AURA-käsikirjan liitteessä 3 *Kuntien ja hyvinvointialueiden kustannuslaskenta*.

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

## 5 Taulukkomallien lukuohjeet, raportointikokonaisuuksien sisältö ja raportointiohjeet

Taulukkomallit sisältävissä Excel-dokumenteissa esitetään taksonomian sisältämät raportointikokonaisuudet taulukoiden muodossa. Dokumenttien tarkoituksena on auttaa käyttäjää ymmärtämään määritysten sisältö ilman erillisen raportointisovelluksen käyttöä.

Taulukkomallien Sisällysluettelo-välilehdellä on eritelty kyseisen raportointikokonaisuuden käsittämät osakokonaisuudet. Jokainen osakokonaisuus on määritetty omalla välilehdellään vastaten osakokonaisuuden tunnusta, joka toimii myös linkkinä. Osakokonaisuudet ovat varsinaisia tiedonkeruun sisältömääryksiä ja vastaavat ajatustasolla aiemmin Tilastokeskuksen toteuttaman tiedonkeruun lomakkeita. Osakokonaisuudet koostuvat kentistä, jotka ovat yksittäisiä kerättäviä tietoalkioita.

### Kenttien väritykset

Keltainen väri osakokonaisuuksien kentissä tarkoittaa, että sen määrittämä tieto tulee raportoida kun taas vaalean harmaa väri kentissä tarkoittaa, että kyseisen arvon raportointi ei ole välttämätöntä, mutta se on silti mahdollista sisällyttää raporttiin. Näitä ovat tyypillisesti summatasot, jotka voidaan tarvittaessa myös laskea vastaanottavan viranomaisen päässä. Vaaleanharmaaseen kenttään raportoitua tietoa ei ylikirjoiteta vastaanottajan päässä, mutta useisiin niistä kohdistetaan automaattitarkastus.

Rasti tai tummanharmaa väri tietokentässä puolestaan tarkoittaa sitä, että kyseistä arvoa ei saa tai ei voi raportoida. Eri raportointikokonaisuuksissa hyödynnetään samoja luokituksia (dimensioita), mutta kaikki niiden sisältämät erät eivät välttämättä ole aina kaikkialle soveltuvia.

Taulukkomalleja hyödynnettäessä on sallittava makrot, jolloin saadaan piilotetuksi harmaana olevat kentät, ja pakolliset raportoitavat keltaiset kentät saadaan suodatuksi selkeästi näkyviin välilehdeltä *Hyvinvointialue*<sup>20</sup> Excelin yläosasta.

### Raportoitavien lukujen tarkkuustaso

Tiedot raportoidaan vähintään euron tarkkuudella, mutta ne on mahdollista raportoida myös sentin tarkkuudella.

---

<sup>20</sup> Välilehti löytyy hyvinvointialueiden taulukkomallipohjista nimellä *Kunta*. Virhe korjataan tilikauden 2024 taulukkomallipohjiin.

## Nolla-arvojen raportointi

Tiedot, jotka on määritetty pakollisiksi raportoitaviksi tiedoiksi (keltaiset kentät), tulee antaa, vaikka niiden arvo olisi nolla. Tietokentän arvoa ei saa myöskään jättää tyhjäksi, vaan siihen tulee kirjata "0".

- nolla = 0 euroa
- tyhjä = ei tietoa / ei ilmoitettu
- Nolla ja tyhjä käyttäytyvät eri lailla tietopalvelussa.
- Nolla osallistuu tarkastuksiin nollana, tyhjää ei koskaan tulkita nollassi.
- Nolla näytetään raporteilla nollana, tyhjä tyhjänä.
- Nolla on nolla summan laskennassa, tyhjä estää summan laskennan.

## Etumerkit

Elementin nimi tai määrittely ilmaisee oletettaman siitä, miten tietoa käsitellään taulukkomallien sisään rakennetussa automaattisessa laskennassa. Automaattinen laskenta on rakennettu siten, että tuottoja koskevat tietorivit rivit ovat arvoltaan positiivisia (+) (kuten esimerkiksi myyntituotot) ja kulut (kuten esimerkiksi asiantuntijapalveluiden ostot) aina negatiivisia (-). Siksi on tärkeää, että kaikki luvut XBRL-raportoinnissa ilmoitetaan puhtaina lukuina ilman etumerkkiä. Ainoastaan silloin, jos kulu- tai tuottoerään on tehty oikaisuja, jotka vaihtavat erän arvon etumerkin, raportoitavaan lukuun sisällytetään negatiivinen etumerkki.

Kyselyssä on näiden oletusten lisäksi eriä, joiden etumerkki voi olla joko + tai -. Tällöin raportoiija ilmoittaa tarvittaessa negatiivisen etumerkin luvun edessä. Lähtökohdiana on, että muutosta kuvaavat erät ovat olettamalta aina taseen arvoa tai liiketulosta kasvattavia, jolloin luku raportoidaan positiivisena. Yleisolettama rahavirroista on positiivinen, ellei tietokentän nimikkeessä ilmaista toisin.

## Raporttien kommenttikentät ja sanalliset kommentit

Sanallinen kommentti voi kohdistua joko tiettyyn asiakokhtaan (kentätunnukseen) tai raportointikokonaisuuteen kokonaisuudessaan. XBRL-taksonomiassa raportointikokonaisuuksien **Taulukkomalli-Exceleissä** välilehdellä t00 *Raportin tiedot on Lisätietokenttä*, jossa esimerkiksi aiemman tilikauden virheiden korjaus ilmoitetaan.

## Yleiskommentin lisääminen:

**CSV-muotoisessa** aineistossa lisätieto/yleiskommentti annetaan kentätunnukselle 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 asiakokseen (kenttätunnukseen) kohdistuva kommentti annetaan sille kenttätunnukselle, jota kommentti koskee. Esimerkiksi 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.

Valtiokonttorin tietopalvelu tekee taloustiedoille automaattisia tarkastuksia, joista nousee tarkastushavaintoja (esimerkiksi jos jollakin palkkojen tilillä ei ole 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 lähdejärjestelmään ja koko raportointikokonaisuuden toimittamista uudestaan Valtiokonttorin tietopalveluun. Havainto, joka ei välttämättä aiheudu virheellisestä tiedosta, on kommentoitava tietopalvelussa *Laskelmat*-välilehdellä kyseisen havainnon kohdalla *Kommentti*-kenttään (kommentti kohdistuu kyseiseen kenttätunnukseen). Tämän jälkeen aineisto on hyväksyttävissä.

### **Raporttien täydellisyys ja tietojen korjaus ja uudelleenlähetys**

Mikäli jo kertaalleen lähetetyn raportin tietoja halutaan korjata, täydentää tai poistaa, tulee raportointikokonaisuus lähettää uudestaan Kuntien ja hyvinvointialueiden taloustietopalveluun. Uuden raportin tiedot korvaavat kokonaisuudessaan kaikki vanhan raportin tiedot. Kun tiedot ovat virheellisiä, tiedot tulee korjata lähdejärjestelmään ja toimittaa uudelleen tietopalveluun.

Kun raportoitu tieto aiheuttaa automaattisen tarkastushavainnon, tarkastushavaintoa on kommentoitava. Kommentin tulee kuvata tarkastushavaintoa ja selittää muutosta. Jo lähetettyjä kommentteja on mahdollista korjata tai täydentää suoraan Kuntien ja hyvinvointialueiden taloustietopalvelussa.

Jos tieto on väärin, se tulee korjata. Kaikki tarkastushavainnot tulee kommentoida ennen kuin tiedot voidaan hyväksyä onnistuneesti *Hyväksy*-painikkeella.

Hyväksytty aineisto on mahdollista palauttaa hyväksyntää odottaviin Hyväksyntäpalvelussa *Peruuta*-painikkeella. Tällöin on mahdollista esimerkiksi korjata aineistoon kohdistuvien tarkastushavaintojen kommentteja ilman aineiston uudelleenlähetystä.



Kun korjaukset on tehty, aineisto tulee muistaa hyväksyä uudelleen ennen raportointiajan päättymistä.

Raportointiajan päätyttyä voidaan huomata virhe, joka on syytä korjata. Tässä tapauksessa aineiston voi lähettää uudelleen tietopalveluun, mutta raportijalla ei ole enää oikeutta hyväksyä aineistoa. Tällöin aineisto näkyy tilassa *hyväksyntää odottava*, ja raportijan tulee valita Hyväksyntäpalvelussa Hyväksymispyyntö ja kirjoittaa kommentti, miksi Valtiokonttorin tulee hyväksyä aineisto hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän puolesta.

Valtiokonttorin [Kuntien ja hyvinvointialueiden taloustietopalvelu](#) 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](mailto:kuntadata@valtiokonttori.fi).

Raportoinnin aikatauluista säädetään valtioneuvoston asetuksessa hyvinvointialueen taloutta koskevien tietojen toimittamisesta (462/2022), ja raportijien 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.

Talousraportointiin sisältyy raportointikokonaisuuksien osakokonaisuuksia, joiden tiedot eivät ole muodostettavissa automaattisesti kirjanpidosta talouden toteutuneista tiedoista. Tällainen osakokonaisuus on muun muassa HHYTT-raportoinnin osakokonaisuus h-t18.02 *PPP-hankkeiden erittelyt*.

### **Raportointikokonaisuuden välilehti t00**

Jokaisella raportointikokonaisuudella on tiedonantajan ja raportointiajan yksilöivä välilehti t00. Raportoivan tahon muu tunnus kaikissa muissa kuin liikelaitoksen raportoivissa 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/julkishallinnon-palvelut/kuntatalouden-palvelut/talousraportoinnin-koodistot-ja-taksonomat/#kuntatalouden-ja-hyvinvointialueiden-tietopalvelun-raportointikokonaisuudet\\_raportointikokonaisuudet-ja-xbrl-taksonomia](https://www.valtiokonttori.fi/palvelut/julkishallinnon-palvelut/kuntatalouden-palvelut/talousraportoinnin-koodistot-ja-taksonomat/#kuntatalouden-ja-hyvinvointialueiden-tietopalvelun-raportointikokonaisuudet_raportointikokonaisuudet-ja-xbrl-taksonomia).

