



LAUSUNTO HYVINVOINTIALUEILLE SIIRTYVIEN OMAISUUS- JA PÄÄOMAERIEN KÄSITTELYSTÄ KUNNAN JA KUNTAYHTYMÄN KIRJANPIDOSSA

Sosiaali- ja terveydenhuoltoa ja pelastustoimea koskevan uudistuksen toimeenpanosta ja sitä koskevan lainsäädännön voimaanpanosta annetun lain (jatkossa voimaanpanolain) 4 luku sisältää säännökset uudistuksen omaisuusjärjestelyistä. Hyvinvointialueen sekä kuntien ja kuntayhtymien väliset omaisuusjärjestelyt toteutetaan ns. suppean jakautumismallin mukaisesti.

Voimaanpanolain 20 §:ssä mainitut kuntayhtymät ja eriytyishuoltopiirit siirretään hyvinvointialueille varoineen ja velkoineen sekä sitoumuksiineen.

Voimaanpanolain 42 §:n mukaan lain 20 §:ssä tarkoitettujen kuntayhtymien jäsenosuuksien ja 23 §:ssä tarkoitetun irtaimen omaisuuden siirto hyvinvointialueille kirjataan kunnan kirjanpidossa peruspääomaa vastaan, jollei kunta toisin päättä. Hyvinvointialueelle siirtyvä lomapalkkavelka kirjataan peruspääomaan. Siirrot kirjataan kunnan tilinpäätöksen mukaisilla kirjanpitoarvoilla.

Voimaanpanolain 42 §:n mukaan kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaosto antaa ohjeita ja lausuntoja omaisuusjärjestelyjä koskevista kirjauksista. Jaosto antaa oma-aloitteisen lausunnon hyvinvointialueille siirtyvien omaisuus- ja pääomaerien käsittelystä kunnan ja kuntayhtymän kirjanpidossa.

Lausunnon kuntia koskevaa ohjeistusta hyvinvointialueille siirtyvien omaisuus- ja velkaerien kirjaamisesta sekä tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista sovelletaan myös niihin ns. vapaaehtoiisiin kuntayhtymiin, joiden sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen toiminta siirtyy uudistuksessa hyvinvointialueelle.

Säännökset ja ohjeet

Laki sosiaali- ja terveydenhuoltoa ja pelastustoimea koskevan uudistuksen toimeenpanosta ja sitä koskevasta lainsäädännön voimaanpanosta

Voimaanpanolain 20 §:n mukaan erikoissairaanhoidon lain 7 §:ssä mainittujen sairaanhoitopiirien kuntayhtymät sekä kehitysvammaisten erityishuollosta annetun lain (519/1997) 6 §:n 1 momentissa tarkoitetut erityishuoltopiirit siirretään varoineen ja velkoineen sekä sitoumuksiineen hyvinvointialueille 1.1.2023.

Voimaanpanolain 23 §:n mukaan hyvinvointialueille siirtyvät 1.1.2023 sen järjestämisvastuulle kuuluvaan toimintaan liittyvä irtaimisto, irtaimen

omaisuuden omistusta, hallintaa ja käyttöä koskevat oikeudet sekä im-
materiaaliset oikeudet ja luvat.

Hyvinvointialueelle siirtyvät sellaiset osakeyhtiön osakkeet, jotka kunta
omistaa sosiaali- ja terveydenhuollon palveluiden järjestämistä ja tuotta-
mista varten, jos osakeyhtiön tosiasiallinen päätoimiala on sosiaali- ja
terveydenhuoltopalveluiden tuottaminen.

Voimaanpanolain 24 § mukaan hyvinvointialueelle siirtyy 1.1.2023 kun-
nan järjestämän perusterveydenhuollon, erikoissairaanhoidon, sosiaali-
toimen ja pelastustoimen sekä opiskeluhuollon henkilöstöön kohdistuva
lomapalkkavelka.

Muut kuin voimaanpanolain säännöksissä mainitut omaisuus- ja velka-
erät eivät siirry lain nojalla kunnista tai ns. vapaaehtoisista kuntayhty-
mistä hyvinvointialueille.

Voimaanpanolain 25 § mukaan hyvinvointialueelle siirtyvät sosiaali- ja
terveydenhuollon sekä pelastustoimen järjestämiseen liittyvät sopimuk-
set 1.1.2023, jolleivät hyvinvointialue ja kunta toisin sovi. Jos sopimusta
ei ole mahdollista siirtää tai jatkaa, kunta tekee esityksen sopimukseen
liittyvän vastuun jakautumisesta.

Voimaanpanolain 27 § mukaan kunkin kunnan HUS-sairaanhoitopiirin
peruspääomaosuudet siirtyvät sen hyvinvointialueen omaisuudeksi,
jonka alueelle ne kuuluvat 1.1.2023. Helsingin kaupungin HUS-sairaan-
hoitopiirin peruspääomaosuus muuttuu HUS-yhtymän peruspääoma-
osuudeksi.