## 6 XBRL-taulukkomallit, raportointikokonaisuuksien sisältö ja raportointiohjeet

HVA-AURA-käsikirjan luku 6 käsittelee XBRL-taulukkomallien kattamien raportointikokonaisuuksien sisältöjä ja niitä koskevia raportointiohjeita. Valtion tietotarpeisiin perustuva hyvinvointialueiden ja hyvinvointiyhtymien talousraportointi toteutetaan Valtiokonttorille kuntatalouden raportointia vastaavalla mallilla tilikauden 2023 tietojen raportoinnista alkaen. Hyvinvointialueiden ja hyvinvointiyhtymien raportoinnissa tietosisällöt ja raportointisyklit muuttuvat kuitenkin kuntatalouden raportointia tarkemmalle ja tiheämmälle tasolle. 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.

### 6.1 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, ennakoitujen 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*. Valtuuston on vuoden loppuun mennessä hyväksyttävä hyvinvointialueelle seuraavaksi kalenterivuodeksi talousarvio ottaen huomioon hyvinvointialuekonsernin talouden vastuut ja velvoitteet. Talousarvion hyväksymisen yhteydessä valtuuston 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 to-

teutumisvertailussa (ks. *laki hyvinvointialueesta 117 §*). Toisaalta talousarviossa noudatetaan 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 suunnitelmätiedot kahdella tasolla, kokonaistalouden tasolla ja toimialatasolla. 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.)

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 alierittelyjä ei edellytetä.

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 nettokustannuseriaateen tarkastelu, eli raportoinnin tulee kuvata toimialatasoista nettokustannusta. Raportoinnissa 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.

Nettokustannuksissa ei huomioida tuloina valtion rahoitusta. *Yleiskatteisen rahoituksen ulkopuolisen toiminnan talousarvio (yleisen toimialan tehtävät)* esitetään aina eriteltynä omassa sarakkeessaan. Tässä sarakkeessa esitetään kaikki rajoitetun yleisen toimialan tulot ja kulut (= ei lakisääteiset 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. HTAS-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.

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 kohdistuen on tärkeää.

Talousraportoinnissa *sisäisillä sisäisillä erillä* tarkoitetaan yhden palveluluokan sisällä tapahtuvaa ostoa ja myyntiä. Toimialakohtaisessa raportoinnissa ei tarvitse eliminoida näitä palveluluokkien sisäisiä sisäisiä eriä, mutta samalla on kuitenkin tärkeää huomata, että HHKNR-raportilla sisäiset sisäiset erät tulee olla eliminoitu. 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 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), millä tiedolla haetaan työpäivien suhdetta henkilöstökustannuksiin. HTV ilmoitetaan HTAS-raportointikokonaisuudessa pyöristettynä lähimpään kokonaislukuun. Peruseriaatteena on, että henkilötyövuosi lasketaan seuraavalla tavalla: Henkilötyövuosi = palkallisten palveluksessa-olopäivien 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 *Kuntien ja hyvinvointialueiden talousraportoinnin sanasto*.

**Huom!** Hyvinvointialueet ja HUS-yhtymä raportoivat HTAS-raportoinnissa tilikauden 2022 talousarvioletensa nollana kohdassa *Laadintakauden talousarvio 202x-1 (mukaan lukien talousarviomuutokset)*.

**Huom!** Taulukossa hh-t05 *Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän talousarvio ja -suunnitelma* esiintyvät talousarviovuoden tiedot näkyvät myös taulukon hh-t06 *Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän toimialakohtainen talousarvio* sarakkeella C014. Nämä tiedot ilmoitetaan vain kerran taulukossa hh-t05, vaikka ne ovatkin kohdistettuina molemmissa HTAS-tilaukoissa. Raportoinnin selkeyttämiseksi syöttö-Excelissä taulukko hh-t06 on tummennettu näiden tietojen osalta.

## 6.2 Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän kuukausiraportointi (huhtikuulta 31.5., toukokuulta 30.6., kesäkuulta 15.8., heinäkuulta 31.8., elokuulta 30.9., syyskuulta 31.10., 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. Poikkeuksena kuukaudelta 6 raportointi tehdään 15.8. mennessä.

### 6.3 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. **HHKNR-raporttiin sisällytetään hyvinvointialue tai hyvinvointiyhtymä mukaan lukien sen liikelaitokset ja taseyksiköt. Koko hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän tilinpäätöksen tasolla ulkoiset erät esitetään neljännesvuosiraportoinnissa *Ulkoiset*-sarakkeella.**

**Sisäisten erien ilmoittamisesta ohjeistetaan jäljempänä tässä luvussa.**

HHKNR-raportilla ilmoitetaan myös kolme tilinpäätöskaavoihin sisällytettävää erää, jotka ovat *luontoisetujen raha-arvot* osakokonaisuudessa h-t07, sekä *palautusjärjestelmän arvonlisävero käyttötaloudesta ja investoinneista* osakokonaisuuksissa h-t07 ja h-t13. Käyttötalouden osalta palautusjärjestelmän piiriin kuuluvat arvonlisäverot (vain verottoman toiminnan ostoihin sisältyneet arvonlisäverot) raportoidaan h-t07-osakokonaisuudessa. Nämä otetaan huomioon valtion ja hyvinvointialueiden välisessä kustannusten jaossa. Tähän kohdistetaan myös käyttötalouteen kirjattaviin rakentamispalveluihin liittyvä käännetty alv, jos se kuuluu palautusjärjestelmän piiriin.

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

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 vaihtelee merkittävästi tilikauden aikana. Lomapalkkavelka otetaan huomioon tasaisesti lasketuna 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 puolivuosisikatsauksessa saamiseksi.

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 käytäydy taksonomiassa laskentamielessä hierarkkisesti eli 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-sektorille. Tämän lisäksi ne on kirjattava vaadittavilta osin varsinaisille sektoreille.<sup>21</sup>**

Neljännesvuosiraportoinnin sisäisten erien tulisi vastata sisällöllisesti palveluluokka-kohtaisten tietojen palveluluokat yhteensä -tasoa, joten sisäisiä kuluja ja tuottoja tulisi sisällyttää neljännesvuosiraportointiin samalla tavalla kuin palveluluokittaisiin tietoihin.

Mikäli tiedonantaja ei ole vielä rakentanut automatisoitua palveluluokakohtaista kustannuslaskentaa, tulee sisäiset kulut ja tuotot selvittää erillislaskennalla kirjanpidon perusteella siten, että eristä eliminoidaan olennaiset sisäiset erät, joista oletetaan syntyvän palveluluokan sisäistä kauppaa, jota on tarkemmin kuvattu käsikirjan luvussa 6.9.2. Erillislaskennalla lasketut sisäiset kulut ja tuotot raportoidaan tietokokonaisuuteen käyttäen manuaalista tiedonsyöttöä tai ohisyöttöä. Tiedonantajan tulee avata raportointikokonaisuuden lisätiedoissa, mikäli eliminointi perustuu arvioon. Manuaalinen Excel-tiedonsyöttölomake on haettavissa Valtiokonttorin sivuilta osoitteesta [https://www.valtiokonttori.fi/palvelut/julkishallinnon-palvelut/kuntatalouden-palvelut/kuntatalouden-palvelut-taloustietojen-raportointi/#yleista\\_vuotta-2023-koskevien-tietojen-toimitus-liitetiedostona](https://www.valtiokonttori.fi/palvelut/julkishallinnon-palvelut/kuntatalouden-palvelut/kuntatalouden-palvelut-taloustietojen-raportointi/#yleista_vuotta-2023-koskevien-tietojen-toimitus-liitetiedostona).

Neljännesvuosiraportoinnissa raportoitavat ja raportoimatta jätettävät sisäiset kulut ja tuotot on määritelty käsikirjan luvussa 6.9.2. Neljännesvuosiraportoinnissa raportoimatta jätettävä lopputuotepalvelujen sisäinen kaupankäynti, joka voidaan kirjata muiden yhteistoimintaosuuksien tilille, on kuvattu käsikirjan luvussa 6.9.2.

Kirjanpidon sisäiset kulut ja tuotot kohdistuvat aina sisäiset-sektoriin. Mikäli hyvinvointialue tai hyvinvointiyhtymä ei käy sisäisen kaupankäynnin määrittymiset täyttävää

---

<sup>21</sup> Kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaoston [Yleisohje hyvinvointialueen tilikauden aikaisten katsausten laadinnasta](#).

kauppaa, sisäisiä eriä ei raportoida HHKNR-kokonaisuudessa. Sisäisen kaupankäynnin määritykset on kuvattu HVA-AURA-käsikirjan kustannuslaskentaa koskevan liitteen 3 luvussa 6.

Osakokonaisuudessa h-t09 *Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän taseen tilien saldot* kirjataan vaadituilta osin sektoreille tilien koko saldo raportointikauden lopussa. Ei siis riitä, että sektorierittely tehdään vain raportointikauden aikana syntyneiden velkojen ja saatavien osalta.

Osakokonaisuudessa h-t09 kysytään joistakin tasetileistä tilin loppusaldon lisäksi lisäykset ja vähennykset. Nämä muutokset raportoidaan kumulatiivisina koko raportointikaudelta, eli vuoden alusta raportointikauden loppuun.

Suosittelavaa on siirtää päättyneen vuoden tilikauden ylijäämä edellisten tilikausien yli-/alijäämätileille viimeistään maaliskuun loppuun mennessä. Jos näin ei voida toimia, täytyy asia selvittää HHKNR-raportilla kommenttina tai lisätietona. Sama koskee kulu- van 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 hyvä ottaa huomioon raporttiin pohjautuvassa hyvinvointialueen talouden analysoinnissa.

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.

Sanallisten kommenttien antaminen on ohjeistettu HVA-AURA-käsikirjan luvussa 5 *Taulukkomallien lukuohje*.

Kommenttikentässä ilmoitetaan myös 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*.



## 6.3.1 Investoinnit

Investoinnit eritellään neljännesvuosittain hyödyketyypeittäin ja sektoreittain 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 tietoa kunkin tase-erän nettomenoista.

Investointimenoihin sisällytetään investointeihin suoriteperusteisesti kirjatut menot. Menosta syntyy tyypillisesti rahojen vähennys, mutta myös esimerkiksi vaihtokaupoissa ja omaisuuden apporttiluovutuksissa kirjataan investointimenoja. Siirtoja taseerien 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 luovutushinnan mukaisena määränä. Luovutustulojen lisäksi investointien erittelyssä ilmoitetaan tiedot luovutusvoitoista ja -tappiosta hyödykelajeittain ja sektoreittain. Tällä tavoin on mahdollista saada tietoa 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.

Sektorierittely tarvitaan kaikista investointien lisäyksistä ja vähennyksistä muun muassa julkisyhteisöjen sisäisten erien eliminointia varten.

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

### 6.3.1.1 Investointierittelyt

Investointierittelyt raportoidaan koko hyvinvointialueelta tai hyvinvointiyhtymästä hyvinvointialue tai hyvinvointiyhtymä ja liikelaitokset yhdistettynä. **Investointimenot ja tulot käsitellään samalla tavalla kuin ulkoisessa rahoituslaskelmassa.**

Lisäksi investoinneista raportoidaan tarkempia eriä koko hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän tasolla rakentamisesta sekä rahoitusosuuksista. Korjausrakentamisen osakokonaisuuden vaatimukset (raportointikokonaisuus HHYTT) on huomioitava investointien raportointia suunniteltaessa.

Investointihyödykkeiden luovutustuloista raportoidaan vielä niihin sisältyvät luovutusvoitot hyödyketyypeittäin.

### 6.3.1.2 Investointien hyödyketyypit

Investointimenot ja -tulot eritellään hyödyketyypeittäin.

Investointihyödykkeiden luovutustuloina esitetään todelliset luovutushinnat (= poistamaton hankintameno + luovutusvoitto - luovutustappio). Investoinnit raportoidaan hyödyketyypeittäin. 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 hyödyketyypeittäin.** Luovutusvoitto tai -tappio käsitellään tuloslaskelmassa kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaoston yleisohjeiden mukaisesti.

Välilehdellä h-t13 *Investointierittelyt sektoreittain* 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 hyödyketyypille.

**Huom! Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat kohdistetaan suoraan hyödyketyypeille.**

#### Tietokoneohjelmistot

Tietokoneohjelmistoihin raportoidaan lisenssimaksut tietokoneohjelmistoista sekä valmiina ostetut ja tilaustyönä teetetyt tietokoneohjelmistot. Raportointi eroaa siis tältä osin taseen laatimisesta annetun yleisohjeen mukaisista määritelmistä. Taseen pysyvien vastaavien raportoinnissa noudatetaan silti taseen laatimista koskevaa yleisohjetta, jolloin tietokoneohjelmistoihin liittyvät investointimenot voivat tulla aktivoituiksi aineettomien hyödykkeiden eri tileille. 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 tuotantotamisaika tai vaikutusaika tuotannon tekijänä on yhtä tilikautta pitempi ja hankintamenon kerralla kuluksi kirjaamisella on olennaista vaikutusta hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän tilikauden tulokseen.

**Huomio!** Kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaoston yleisohjeessa hyvinvointialueen taseen laatimisesta tietokoneohjelmistoihin liittyvät investointimenot ja kaantuvat aineettomiin oikeuksiin (lisenssimaksut) ja muihin pitkävaikutteisiin menoihin (muut kuin lisenssimaksut), mutta raportoinnissa nämä kaikki sisältyvät aineettomien oikeuksien alla olevaan *Tietokoneohjelmistot*-tiliin Tietokoneohjelmistojen raportoinnin osalta tililuettelo ja taulukkomallit muutetaan vastaamaan yleisohjeen sisältöjä tilikauden 2024 raportoinnista lähtien.

### **Muut aineettomat hyödykkeet**

Muiden aineettomien hyödykkeiden kuin tietokoneohjelmistojen hankintamenot kirjataan kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaoston yleisohjeiden mukaisesti. Muita aineettomia hyödykkeitä ovat aineettomat oikeudet ja muut pitkävaikutteiset menot.

Aineettomia oikeuksia ovat liikenneluvat, patentit, tekijänoikeudet yms.

Muita pitkävaikutteisia menoja voivat esimerkiksi olla aktivoitu liikearvo ja tavanomaista vuotuiskestannusta 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 uusininvestointi.

### **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 asun-  
tolat, joissa asukkailla on yhteiset keittiö-, oleskelu- tai saniteettilat. Rakennuksen  
laajennusosa on uusinvestointi.

### **Muiden rakennusten korjausinvestoinnit**

Muiden kuin asuinrakennusten perusparannusinvestointimenot. Perusparantamisella  
tarkoitetaan vuosittaisia huoltokorjauksia perusteellisempia rakennuksen laatua nosta-  
via 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 poislukien maapohjan hankintame-  
not, vesirakenteiden eli patojen, kanavien ja altaiden hankintamenot, johtoverkoston  
ja niiden laitteiden hankintamenot sekä muiden kiinteiden koneiden ja laitteiden han-  
kintamenot, jotka eivät ole rakennuksen hankintamenoa. Myös vastaavien rakentei-  
den ja laitteiden perusparannusmenot. Tähän eivät kuulu viestintälaitteisiin sisällytet-  
tävät laitteet ja verkot tms.

### **Kuljetusvälineet**

Kuljetusvälineiden aktivoitavat hankintamenot. Kuljetusvälineitä ovat henkilö- ja tava-  
rakuljetuksiin tarkoitetut liikennevälineet, esimerkiksi autot ja perävaunut.

### **Tietokonelaitteet**

Aktivoidut tietokoneet, palvelimet, tietoverkkolaitteet ja tietokoneiden oheislaitteet. Tie-  
tokoneiden yhteydessä hankitut ohjelmistot sisällytetään tähän kohtaan.

### **Viestintälaitteet**

Aktivoidut puhelin-, audio-, video- ja muut viestintälaitteet. Teleliikenneverkot mukaan  
lukien kaapeloinnit sekä muut tietoliikenneväyliin liittyvät investoinnit. Aktivoidut puhe-  
linvaihteet, puhelimet, puhelinvastaajat, faksit ja antennit. Murto- ja palohälytysjärjes-  
telmät. Aktivoidut televisiot, digiboksit, videot, dvd-laitteet, monitorit ja projektorit, vi-  
deokamerat 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 sähköko-  
neet 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. Asunto-osakkeiden hankinta ja myynti ilmoitetaan erikseen. **Huom! Tähän ei kohdisteta rahoitusarvopapereihin kirjattavia osakkeita ja osuuksia!**

### **Palautusjärjestelmän arvonnisävero investoinneista yhteensä**

Palautusjärjestelmän piiriin kuuluvat arvonnisäverot (vain verottoman toiminnan ostoihin sisältyneet arvonnisäverot mukaan lukien laskennallinen 5 % palautus). Nämä otetaan huomioon valtion ja hyvinvointialueiden välisessä kustannusten jaossa. Tähän kohdistetaan myös rakentamispalvelujen käännetty alv, jos se kuuluu palautusjärjestelmän piiriin.

#### **6.3.1.3 Rahoitusosuudet investointimenoihin**

Investoinneista eritellään koko hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän tasolla (mukaan lukien liikelaitokset) seuraavat erät.

Rahoitusosuus voi olla valtion rahoitusta tai muuta rahoitusosuutta (esimerkiksi hyvinvointiyhtymällä jäsenhyvinvointialueen rahoitusosuus investoinnin hankintamenoon). Erittelyt tehdään koko hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän tasolla vastapuolitunnisteella.

Rahoituslaskelman erä Rahoitusosuudet investointimenoihin eritellään seuraaviin alaihin:

- a. valtiolta
- b. maakunnilta
- c. hyvinvointialueilta ja hyvinvointiyhtymiltä
- d. Euroopan Unionilta
- e. muilta.

## 6.4 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 HTAS-raportoinnin jakoa sosiaali- ja terveystoimeen, pelastustoimeen, hallinto- ja tukipalveluiden palveluluokkien sekä yleiskatteisen rahoituksen ulkopuolisen toimintaan. Neljännesvuosittain toimialakohtaisesti raportoidaan tuloslaskelman ja investointien osalta talousarvioreportointia vastaava taso. Liikelaitokset yhdistellään raportoinnissa hyvinvointialueen tietoihin eli niitä ei raportoida erikseen. Liikelaitosten yhdistely tulee tehdä toimialanäkökulmasta.

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 vaihtoehdoisella 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 kohdistuen on tärkeää.

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 eliminoituina. 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 tullaan esittämään valmiina.

## 6.5 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 kahdenoista 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 lasketuna osuutena koko vuoden arvioidusta muutoksesta, jos se on olennainen.

Raportoinninyhteydessä 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.

## 6.6 Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän tilinpäätösarvio (25.1. mennessä edelliseltä vuodelta) = HHTPA

HHTPA-raportti on *Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän puolivuosisraportoinnin 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. Tilinpäätöksen tasolla eliminoidtavat sisäiset erät esitetään *sisäiset*-sarakkeella. Sisäisten erien ilmoittamisesta ohjeistetaan jäljempänä tässä luvussa.**

Sektoritasoinen tieto esitetään Tilastokeskuksen edellyttämien 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 käytäydy taksonomiassa laskentamielessä hierarkkisesti eli 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.**

Tilinpäätösarvioraportoinnin sisäisten erien tulisi vastata sisällöllisesti palveluluokakohtaisten tietojen palveluluokat yhteensä -tasoa, joten sisäisiä kuluja ja tuottoja tulisi sisällyttää tilinpäätösarvioraportointiin samalla tavalla kuin palveluluokittaisiin tietoihin.