Voimaanpanolain 33 §:n mukaan 20 §:ssä tarkoitettujen kuntayhtymien
ja HUS-sairaanhoitopiirin jäsenkuntien on katettava kuntayhtymän ta-
seeseen kertynyt alijäämä kuntalain (410/2015) säännösten mukaisesti
ennen kuntayhtymän siirtämistä hyvinvointialueelle ja HUS-yhtymään.
Taseeseen kertyneen ylijäämän käsittelystä kuntayhtymän jäsenkunnat
päättävät kuntayhtymän perussopimuksen mukaisesti.

Kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaoston lausunnot

Kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaosto on antanut lausun-
non (127/2022) kuntayhtymän alijäämän kattamisesta peruspääomaa
alentamalla. Lausunnon mukaan sosiaali- ja terveydenhuolto ja pelas-
tustoimea koskevan uudistuksen toimeenpanosta ja sitä koskevan lain-
säädännön voimaanpanosta annetun lain 20 §:n mukainen kuntayhty-
män siirtyminen hyvinvointialueelle ei ole kuntalain 110 §:n perustelujen
tai kuntajaoston lausunnon 121/2019 tarkoittama tilanne, jossa kuntayhty-
män palvelutoiminta supistuu pysyvästi ja tämän vuoksi pitkäaikaisen
rahoituksen tarve vähenee. Lausuntopyyntöä kuvatussa tilanteessa
peruspääomaa ei ole mahdollista alentaa kirjanpidon toimenpiteenä
tase-erien välisenä siirtona kuntayhtymän alijäämän kattamiseksi.

Lausunto

Sairaanhoitopiirien ja erityishuoltopiirien kuntayhtymät laativat vuoden
2022 tilinpäätökset toiminnan jatkuvuuden oletuksella, vaikka niiden toi-
minta siirtyy hyvinvointialueille varoineen ja velkoineen. Näiden kuntayhty-
mien hyvinvointialueille siirtyvät omaisuus- ja pääomaerät kirjataan
kuntayhtymän tilinpäätökseen perustuen hyvinvointialueiden aloittavaan
taseeseen 1.1.2023.

Kunnista hyvinvointialueelle siirtyvät omaisuus- ja pääomaerät kirjataan
alkusaldojen muutoksina tilinavaukseen päiväykselle 1.1.2023. Tilin-
avaukseen kirjaamisen tarkoituksena on, että peruspääomaa vastaan

kirjattavia omaisuus- ja pääomaerien siirtoja ei esitetä vuoden 2023 liike-tapahtumina talousarvion toteutusvertailussa eikä rahoituslaskel-massa. Muut kirjaukset esitetään vuoden 2023 liike-tapahtumina, ja ne voivat vaikuttaa vuoden 2023 tulokseen.

Kirjanpitolain mukaan (3:3.1 § kohta 5) tilinavauksen tulee perustua edellisen tilikauden päättäneeseen taseeseen. Kirjanpitovelvollisen tulee huolehtia alkusaldoihin kirjattavien muutosten riittävästä dokumentoin-nista, jotta voidaan varmistaa aukoton kirjausketju edellisen vuoden päättävästä taseesta lopullisiin alkusaldoihin.

Kuntien vuoden 2022 tilinpäätökset laaditaan toiminnan jatkuvuuden oletuksella, vaikka sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen järjestämisvastuu siirtyy hyvinvointialueille.

Pysyvät vastaavat

Hyvinvointialueelle siirtyvät kuntayhtymien jäsenosuudet ja irtain omaisuus vähennetään kunnan taseen omaisuuseristä. Siirto kirjataan kun-nan kirjanpidossa peruspääomaa vastaan, jollei kunta toisin pääätä. Kir-jaus toteutetaan tase-erien välisenä siirtona.

Jos kunta on päättänyt kirjata kuntayhtymäosuuksien tai irtaimen omai-suuden siirron tulosvaikutteisesti, esimerkiksi siitä syystä, että siirtyvän omaisuuden arvo ja siitä syntyvä luovutustappio on hyvin vähäinen, siirto kirjataan luovutustappioksi tilikaudelle 2023. Tällöin on huomata-tava, että kirjaus esitetään vuoden 2023 liike-tapahtumana ja että se vai-kuttaa vuoden 2023 tulokseen toisin kuin kirjattaessa peruspääomaa vastaan.

Siirto hyvinvointialueelle ei edellytä vuonna 2022 muutosta pysyvien vastaavien hyödykkeiden poistosuunnitelmiin, elleivät niiden perusteena olevat hyödykkeiden tulonodotukset tai tuotantotekijöiden käyttöön liitty-vät odotukset ole muuttuneet kunnan järjestämisvastuun aikana. Suun-nitelman mukaiset poistot kirjataan normaalisti kunnan vuoden 2022 ti-linpäätöksessä.