Mikäli tiedonantaja ei ole vielä rakentanut automatisoitua palveluluokakohtaista kustannuslaskentaa, tulee sisäiset kulut ja tuotot selvittää erillislaskennalla kirjanpidon perusteella siten, että eristä eliminoidaan sisäiset erät, joista oletetaan syntyvän palveluluokan sisäistä kauppaa, jota on tarkemmin kuvattu käsikirjan luvussa 6.9.2. Erillislaskennalla lasketut sisäiset kulut ja tuotot raportoidaan tietokokonaisuuteen käyttäen manuaalista tiedonsyöttöä tai ohisyyttöä. Tiedonantajan tulee avata raportointikokonaisuuden lisätiedoissa, mikäli eliminointi perustuu arvioon.

Tilinpäätösarvioraportoinnissa raportoitavat ja raportoimatta jätettävät sisäiset kulut ja tuotot on määritelty käsikirjan luvussa 6.9.2. Tilinpäätösarvioraportoinnissa raportoimatta jätettävä lopputuotepalvelujen sisäinen kaupankäynti, joka voidaan kirjata muiden yhteistoimintaosuuksien tilille, on kuvattu käsikirjan luvussa 6.9.2.

Kirjanpidon sisäiset kulut ja tuotot kohdistuvat aina sisäiset-sektoriin. Mikäli hyvinvointialue tai hyvinvointiyhtymä ei käy sisäisen kaupankäynnin määrittäminen täyttävää kauppaa, sisäisiä erä ei raportoida HHTPA-kokonaisuudessa. Sisäisen kaupankäynnin määrittäminen on kuvattu HVA-AURA-käsikirjan liitteen 3 *Kuntien ja hyvinvointialueiden kustannuslaskenta* luvussa 6.

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 aikaisemmillä neljänneksillä on jäänyt virheellinen luku. Tarkemmat ohjeet korjattujen arvojen ilmoittamisesta kommenttikentässä annetaan HVA-AURA-käsikirjan liitteessä 6 *Suoriteperusteisen neljännesvuosiraportoinnin erityispiirteet*.



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 tai suoraan kustannukset kohdistuen on tärkeää.

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 vaihtoehdoisella 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. Siksi raportointi kannattaa rakentaa lähtökohtaisesti niin, että palveluluokien 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 tullaan esittämään valmiina.

## **6.7 Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän tilinpäätöksen rahoituslaskelma (15.4. mennessä edelliseltä vuodelta) = HHTR**

HHTR sisältää hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän tilinpäätöksen rahoituslaskelman. Tilinpäätökseen sisällytetään hyvinvointialue tai hyvinvointiyhtymä mukaan lukien niiden liikelaitokset keskinäiset erät eliminoituna.

## 6.8 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 HYYTT 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 raportoitessa voidaan aikaisemman tilikauden virheiden korjaukset ilmoittaa lisätietona. (Kts. tarkemmin HVA-AURA-käsikirjan luku 5 *Taulukkomallien lu-kuohje*).

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

HHTPP-raportointi sisältää palveluluokkakohtaiset tiedot käyttötaloudesta ja investoinneista tileittäin ja osin myös sektoreittain. Palveluluokat perustuvat hyvinvointialueiden ja hyvinvointiyhtymien palveluluokitukseen. Käyttötalouden ja investointitietojen osalta käytetään eri karkeustasoa tietojen raportoinnissa. Käyttötalous raportoidaan käyttäen varsinaisia palveluluokkia ja investointitiedot palveluluokkien summatasoa eli palveluryhmiä käyttäen (ks. HVA-AURA-käsikirjan liite 2 *Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän palveluluokitus*). Tuottojen ja kulujen sekä investointien erittely perustuu hyvinvointialueiden ja hyvinvointiyhtymien tili- ja sektoriluettelomalliin. HHTPP-raporttiin sisällytetään hyvinvointialue/hyvinvointiyhtymä mukaan lukien niiden liikelaitokset ja taseyksiköt eli kaikki hyvinvointialueen Y-tunnuksen alainen toiminta.

Valtiokonttorille raportoitaessa voidaan aikaisemman tilikauden virheiden korjaukset ilmoittaa lisätietona. (Kts. tarkemmin käsikirjan luku 5 *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. Raportointikokonaisuuden HHTPP *käyttötalouden* osuudessa 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.
- Asunto-osakkeiden luovutusvoitot ja -tappiot raportoidaan *Tilojen vuokraus ja maaomaisuuden hallinta* -palveluluokalla.
- Osakkeiden luovutusvoitot ja -tappiot (poislukien asunto-osakkeet ja muut tilat) raportoidaan varsinaisilla palveluluokilla tileillä muut tuotot tai kulut, mikäli kyse on pysyviin vastaaviin kuuluvista pysyvään käyttöön hankituista osakkeista, kuten palvelutoiminnan toimitilojen hallintaan oikeuttavista osakkeista ja muista toimialasijoittamisen osakkeista. Rahoitusarvopapereihin lukeutuvien osakkeiden luovutusvoitot kirjataan tilille 6160 *Arvopapereiden luovutusvoitot* ja kulut tilille 6335 *Arvopapereiden luovutustappiot* ja niitä ei kohdisteta palveluluokille.<sup>22</sup>
- Muiden hyvinvointialueen tilojen luovutusvoitot ja -tappiot raportoidaan *Tilojen vuokraus ja maaomaisuuden hallinta* -palveluluokalla.
- Muut kuin edellä mainitut luovutusvoitot ja -tappiot raportoidaan sillä palveluluokalla, johon pysyvän vastaavan hyödyke liittyy. Palveluluokka on sama kuin luovutustulolla.

## **6.9.1 Investointierittelyt palveluluokittain**

Investoinnit esitetään palveluluokittain ja hyödykelajeittain eriteltynä. Investoinnit kohdistetaan aina toiminnan luonteen mukaisille palveluille investointikohteen käyttötarkoituksen mukaan, riippumatta siitä mikä hallintokunta palvelun järjestää tai mikä organisaatioyksikkö investoinnin on tehnyt. Esimerkiksi kun investointikohteenä on uusi sote-keskusrakennus, investointi raportoidaan jakaen investointitiedot rakennuksen

---

<sup>22</sup> Ks. kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaoston [yleisohje hyvinvointialueen taseen laatimisesta](#), luku 2.1.3 *Sijoitukset* (pysyvät vastaavat, kohta *Osakkeet ja osuudet*).

käyttötarkoituksen mukaan sote-palveluluokilla. Investointitietoja ei siis raportoida esimerkkinä olevassa tapauksessa *Tukipalvelu*-luokalla, vaikka kiinteistöjen uudis- ja korjausrakentamisesta vastaa Tukipalvelu-yksikkö. Jos investointikohteella on useampia käyttötarkoituksia, niin se tulee jakaa eri palveluille käyttöasteen suhteessa (esimerkiksi pinta-alan). Mikäli yksittäisissä rakennusinvestoinneissa esiintyy samaan aikaan sekä uudis- että korjausrakentamista, kohdistetaan investointimenot ja -tulot hyödyketyypeittäin olennaisuuden periaatteen mukaisesti.

Rakennusten investointimenot ja -tulot kohdistetaan suoraan eri palveluille rakennuksen käyttötarkoituksen mukaan.

Osakkeet ja osuudet kohdennetaan palveluille niiden luonteen mukaan.

*Tukipalvelu*-luokalla voi raportoida tukipalveluinvestointeja. Jos investoidaan nimenomaan tukipalveluun (vaikkapa investointi keskuskeittiöön), myös rakennusinvestointiin voi raportoida tukipalveluluokalla.

Palveluluokittain 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 saatuja rahoitusosuuksia ei sisällytetä investointituloihin investoinnit palveluluokittain -erittelyssä.

**Huom!** Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat kohdistetaan suoraan hyödyketyypeille.

## 6.9.2 Tilinpäätöstiedot käyttötaloudesta sektoreittain palveluluokkakohtaisesti, tuloslaskelman tilit

Palveluluokille kohdennetaan kaikki toimintakatteeseen sisältyvät kustannukset ja tuotot, poistot sekä arvonalentumiset. Valtion rahoitusta, rahoitustuottoja ja -kuluja sekä satunnaisia eritä ei kohdenneta palveluluokille. Palveluluokille kohdennettujen kaikkien ulkoisten toimintatuottojen ja -kulujen tulee täsmätä hyvinvointialueen tuloslaskelmaan tili- ja sektoritasolla. Palveluluokkien yhteenlaskettu summa joltain tiiltä saa poiketa enintään tuhannella eurolla.

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 käytädy 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 siis kirjattava *ulkoiset*-sarakkeelle. Tämän lisäksi ne on kirjattava vaadittavilta osin varsinaisille sektoreille.**

Sisäiset erät kohdistuvat aina sisäiset-sektoriin; 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 organisaatorakenteesta riippumatta.

Sisäiset tuotot raportoidaan tuotot yhteensä -tasolla palveluluokittain. Palveluluokilla raportoidaan sisäisiä toimintakuluja osin tiliryhmätasoisesti seuraavista eristä: muiden palveluiden ostot, aineet, tarvikkeet ja tavarat, vuokratulot, ja muut kulut. Palveluiden ostojen pakollinen raportointitaso on *Muiden palvelujen ostot yhteensä*.