Mahdolliset arvonalentumiset kirjataan kunnan kirjanpitoon vuodelle 2022, jos niiden perusteet ovat syntyneet kunnan järjestämisvastuun ai-kana. Olennaiset arvonalentumiskirjaukset kuvataan tilinpäätöksen liite-tiedoissa.

Vaihtuvat vastaavat

Hyvinvointialueelle siirtyvä irtain omaisuus vähennetään kunnan taseen omaisuuseristä. Siirto kirjataan kuten pysyvien vastaavien omaisuus-erien siirrot.

Sairaanhoidopiirin ja erityishuoltopiirin kuntayhtymän vuoden 2022 saa-misiin sisällytetään sellainen osuus alijäämän kattamisesta, johon jäsen-kunnat ovat velvollisia voimaanpanolain mukaisesti, mutta jota ei ole kyetty arvioimaan vuoden 2022 aikana eikä siksi ole maksettu. Jäsen-kunnat kirjaavat osuuden velaksi vuodelle 2022. Kirjaus tehdään kun-tayhtymässä ja jäsenkunnissa tulosvaikutteisesti vuodelle 2022.

Vieras pääoma

Voimaanpanolain 42.1 §:n mukaan kunnasta hyvinvointialueelle siirtyvä lomapalkkavelka kirjataan kunnan peruspääomaa vastaan. Kirjaus to-teutetaan tase-erien välisenä siirtona.

Sairaanhoitopiirin tai erityishuoltopiirin kuntayhtymän velkoihin sisällytetään sellainen ylijäämän palautus, josta jäsenkunnat ovat päättäneet perussopimuksen mukaisesti. Vastaavalla tavalla sairaanhoitopiirin tai erityishuoltopiirin velaksi kirjataan mahdollinen kuntayhtymän lopullista alijäämää suurempana toteutunut alijäämän kattaminen vuoden 2022 aikana. Jäsenkunnat kirjaavat osuudet saamiseksi vuodelle 2022. Kirjaus tehdään kuntayhtymässä ja jäsenkunnissa tulosvaikutteisesti vuodelle 2022.

Lahjoitusrahastojen varat ja pääomat

Voimaanpanolaki ei sisällä testamentteja, perintöä ja lahjoituksia koskevaa sääntelyä. Testamentintekijän tai lahjoittajan tahtoa tai perinnön hakemisessa ilmoitettua käyttötarkoitusta tulee lähtökohtaisesti noudattaa. Jos kunta toteaa, että varojen käyttötarkoitus on mahdollista toteuttaa paremmin hyvinvointialueella, varat ja niitä vastaavat pääomat voidaan siirtää hyvinvointialueelle vuoden 2023 alussa erillisenä liiketapahtumana. Jos testamentin, perinnön tai lahjoituksen varat siirretään hyvinvointialueelle, kunnan taseen vastaavien ja vastattavien vähennykseksi kirjataan sekä lahjoitusrahastojen varat että pääomat.

Vertailuvuoden tase

Voimaanpanolain perusteella tehtävät omaisuuden ja pääomien siirtoja koskevat kirjaukset eivät ole luonteeltaan kirjanpitoperiaatteiden muutoksia tai aikaisempien vuosien virheiden oikaisuja, joten kuntien tilinpäätöksessä 2023 vertailuvuotena olevan edellisen tilikauden päättävään taseeseen 2022 ei tehdä oikaisuja vaan tarvittavat tiedot annetaan liitetiedoissa.

Liitetiedot

Kunnan tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista annetun asetuksen (525/2020) 6.1 §:n 3 kohdan mukaan liitetiedoissa tulee antaa selvitys, jos edellistä tilikautta koskevat tiedot eivät ole vertailukelpoisia päättyneen tilikauden tietojen kanssa. Vertailukelvottomuutta edelliseen tilikauteen nähden voivat aiheuttaa vuoden 2023 tilinpäätöksessä ainakin sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen menojen siirtyminen hyvinvointialueille, omaisuuserien ja lomapalkkavelan siirrot sekä sairaanhoitopiirin ja erityishuoltopiirien kuntayhtymien poistuminen konsernitilinpäätöksistä.

Taseen vastattavia koskevana liitetietoina on lisäksi esitettävä kunnan tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista annetun asetuksen 9 §:n mukaan tase-eräkohtainen erittely oman pääoman erien lisäyksistä ja vähennyksistä sekä siirroista näiden erien välillä tilikauden aikana.

Toimintakertomus

Ottaen huomioon tilinpäätökseltä ja toimintakertomukselta edellytettävä kirjanpitolain 3:2.1 §:n mukainen oikean ja riittävän kuvan vaatimus tulee kunnan antaa sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen uudistuksen ja siihen liittyvien omaisuuden ja lomapalkkavelan siirtojen vaikutuksesta tilikauden tuottojen ja kulujen muodostumiseen ja taloudelliseen asemaan selostus liitetietojen lisäksi vuoden 2023 toimintakertomuksessa.