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 tukipalveluluokalle. *Tukipalvelu*-luokan nettokustannusten ei siten tarvitse olla nolla, vaan ulkoisen myynnin kate jää tukipalveluluokalle. 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 siis vain palveluluokalta toiselle nettokustannusvaikutteisesti. *Kullakin palveluluokalla esitetään siis 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 näiden välistä sisäistä erää 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 asukkaille tarkoitettuja lopputuotepalveluja. Asukkaille tarkoitettuihin lopputuotepalveluihin liittyvä sisäinen osto ja myynti jätetään raportoimatta riippumatta ostajan ja myyjän asemasta organisaattiorakenteessa. Tällaisia kokonaan raportoinnin ulkopuolelle jätettäviä sisäisiä eräitä ovat asiakaspalvelujen ostot sekä asukkaille 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 tai haluttaessa kulu- ja tuottolajeittain sisäiset-sektorilla. Sisäisen kaupankäynnin määritykset täyttävät sisäiset erät raportoidaan sisäisinä kuluina ja tuotoina.

Vastaavasti vyörytyksen määritykset täyttävät sisäiset erät raportoidaan vyörytyksinä. Sisäinen kaupankäynti ja vyörytykset on määritelty HVA-AURA-käsikirjan liitteen 3 *Kuntien ja hyvinvointialueiden kustannuslaskenta* kappaleessa 6. Tärkeätä on, että sisäiset erät raportoidaan vain kertaalleen yhdessä paikassa, eli sisäinen kaupankäynti ei sisälly lisätietojen vyörytyskuluihin ja -tuottoihin ja vyörytykset eivät sisälly 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 rakennuksen käyttötarkoituksen mukaisille palveluluokille HHTPP-raportointikokonaisuuden palveluluokkakohtaisissa investointieritelyt-osakokonaisuuksissa.

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 tuloksi

*Tilojen vuokraus ja maaomaisuuden hallinta* -palveluluokalla . Mikäli esimerkiksi organisointitavasta 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 HVA-AURA-käsikirjan liitteen 3 *Kuntien ja hyvinvointialueiden kustannuslaskenta* luvussa 5.

### **Kollektiivipalvelut talousraportoinnissa**

Kollektiivipalveluihin kuuluvilla palveluluokilla ei pääsääntöisesti tulisi olla asiakaspalvelujen ostoja. Tämä johtuu siitä, että asiakaspalvelujen ostoihin kirjataan vain asukkaiden käyttöön tarkoitettuja yksilöllisiä palveluita. Tätä tiliointiohjetta kuvataan tarkemmin kappaleessa 3.2.4.2 *Palvelujen ostot*, jossa myös listataan kollektiivipalveluiksi luettavat palveluluokat.

## **6.10 Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän kalenterivuotta koskevat tilinpäätöstietoja täydentävät muut taloustiedot (31.5. mennessä edelliseltä vuodelta) = HHYTT**

HHYTT-tietoina raportoidaan erityisesti Tilastokeskuksen, Valtiovarainministeriön, Terveiden ja hyvinvoinnin laitoksen (myöhemmin THL) ja Sosiaali- ja terveysministeriön (myöhemmin STM) tarvitsemia erillisiä taloustietoja. Samaa 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 479/2009* (muutettu *asetuksilla 679/2010 ja 220/2014*). EDP-raportoinnin kautta hyvinvointialueiden ja hyvinvointiyhtymien taloustietoihin kohdistuu useita vaatimuksia. Osa näistä tiedoista ei käy suoraan ilmi hyvinvointialueiden ja hyvinvointiyhtymien tilinpäätöslaskelmista tai tilinpäätöksen liitetiedoista, vaan tiedot on kerättävä erikseen.

## 6.10.1 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.

HHYTT:n erillistietolomakkeella h-t01 THL kysyy kokonaiskustannustietoja muun muassa kansallisen koodistopalvelun (HILMO) kahden merkin tarkkuudella olevista terveydenhuollon erikoisalaluokituksen erikoisaloista.

Kokonaiskustannuksilla tarkoitetaan aiheuttamisperiaatteen mukaisia kokonaiskustannuksia sairaalan omasta hoitotoiminnasta. Kokonaiskustannuksista ei vähennetä asiakasmaksuja, eikä sekalaisia tuottoja vastaavaa kuluja osuutta. Kokonaiskustannustiedolla tarkoitetaan sairaaloiden toimintakuluja lisättynä poistoilla, rahoituskuluilla sekä muilla mahdollisilla laskennallisilla erillä, joista on vähennetty sairaalatoimintaan kuulumattomat kulut.

Kustannuserä	Kuvaus
Omaishoidon tuen hoitopalkkiot, alle 65-v.	Alle 65-vuotiaille maksetut omaishoidon tuen hoitopalkkiot.
Omaishoidon tuen hoitopalkkiot, 65-v. täyttäneet	65-vuotta täyttäneille maksetut omaishoidon tuen hoitopalkkiot.
Perhehoidon palkkiot, alle 65-v.	Alle 65-vuotiaille maksetut perhehoidon palkkiot.
Perhehoidon palkkiot, yli 65-v.	65-vuotta täyttäneille maksetut perhehoidon palkkiot.
Kotihoidon tukipalvelujen kulut (irrottaminen muusta kotihoidosta)	Kotihoidon tukipalvelujen kustannukset. Kotihoidon tukipalveluita ovat esimerkiksi: ateriapalvelu, kuljetuspalvelu, sauna- ja kylvetyspalvelu ja turvapalvelu.
Apuvälineiden hankintakulut	Varastoon tai suoraan yksittäisille käyttäjille hankittujen lääkinällisen 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. Lääkinällisen 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	Hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän tuottamat ja/tai laskuttamat laboratoriopalvelujen kulut ulkopuolisilta palveluntuottajilta.



kokonaiskustannukset	
Kuvantamispalvelujen ulkopuolista myyntiä vastaavat kokonaiskustannukset	Hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän tuottamat ja/tai laskuttamat kuvantamispalvelujen kulut ulkopuolisilta palveluntuottajilta.
Somaattisen erikoissairaanhoidon laitoshoidon asiakasmaksut	Ko. palvelusta perittävät hoitopäivämaksut.
Somaattisen erikoissairaanhoidon päiväkirurgian asiakasmaksut	Ko. palvelusta perittävät päiväkirurgisen toimenpiteen asiakasmaksut.
Somaattisen erikoissairaanhoidon avohoidon asiakasmaksut	Ko. palvelusta perittävät poliklinikkamaksut
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.
Perustason vastaanottopalveluiden lääkäripalveluiden asiakasmaksut	Ko. palvelun lääkärien vastaanottopalveluiden asiakasmaksut (vuosimaksut, käyntimaksut ja päivystysmaksut).
Työterveyshuollon kustannukset	Työterveyshuollon sekä itse tuotettujen että ostopalveluna hankittujen palvelujen kustannukset yhteensä.

Somaattisen erikoissairaanhoidon laitoshoidon kustannukset	Ko. hoidosta aiheutuneet kustannukset
Somaattisen erikoissairaanhoidon päiväkirurgian kustannukset	Ko. hoidosta aiheutuneet kustannukset
Somaattisen erikoissairaanhoidon avohoidon kustannukset	Ko. hoidosta aiheutuneet kustannukset
Aikuispsykiatrisen erikoissairaanhoidon vuodehoidon kustannukset	Ko. hoidosta aiheutuneet kustannukset
Aikuispsykiatrisen erikoissairaanhoidon päiväsairaanhoidon kustannukset	Ko. hoidosta aiheutuneet kustannukset
Aikuispsykiatrisen erikoissairaanhoidon avohoidon kustannukset	Ko. hoidosta aiheutuneet kustannukset
Lastenpsykiatrisen ja nuorisopsykiatrisen erikoissairaanhoidon vuodehoidon kustannukset	Ko. hoidosta aiheutuneet kustannukset
Lastenpsykiatrisen ja nuorisopsykiatrisen erikoissairaanhoidon päiväsairaanhoidon kustannukset	Ko. hoidosta aiheutuneet kustannukset
Lastenpsykiatrisen ja nuorisopsykiatrisen erikoissairaanhoidon avohoidon kustannukset	Ko. hoidosta aiheutuneet kustannukset
Opioidikorvauksen kustannukset	Ko. hoidosta aiheutuneet kustannukset

Rahapeliongelmaisten neuvonnan kustannukset	Ko. hoidosta aiheutuneet kustannukset
Somaattinen erikoissairaanhoido, sisätaudit (10). Hoitotoiminnan kokonaiskustannukset	Sisätaudit (10) -hoitotoiminnan kokonaiskustannukset
Somaattinen erikoissairaanhoido, anestesiologia ja tehohoito (11). Hoitotoiminnan kokonaiskustannukset	Anestesiologia ja tehohoito (11) -hoitotoiminnan kokonaiskustannukset
Somaattinen erikoissairaanhoido, akuuttilääketiede, ESH (15E). Hoitotoiminnan kokonaiskustannukset	Akuuttilääketiede, ESH (15E) -hoitotoiminnan kokonaiskustannukset
Somaattinen erikoissairaanhoido, akuuttilääketiede, PTH (15Y). Hoitotoiminnan kokonaiskustannukset	Akuuttilääketiede, PTH (15Y) -hoitotoiminnan kokonaiskustannukset
Somaattinen erikoissairaanhoido, kirurgia (20). Hoitotoiminnan kokonaiskustannukset	Kirurgia (20) -hoitotoiminnan kokonaiskustannukset
Somaattinen erikoissairaanhoido, neurokirurgia (25). Hoitotoiminnan kokonaiskustannukset	Neurokirurgia (25) -hoitotoiminnan kokonaiskustannukset
Somaattinen erikoissairaanhoido, naistentaudit ja synnytykset (30). Hoitotoiminnan kokonaiskustannukset	Naistentaudit ja synnytykset (30) -hoitotoiminnan kokonaiskustannukset

Somaattinen erikoissairaanhoido, perinnöllisyyslääketiede (94). Hoitotoiminnan kokonaiskustannukset	Perinnöllisyyslääketiede (94) -hoitotoiminnan kokonaiskustannukset
Somaattinen erikoissairaanhoido, lastentaudit (40). Hoitotoiminnan kokonaiskustannukset	Lastentaudit (40) -hoitotoiminnan kokonaiskustannukset
Somaattinen erikoissairaanhoido, silmätaudit (50). Hoitotoiminnan kokonaiskustannukset	Silmätaudit (50) -hoitotoiminnan kokonaiskustannukset
Somaattinen erikoissairaanhoido, korva-, nenä- ja kurkkutaudit (55). Hoitotoiminnan kokonaiskustannukset	Korva-, nenä- ja kurkkutaudit (55) -hoitotoiminnan kokonaiskustannukset
Somaattinen erikoissairaanhoido, foniatria (57). Hoitotoiminnan kokonaiskustannukset	Foniatria (57) -hoitotoiminnan kokonaiskustannukset
Somaattinen erikoissairaanhoido, suu- ja leukakirurgia (58V). Hoitotoiminnan kokonaiskustannukset	Suu- ja leukakirurgia (58V) -hoitotoiminnan kokonaiskustannukset
Somaattinen erikoissairaanhoido, hampaiston oikomishoito (58X) ja kliininen hammashoito (58Y). Hoitotoiminnan kokonaiskustannukset	Hampaiston oikomishoito (58X) ja kliininen hammashoito (58Y) -hoitotoiminnan kokonaiskustannukset

Somaattinen erikoissairaanhoido, ihotaudit ja allergologia (60). Hoitotoiminnan kokonaiskustannukset	Ihotaudit ja allergologia (60) -hoitotoiminnan kokonaiskustannukset
Somaattinen erikoissairaanhoido, syöpätaudit (65). Hoitotoiminnan kokonaiskustannukset	Syöpätaudit (65) -hoitotoiminnan kokonaiskustannukset
Psykiatrinen erikoissairaanhoido, aikuispsykiatria (70). Hoitotoiminnan kokonaiskustannukset	Aikuispsykiatria (70) -hoitotoiminnan kokonaiskustannukset
Psykiatrinen erikoissairaanhoido, nuorisopsykiatria (74). Hoitotoiminnan kokonaiskustannukset	Nuorisopsykiatria (74) -hoitotoiminnan kokonaiskustannukset
Psykiatrinen erikoissairaanhoido, lastenpsykiatria (75). Hoitotoiminnan kokonaiskustannukset	Lastenpsykiatria (75) -hoitotoiminnan kokonaiskustannukset
Somaattinen erikoissairaanhoido, neurologia (77). Hoitotoiminnan kokonaiskustannukset	Neurologia (77) -hoitotoiminnan kokonaiskustannukset
Somaattinen erikoissairaanhoido, lastenneurologia (78). Hoitotoiminnan kokonaiskustannukset	Lastenneurologia (78) -hoitotoiminnan kokonaiskustannukset
Somaattinen erikoissairaanhoido, keuhkosairaudet (80). Hoitotoiminnan kokonaiskustannukset	Keuhkosairaudet (80) -hoitotoiminnan kokonaiskustannukset

Somaattinen erikoissairaanhoido, fysiatria (96). Hoitotoiminnan kokonaiskustannukset	Fysiatria (96) -hoitotoiminnan kokonaiskustannukset
Somaattinen erikoissairaanhoido, liikuntalääketiede (93). Hoitotoiminnan kokonaiskustannukset	Liikuntalääketiede (93) -hoitotoiminnan kokonaiskustannukset
Somaattinen erikoissairaanhoido, työlääketiede ja työterveyshuolto (95). Hoitotoiminnan kokonaiskustannukset	Työlääketiede ja työterveyshuolto (95) -hoitotoiminnan kokonaiskustannukset.
Somaattinen erikoissairaanhoido, yleislääketiede (98). Hoitotoiminnan kokonaiskustannukset	Yleislääketiede (98) -hoitotoiminnan kokonaiskustannukset
Somaattinen erikoissairaanhoido, geriatria (97). Hoitotoiminnan kokonaiskustannukset	Geriatría (97) -hoitotoiminnan kokonaiskustannukset

## 6.10.2 VM:n erityistietotarpeet (raportointikokonaisuuden HHYTT osakokonaisuus h-t17)

Valtiovarainministeriön tarvitsemia tietoja ei saada kaikilta osin raportoinnin kuutiomallin eli tili-, sektori- ja palveluluokkautettavuuksien 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.

HHYTT-raportilla tulee ilmoittaa myös muiden puolesta annettujen takausten jäljellä oleva pääoma hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän sekä konsernin osalta<sup>23</sup>. Tiedot vastaavat Takaukset ovat osa valtiovarainministeriön seuraamia hyvinvointialueen, hyvinvointiyhtymän ja konsernin taloudellisia riskitekijöitä.

### 6.10.3 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 vuokratulot ja maksut palveluista).<sup>24</sup>

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 toinen osapuoli julkisyhteisö (käytännössä kunta, kuntayhtymä, hyvinvointialue, hyvinvointiyhtymä tai valtio). Hankkeessa yritys rakentaa investointihyödykkeen (esimerkiksi koulurakennuksen) juuri tätä hanketta varten ja huolehtii hankkeen rahoituksesta, rakennuttamisesta sekä tuottaa investointihyödykkeeseen liittyviä palveluja sopimusajan julkisyhteisölle tai yleisölle. Julkisyhteisö (tai yleisö) maksaa palvelumaksua sopimuskauden ajan. Omistaminen, rakennuttaminen ja palveluiden tuottaminen voivat myös jakaantua usealle eri toimijalle.

---

<sup>23</sup> Muiden puolesta annettujen takausten jäljellä olevista pääomista raportoitavat tiedot perustuvat hyvinvointialueiden ja hyvinvointiyhtymien tilinpäätösten liitteissä esitettäviin tietoihin (ks. kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaoston [yleisohje yleisohje hyvinvointialueen tilinpäätöksen liitetiedoista](#), s. 29).

<sup>24</sup> Elinkaarimallin tms. kirjauksista kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto 100/2011.

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:

- Hankkeessa rakennetaan tai korjataan investointihyödykettä hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän käyttöön.
- Investointihyödykkeen rakentamisesta ja ylläpidosta tehdään pitkäaikainen sopimus (yli 15 vuotta) hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän ja yhden tai useamman muun yksikön kanssa.
- Investointihyödykkeen oikeudellisena omistajana on yksityinen tai julkisomisteinen yhteisö. Toisin sanoen hankkeessa rakennettava investointihyödyke kirjataan muualle kuin hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän taseeseen. Jos investointihyödyke on kirjattu kunnan tai kuntayhtymän 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.
- 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.
- 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 ja kautuvat yleensä tasaisesti koko sopimusajanjaksolle ja ne ovat hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän kirjanpidossa palvelujen ostoja (ja/tai vuokratuloja).

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.
- Omistus ja palveluntuottaja eri yksiköitä: Sairaala kirjataan hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän kokonaan tai osittain omistaman kiinteistöosakeyhtiön taseeseen. Sopimuksen mukaan yksityinen rakennusyritys vastaa rakentamisesta, yllä- ja kunnossapidosta seuraavat 20 vuotta. Kiinteistöosakeyhtiö rahoittaa hankkeen ja omistaa investointihyödykkeen.

Seuraavat **eivät** ole raportoitavia PPP-hankkeita:

- Hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän omaan taseeseen rakennettava hanke: hyvinvointialue tai hyvinvointiyhtymä tilaa rakennusyrityltä sairaalan ja kirjaa rakennuksen hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän omaan taseeseen ja sopii, että rakennusyritys 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.

Vaaditut tiedot, yleensä saatavilla sopimuksista:

- Yhteissumma yllämainitut ehdot täyttävien kaikkien PPP-hankkeiden arvioituista kokonaiskustannuksista.
- Lisäksi merkittävistä hankkeista (hanke, jonka kokonaiskustannus on yli 10 miljoonaa euroa) raportoidaan seuraavat tiedot:
- Hankkeen nimi tai jokin muu tunnistetieto
- Investointihyödykkeen omistavan yhteisön (eli yhteisö, joka omistaa hyödykkeen ja jonka taseeseen investointihyödyke on kirjattu) yritystunnus.
- Ajanjakso (sopimuksen alku- ja loppuvuosi)
- Vuoden aikana maksetut hankkeen palvelumaksut (sis. vuokratulot ja palvelumaksut)
- Arvio jäljellä olevista palvelumaksuista (sisältäen vuokratulot ja palvelumaksut)

- Arvio hankkeen kokonaiskustannuksesta kunnalle tai kuntayhtymälle ("sopimuksen mukainen kokonaiskustannus ilman arvonlisäveroa")
  1. josta arvio investoinnin osuudesta
  2. josta arvio sopimukseen liittyvien palvelujen osuudesta (muut kuin investoinnit)

Esimerkki raportin sisällöstä hyvinvointialueella X:

1. Arvio voimassa olevien PPP-hankkeiden kokonaiskustannuksista 31.12.2023: 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 €

## 6.10.4 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 takuisiin kuuluvat hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän antamat takaukset samaan konserniin kuuluvien yhteisöjen puolesta sekä takaukset muiden puolesta. Osuutta Kuntien takauskeskuksen takausvastuista ei ilmoiteta.

Lisäksi takaukset pitää pystyä erittelemään takauksen saajan mukaan Tilastokeskuksen ylläpitämän sektoriluokituksen (sektoriluokitus 2023 tai uudempi) perusteella.

Vaaditut tiedot:

- a. Takauskanta yhteensä ja siitä julkisyhteisöille annetut
  - Vuoden lopussa jäljellä oleva pääoma (ei alkuperäinen pääoma)
- b. Annetut uudet takaukset yhteensä ja siitä julkisyhteisöille annetut
  - Vuoden aikana annetut uudet takaukset (jäljellä oleva pääoma, ei alkuperäinen pääoma).
- c. Maksetut korvaukset takausvastuista yhteensä ja siitä julkisyhteisöille maksetut
  - Tapaukset, joissa hyvinvointialue tai hyvinvointiyhtymä maksaa lauenneen takauksen pois. Vuoden aikana maksetut korvaukset.
- d. Takauskorvausten takaisinperintätulot yhteensä ja siitä julkisyhteisöiltä saadut
  - Tarkoittaa korvauksia, jotka on saatu takauksen laukeamisen jälkeen perityksi takaisin takauksen saajalta.
- e. Takauksista saadut tulot yhteensä ja siitä julkisyhteisöiltä saadut
  - Vuoden aikana saadut tulot takauksista (takausprovisiot).
- f. Takausten perusteella omaksi otetut velat yhteensä ja siitä julkisyhteisöiltä
  - Tapaukset, joissa hyvinvointialue tai hyvinvointiyhtymä ottaa takauksen kohteena olleen velan omakseen.

## 6.10.5 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 energiaterhokkuuteen erikoistuneen toimijan kanssa sopimuksen, joka tähtää energiaterhokkuuden parantamiseen. Kyseisiä toimijoita nimitetään usein ESCO-yrityksiksi (Energy Service Company), ja hankkeita ESCO-hankkeiksi. Vaikka sopimus voi sisältää pelkkää palvelujen tarjoamistakin (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:

1. tähtää energiatehokkuuden parantamiseen
2. hyvinvointialueen kumppani on yleensä ESCO-yritys (Energy Service Company)
3. investointi kumppanin omistukseen tai muu hankinta, yleensä sopimuksen alussa
4. investointihyödyke siirtyy hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän omistukseen sopimuksen lopussa

Vaaditut tiedot:

1. Vuoden aikana tehtyihin, uusiin energiatehokkuussopimuksiin sisältyvien investointien hankkeiden aikainen arvo eli energiasopimusten arvo (euroa)
2. Uusien energiatehokkuussopimusten määrä (kappaletta)
3. Lisäksi eriteltyinä hankkeet, joissa investoinnin arvo ylittää miljoona euroa.

Hankkeen nimi	Hankkeen arvo (euroa)
hanke 1	X euroa
hanke 2	X euroa

### 6.10.6 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, jota ei katsota tuotoksi. 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. Jos hyvinvointialue tai hyvinvointiyhtymä on saanut vuoden aikana yhdestä yhteisöstä yli 100 000 euroa, pitää luku eritellä.

Vaaditut tiedot:

1. osinkoa maksaneen yhteisön yritystunnus
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 kohti. 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 yritystunnus
- yhteisöön tehtyjen pääomasijoitusten arvo vuoden aikana; pääomasijoituksella tarkoitetaan oman pääoman ehtoista rahoitusta yhteisölle

### **Osakkeiden ja osuuksien myynti**

Kuvaus: EDP-raportoinnissa raportoidaan tietoja suurista osakkeiden ja osuuksien myynneistä.

Raja-arvo erittelylle 100 000 euroa yhteisöä kohti. Sisältää myös muut kuin konserniin kuuluvien yhteisöjen osakkeiden myynnit.

Myydyistä osakkeista ja osuuksista yhteisöittäin vaaditaan kohdeyhteisön (eli minkä yhteisön osuuksia tai osakkeita on myyty):

1. yritystunnus
2. vuoden aikana myytyjen osuuksien arvo luovutushintaan.

## 6.10.7 Muita lisäerittelyjä (h-t22.01, h-t22.02)

Rahoitusleasingin erittely vuokravastuista (kiinteistöihin liittyvät leasingvastuut)

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 käyttöikä. 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 rakennusta ja muuta kiinteää omaisuutta. Rahoitusyhtiö rahoittaa kohteen hankinnan ostamalla laitteen sen myyjältä ja vuokraamalla se edelleen vuokralleottajalle. Rahoitusleasingissä hyödykkeeseen liittyvät edut ja riskit siirtyvät sopimuskauden alussa olennaisilta osin vuokralleottajalle.

Rahoitusleasing käsitellään liikekirjanpidossa vuokramenona, eikä vuokrattua investointihyödykettä kirjata kunnan tai kuntayhtymän taseeseen. Kansantalouden tilinpidossa vuokrattu investointihyödyke (ja velka) tulee kirjata vuokralleottajan taseeseen. Maksetut vuokratulot 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.

Erottelu käyttö- tai rahoitusleasingiin ei välttämättä ole saatavilla. Yksinkertaisena vaihtoehtona pyydetään tietoja kiinteistöjen vuokrauksesta, joka usein on rahoitusleasingia.

Lisäksi Velat ja vastuut prosenttia käyttötuloista -tunnusluvun laskemiseksi tarvitaan tieto vuokravastuista yhteensä.

Vaaditut tiedot:

1. Kiinteistöihin liittyvät leasingvastuut vuoden lopussa yhteensä
2. Liitetietoyleisohjeen mukaisesti liitetiedoissa esitetyt vuokravastuut ja leasingvastuut yhteensä.

Tilinpäätöshetkellä hoitamattomassa tilassa olevat kuluksi kirjaamattomat saamiset  
Tarve: Budjettikehysdirektiivin vaatimukset

Kuvaus: Lainasaaminen on hoitamattomassa tilassa, jos koronmaksu tai lyhennys on myöhässä 90 päivää tai yli tai jos lyhennys tai koronmaksu on pääomitettu, uudelleenrahoitettu tai lykätty sopimuksella.

Jos lainasaamiset ovat alle 90 päivää myöhässä, mutta on syytä epäillä, että saamista ei saada kokonaisuudessaan, on myös ne raportoitava summassa.

Vaaditut tiedot:

1. Tilinpäätöshetkellä hoitamattomassa tilassa olevat kuluksi kirjaamattomat saamiset, kaikki yhteensä.

#### **Johdannaissopimukseen ja arvopaperilainaukseen liittyvät saadut käteisvakuudet**

Tietotarve: Tieto johdannaissopimukseen ja arvopaperilainaukseen liittyvistä vastaanotetuista takaisinmaksettavista käteisvakuuksista (kanta vuoden lopussa). Muista käteisvakuuksista ei vaadita tässä tietoja.

Vaaditut tiedot:

2. Johdannaissopimukseen ja arvopaperilainaukseen liittyvät saadut käteisvakuudet, yhteissumma.

Hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän lainasaamisten mitätöinti / toisen velan omaksi ottaminen

Kuvaus: 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. Tämä koskee velan ottamista itselle myös muilta kuin hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän omistamilta yhteisöiltä.

Vaaditut tiedot, kokonaissumma seuraavista:

3. hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän lainasaamisten mitätöinti (euroa)
4. 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, mille riveille pakollisia varauksia on kirjattu hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän tuloslaskelmassa (tilinpäätöksessä).

Vaaditut tiedot:

Tuloslaskelmaan kirjattujen pakollisten varausten erittely riveittäin:

1. henkilöstökuluihin sisältyvä pakollisten varausten muutos
2. palvelujen ostoihin sisältyvä pakollisten varausten muutos
3. 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 = suojatun rahasumman nimellisarvo.

## **6.10.8 Korjausrakentaminen (k-t 23)**

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 määrällä ja kerrosalalla tarkoitetaan kaikkien rakennusten määrää ja kerrosalaa, eikä vain korjattujen.

Aktivoiduilla korjausmenoilla tarkoitetaan peruskorjauksesta ja perusparantamisesta aiheutuneita menoja, joita ei merkitä tuloslaskelmaan tilikauden kuluiksi. Aktivoidut korjausmenot sisältyvät käyttöomaisuuteen (pysyviin vastaaviin) kohottaen sen arvoa. Mitään tukipalveluiden kustannuksia ei kohdenneta korjausrakentamiseen.

Rakennusluokitus löytyy osoitteesta:

- [https://koodistot.suomi.fi/codescheme;registryCode=jhs;schemeCode=rakennus\\_1\\_20180712](https://koodistot.suomi.fi/codescheme;registryCode=jhs;schemeCode=rakennus_1_20180712)

### **Kerrosala:**

Kerrosalaan luetaan kerrosten alat 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.).

### **Terveydenhuollon rakennukset:**

Terveys- ja hyvinvointikeskukset, keskussairaalat, erikoissairaalat ja laboratoriorakennukset, muut sairaalat, kuntoutuslaitokset, muut terveydenhuoltorakennukset

### **Sosiaalitoimen rakennukset:**

Laitospalvelurakennukset, avopalvelurakennukset

### **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.

### **Kokoontumisrakennukset:**

Kulttuurirakennukset, seura- ja kerhorakennukset, uskonnollisten yhteisöjen rakennukset, urheilu- ja liikuntarakennukset sekä muut kokoontumisrakennukset.

### **Muut rakennukset:**

Muilla rakennuksilla tarkoitetaan rakennusluokituksen 2018 mukaisia rakennuksia jotka eivät ole opetusrakennuksia, terveydenhuollon tai sosiaalitoimen rakennuksia, toimistorakennuksia tai kokoontumisrakennuksia

## 6.10.9 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 (hyvinvointiyhtymä) ja liikelaitokset yhdistettynä. Sisällytetään kaikki taseeseen aktivoitu rakentaminen (uudis- ja korjausrakentaminen ym.). Valmiina ostettuja pysyvien vastaavien hyödykkeitä ei ilmoiteta investointierittelyssä, elleivät ne liity suoraan omajohtoiseen rakentamiseen.

### **Omajohtoinen rakentaminen yhteensä (A+B+C+D+E)**

Omajohtoisella rakentamisella tarkoitetaan aktivoitavien 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, maalaus-työt) saatetaan teettää eri yrityksillä, mutta nämä vastaavat vain omasta osaurakastaan.

Omajohtoinen rakentaminen eritellään kokonaisuudessaan seuraavasti:

1. Asuinrakennukset
2. Muut rakennukset
3. Maa- ja vesialueet
4. Kiinteät rakenteet ja laitteet yhteensä
5. Koneet ja kalusto
6. 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. Osurakat 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:

- Asuinrakennukset
- Muut rakennukset
- Maa- ja vesialueet
- Kiinteät rakenteet ja laitteet
- Koneet ja kalusto
- Muut investointihyödykkeet.

## **6.11 Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän puolivuosisraportoinnin yhteydessä esitettävä tilinpäätösennuste (15.8. mennessä) = HTPE**

Puolivuosisraportin yhteydessä esitetään hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän tilinpäätösennuste koko vuodelta toimialoittain. Sektoritasaista tietoa ei esitetä ennusteen yhteydessä. HTPE-ennuste muodostetaan hyvinvointialueiden tai hyvinvointiyhtymien talousarvotiedoista, 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 rahotusmallia noudattavalle toimialatasolle liikelaitokset ja muut eriytetyt yksiköt yhdisteltyinä kuten tilinpäätöksessä ja talousarvion raportoinnissa ja kohdennetaan toiminnan luonteen mukaisesti toimialoille. Siksi tieto toimialojen välisistä sisäisistä eristä ja kaikesta tukipalveluihin liittyvästä ajantasaisesta kohdennuksesta joko sisäisillä erillä tai suoraan kustannukset kohdistuen 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 työnoksen suhdetta henkilöstökustannuksiin. HTV ilmoitetaan HTPPE-raportointikokonaisuudessa pyöristettynä lähimpään kokonaislukuun. Perusperiaatteena on, että henkilötyövuosi lasketaan seuraavalla tavalla: Henkilötyövuosi = palkallisten palveluksessa-olopäivien 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 taivoin tehtyä normaalin työajan ylittävää työaikaa ei oteta laskennassa huomioon. Henkilötyövuoden laskemisesta ohjeistetaan tarkemmin HVA-AURA-käsikirjan liitteessä 4 *Kuntien ja hyvinvointialueiden talousraportoinnin sanasto*.

## 6.12 Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän tytäryhteisöt, osakkuusyhteisöt ja muut yksiköt (31.12. mennessä tai useammin) = HTOLT

HTOLT-tiedot toimitetaan aina silloin, kun tytäryhteisöihin, liikelaitoksiin, osakkuus- ja muihin omistusyhteisyyksiin tai niihin hyvinvointiyhtymiin, joissa hyvinvointialue on jäsenenä, tulee muutoksia (perustetaan uusia tai lopetetaan entisiä). Myös niiden hyvinvointialueiden ja -yhtymien, joilla ei ole raportoitavia yhteisöjä tulee lähettää ja hyväksyä tyhjä HTOLT-raportti vuosittain. Lisätietoa tyhjän raportin lähettämisestä löytyy Valtiokonttorin verkkosivuilla osoitteessa <https://www.valtiokonttori.fi/maaraykset-ja-ohjeet/ohje-taloustietojen-toimittamisesta-kuntatalouden-tietopalveluun-ja-tietojen-kasittely-hyvaksyntapalvelussa/>.

HTOLT-tietojen on oltava ajan tasalla ennen kuin raportoidaan organisaation talouden tietoja. Käytännössä tietojen on oltava ajan tasalla ennen HLTR-kokonaisuuden raportointia. Riippumatta siitä, onko muutoksia tapahtunut, HTOLT-kokonaisuus tulee raportoida vähintään kerran vuodessa 31.12. mennessä, jolloin raportoidaan seuraavaa raportointivuotta koskevat liikelaitokset sekä kuluvaan vuoteen koskevat tytäryhteisöt, osakkuus- ja omistusyhteisyydet sekä hyvinvointiyhtymät. Toimintansa lopettaneet tai seuraavana vuonna toimintansa lopettavat liikelaitokset ilmoitetaan myös HTOLT-raportoinnissa ja niille ilmoitetaan toiminnan päätöspäivämäärä.

Myös säätiöiden tiedot on annettava (konsernitilinpäätöksen laatimisen ohjeistuksen mukaisesti).

Jos tytär- ja osakkuusyhteisöjen tai hyvinvointiyhtymien tilinpäätöshetken tiedot eivät ole saatavilla 31.12., tulee HTOLT-kokonaisuus raportoida uudestaan silloin kun nämä tiedot ovat valmiina, kuitenkin viimeistään seuraavan vuoden 15.4. mennessä.

HTOLT-raportointikokonaisuuden raportointi on mahdollista ainoastaan Excel-tiedonsyöttösovelluksen avulla tai suoraan XBRL-muodossa. Kokonaisuutta ei siis voi toimittaa csv-tiedostona teknisistä syistä.

### ht01 Tytäryhteisöt

Tiedot niistä tytäryhteisöistä, jotka kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaoston yleisohjeen mukaan ilmoitetaan tilinpäätöksen liitetiedoissa (yleisohje hyvinvointialueentilinpäätöksen 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).

Jos 31.12. mennessä ei ole vielä tiedossa kuluvan vuoden lopun tilanne, lähetetään HTOLT-raportointikokonaisuus uudestaan täydennetyin tytäryhteisötiedoin viimeistään 15.4.

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 raportointivuoden lopun tilanteen mukaisina.

## **ht02 Liikelaitokset**

Liikelaitoksen tunnus -kentässä annetaan hyvinvointialueen tai -yhtymän y-tunnus ja loppuosaan liikelaitoksen yksilöivä laitostunnus eli kunnanYtunnus\_hyvinvointialueen-SisäinenLiikelaitoksenTunnus (pituus 9+”\_”+ max 5 merkkiä), esimerkiksi ”1234567-1\_123”. On tärkeää, että raportoinnissa käytetään samaa tunnusta jatkossa aina kun kyseisen liikelaitoksen tietoja raportoidaan. Kun uusi liikelaitos perustetaan, tulee myös sille antaa uusi tunnus raportointiin, eikä esimerkiksi jonkin vanhan liikelaitoksen/taseyksikön tunnusta.

Toimiala annetaan TOL 2008 luokituksen mukaan. Toimialaluokitus löytyy sekä <https://www.stat.fi/fi/luokitukset/toimiala/> että [https://koodistot.suomi.fi/codescheme;registryCode=jhs;schemeCode=toimiala\\_1\\_20080101](https://koodistot.suomi.fi/codescheme;registryCode=jhs;schemeCode=toimiala_1_20080101).

Liikelaitosten tiedot raportoidaan seuraavaa raportointivuotta koskien viimeistään 31.12. Liikelaitosten tietojen on siis oltava ajan tasalla ennen HLTR-kokonaisuuden raportointia. Toimintansa lopettaneet tai seuraavana vuonna toimintansa lopettavat liikelaitokset ilmoitetaan myös HTOLT-raportoinnissa ja niille ilmoitetaan toiminnan päätöspäivämäärä.

#### **ht04 Osakkuusyhteisöt ja muut omistusyhteisyhteisöt**

Tässä ilmoitetaan ne osakkuus- ja yhteisyhteisöt sekä muut omistusyhteisyhteisöt (myös säätiöt ja yhdistykset), jotka kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaoston yleisohjeen mukaan ilmoitetaan tilinpäätöksen liitetiedoissa (yleisohje hyvinvointialueen tilinpäätöksen liitetiedoista, liite 19). Tietoihin sisällytetään kaikki ne yhteisöt, joissa hyvinvointialueen, -yhtymän tai konsernin omistusosuus on yhtä suuri tai suurempi kuin 10 % ja jotka eivät kuulu kohtiin ht01, ht02 tai ht05. Tiedot annetaan kunkin raportointivuoden lopun tilanteen mukaisina.

Tähän ilmoitetaan sekä yhdistellyt että yhdistelemättömät yhteisöt.

Tytäryhteisöt-osakokonaisuudessa annetut ohjeet ja määritelmät omistusosuudesta ja äänivallasta sekä sidosyksikköasemasta koskevat myös osakkuusyhteisöjä ja muita omistusyhteisyhteisöjä.

#### **ht05 Hyvinvointiyhtymät**

Tässä ilmoitetaan kaikki hyvinvointiyhtymät, joissa hyvinvointialue on jäsenenä jäsenenä (yleisohje hyvinvointialueen tilinpäätöksen liitetiedoista, liite 18). Tiedot annetaan kunkin raportointivuoden lopun tilanteen mukaisina.

Tytäryhteisöt-osakokonaisuudessa annetut ohjeet ja määritelmät omistusosuudesta ja äänivallasta sekä sidosyksikköasemasta koskevat myös hyvinvointiyhtymiä.

## **6.13 Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuva taloudellinen toiminta (15.4. mennessä) = HKLMY**

HKLMY-raportointia koskeva ohjeistus lisätään HVA-AURA-käsikirjaan mahdollisimman pian.

## Liitteet

- Liite 1. Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän tililuettelo.
- Liite 2. Hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän palveluluokitus 2023.
- Liite 3. Kuntien ja hyvinvointialueiden kustannuslaskenta.
- Liite 4. Kuntien ja hyvinvointialueiden talousraportoinnin sanasto.
- Liite 5. Sektorit XBRL-taksoniassa.
- Liite 6. Suoriteperusteisen neljännesvuosiraportoinnin erityispiirteet.

### **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 2023 (487/2022): <https://www.finlex.fi/fi/laki/alkup/2022/20220487>

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 valtiovarainministeriön verkkosivuilla: <https://vm.fi/kila-hyvinvointialue-ja-kuntajaosto>

Kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaoston lausunnot valtiovarainministeriön verkkosivuilla: <https://vm.fi/kila-hyvinvointialue-ja-kuntajaosto>



## VERSIONHISTORIA

<b>VERSIO</b>	<b>VERSION TEHDYT PÄIVITYKSET</b>
Versio 0.1 25.11.2022	Ensimmäinen versio hyvinvointialueiden talousraportoinnin käsikirjasta kokonaisuudessaan.
Luonnosversio 10.11.2021	Luonnosversio hyvinvointialueiden talousraportoinnin käsikirjasta (tiluluetteloa koskeva osuus), julkaistu VM:n verkkosivuilla marraskuussa 2021.