



LAUSUNTO HYVINVOINTIALUEEN VALMISTELUUN MYÖNNETYN VALTIONAVUSTUKSEN KÄSITTELYSTÄ HYVINVOINTIALUEEN KIRJANPIDOSSA

Lausunnon peruste

Hyvinvointialue- ja kuntajaosto on päättänyt antaa oma-aloitteisen lausunnon hyvinvointialueiden valmisteluun myönnetyn valtionavustuksen käsittelystä hyvinvointialueen kirjanpidossa. Erityisesti on noussut esiin tarve antaa ohjeet valtionavustuksen jaksottamisesta ja esittämisestä tuloslaskelmassa sekä mahdollisten valtionavustuksia koskevien kirjausvirheiden oikaisemisesta vuoden 2022 tilinpäätöksen vertailutietoihin.

Lausunnon perustelut

Laki hyvinvointialueiden rahoituksesta (617/2021)

Hyvinvointialueiden rahoituksesta annetun lain 10 §:n mukaan valtion rahoituksen tasoa varainhoitovuodelle määritettäessä otetaan huomioon vuosittain jälkikäteen hyvinvointialueiden toteutuneet kustannukset varainhoitovuotta edeltävää vuotta edeltäneeltä vuodelta siten, että kyseisen vuoden laskennallisten kustannusten ja toteutuneiden kustannusten erotus lisätään rahoitukseen tai vähennetään rahoituksesta.

Lain 5 §:n mukaan huomioitavista käyttökustannuksista vähennetään vuosikohtaisesti hyvinvointialueiden asiakas- ja käyttömaksut sekä muut toiminta- ja rahoitustuotot.

Valtionavustuslaki (688/2001), valtioneuvoston asetus (664/2021) hyvinvointialueen ja HUS-yhtymän toiminnan valmistelun rahoituksesta vuosina 2021 ja 2022 sekä asetuksen nojalla annetut valtionavustuspäätökset

Valtionavustuslain 20 §:n mukaan valtionavustuksen saajan tulee palauttaa valtionavustus tai sen osa myös, jos sitä ei voida käyttää valtionavustuspäätöksessä edellytetyllä tavalla.

Hyvinvointialueen ja HUS-yhtymän toiminnan valmistelun rahoituksesta vuosina 2021 ja 2022 annetun valtioneuvoston asetuksen mukaan valmistelurahoitusta maksetaan valtionavustuksina hyvinvointialueille vuosina 2021 ja 2022. Määrärahaa voi käyttää hyvinvointialueiden perustamiseen ja toimintaan sekä väliaikaisten valmistelutoimielinten kustannuksiin.

Avustus myönnetään valtion talousarvioon varatun määrärahan puitteissa valtionavustuslain 5 §:n 2 momentin mukaisena yleisavustuksena asetuksen (664/2021) voimassaoloaikana aiheutuneisiin kustannuksiin.

Avustuspäätösten mukaan valtionavustuksen käyttöön oikeuttavien kustannusten tulee syntyä suoriteperusteen mukaan viimeistään 31.12.2023.

Kirjanpitolaki

Kirjanpitolain 5:1 §:n mukaisesti tilikauden tulot kirjataan tuotoiksi tuloslaskelmaan. Tuotoista vähennetään kuluina ne menot, joista ei todennäköisesti enää kerry niitä vastaavaa tuloa, samoin kuin menetykset. Tuotujen ja kulujen jaksottamisessa noudatettavan meno tulon kohdalle -periaatteen tarkoituksena on jaksottaa menot niille tilikausille, kun ne kerryttävät tuloja. Kirjanpitolain 5:2 §:n mukaan saamiset merkitään taseeseen nimellisarvoon, kuitenkin enintään todennäköiseen arvoon.

Kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaoston yleisohje hyvinvointialueen tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta

Suoriteperusteisuus

Suoriteperusteisuus on varsinaisesti sovellettavissa menoissa ja tuloissa, jotka liittyvät tuotannon tekijän vastaanottamiseen tai suoritteen luovuttamiseen. Valtion rahoitusta, tukia, avustuksia, korvauksia tai rahoitustapahtumia kuten korkoja ei vastaa mikään määrätty tuotannon tekijä tai suorite hyvinvointialueen toimintaprosessissa. Näiden erien kohdistaminen tilikaudelle on hyvinvointialue- ja kuntajaoston kirjanpito-ohjeissa määritelty erikseen esimerkiksi lakiin, sopimukseen tai päätökseen perustuvan saamisoikeuden (valtion rahoitus, avustukset) tai maksuvelvoitteen (korvaukset, korot) syntymisen perusteella. Näissä liiketapahtumissa maksu- tai laskuperusteisuuden oikaiseminen tai täydentäminen tehdään suoriteperustetta vastaavalla tavalla soveltaen jotain mainittua kirjausohjeen kriteeriä.

Tasejatkuvuuden periaate

Tilinavauksen on perustuttava edellisen tilikauden päättäneeseen taseeseen. Tilinavausta tehtäessä ei voida tehdä edellisen tilikauden päättäneitä tasetta vastaamattomia arvontarkistuksia tai muita muutoksia. Tasejatkuvuuden periaatteesta poikkeuksena tilinpäätösperiaatteiden muutokset sekä aikaisempia tilikausia koskevien olennaisten virheiden oikaisut tehdään oman pääoman erää Edellisten tilikausien ylijäämä/alijäämä oikaisemalla. Oikaisuja ei siten tehdä tulosvaikutteisesti vaan takautuvasti taseen erään Edellisten tilikausien ylijäämä/alijäämä. Vastaava oikaisu on myös tehtävä vertailuvuotena olevan edellisen tilikauden päätävään taseeseen (KILA 2005/1750).

Kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaoston yleisohje hyvinvointialueen tuloslaskelman laatimisesta

Tuloslaskelmasta annetun yleisohjeen mukaan toimintatuotot jaotellaan tuloslaskelmassa myyntituottoihin, maksutuottoihin, tukiin ja avustuksiin sekä muihin toimintatuottoihin. Tuloslaskelman tukiin ja avustuksiin sisällytetään tuet, avustukset ja muut tulonsiirrot valtiolta, Euroopan unionilta ja muulta yhteisöltä silloin, kun tuki tai avustus ei ole hyvinvointialueen suoritteidensa perusteella saama korvaus eikä investoinnin rahoitusosuus.

Tuloslaskelman erään Valtion rahoitus sisältyy hyvinvointialueiden rahoituksesta annetun lain mukainen palvelujen järjestämiseen tarkoitettu yleiskatteinen rahoitus.

Kirjanpitolautakunnan lausunnot

Kirjanpitolautakunnan lausunnon (KILA 666/1983) mukaan yleisavustukset kirjataan tuloina sen tilikauden tuotoiksi, jonka aikana ne on saatu lopullisesti. Kun avustuksen saamiseen sisältyy ehto, jonka mukaan yhteisölle tai säätiölle maksettu avustus on palautettava avustuksen myöntäjälle, mikäli avustusta ei ole käytetty määrätyn ajan kuluessa yhteisön tai säätiön toimintaan, kirjataan yhteisölle tai säätiölle maksettu, mutta avustusehtojen mukaisesti käyttämättä jäänyt avustus tai sen osa velkoihin. Yhteisölle tai säätiölle myönnetty, mutta tilikauden päättyessä maksamatta oleva hankekohtainen erityisavustus, jolla katettavat menot ovat syntyneet tilikauden aikana, kirjataan ennen tilinpäätöksen laatimista saamiseksi.

Ammatillisen koulutuksen julkisrahoituksen jaksottamisesta annetun kirjanpitolautakunnan lausunnon (KILA 2008/2020) mukaan kirjanpitovelvolliselle myönnetty avustukset merkitään tuotoiksi sille tilikaudelle, jonka aikana kirjanpitovelvollinen on ne lopullisesti saanut. Suorituksen maksuajankohdalla ei sinällään ole merkitystä tulouttamisen kannalta. Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausuntopyyntöissä oli todettu, että lähtökohtaisesti valtion rahoitus jakautuu yleiskatteisiin valtionosuuksiin, jotka on vakiintuneesti jaksotettu myöntövuodelle, sekä tiettyyn käyttö-tarkoitukseen kohdennettuihin valtionavustuksiin. Kohdennetut valtionavustukset on jaksotettu sille tilikaudelle, jolloin on syntynyt lopullinen oikeus valtionavustukseen esimerkiksi hyväksytyjen menojen mukaisesti.

Asetus hyvinvointialueen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista (729/2021)

Taseen vastattavia koskevana liitetietoina on esitettävä tase-eräkohtainen erittely oman pääoman erien lisäyksistä ja vähennyksistä sekä siirroista näiden erien välillä tilikauden aikana.

Lausunto

Valtionavustukset hyvinvointialueiden valmisteluun kirjataan tuloslaskelman toimintatuottojen erään Tuet ja avustukset tai investointien rahoitusosuuksiin siltä osin kuin avustus on tarkoitettu investointien rahoitukseen. Avustukset kirjataan tuloina sen tilikauden tuotoiksi, jonka aikana niihin on syntynyt lopullinen oikeus. Lopullinen oikeus avustukseen syntyy tavallisesti silloin, kun avustukseen oikeuttavat menot ovat syntyneet. Mahdollinen käyttämättä oleva ja myöhempinä tilikausina käytettävissä oleva avustus esitetään tuloennakkona taseen siirtoveloissa.

Koska hyvinvointialueiden rahoituksesta annetun lain mukaisesti toteutuneet kustannukset otetaan huomioon hyvinvointialueiden rahoituksessa ja koska hyvinvointialueen tilinpäätökset vuosilta 2021 ja 2022 toimivat osaltaan valtionavustuksen käytön raportoinnin perusteena, on tärkeää kohdistaa valmisteluun saatava avustus sille tilikaudelle, jolle avustukseen oikeuttavat menot on kirjattu. Jos hyvinvointialueen toiminta on muodostunut vuosina 2021 ja 2022 pelkästään avustuksella rahoitetusta hyvinvointialueen valmistelusta, näiltä tilikausilta ei synny ylijäämää.

Aikaisempia tilikausia koskevien virheiden oikaisu tehdään oman pääoman erää Edellisten tilikausien ylijäämä/alijäämä oikaisemalla. Vastaava oikaisu on myös tehtävä vertailuvuotena olevan edellisen tilikauden päättävään taseeseen. Vertailuvuoden tuloslaskelmaa ei sen sijaan ole välttämätöntä saattaa vertailukelpoiseksi, mutta oikean ja riittävän kuvan sitä vaatiessa, on muutoksen tulosvaikutuksesta tilikausien vertailun mahdollistamiseksi annettava liitetieto. Jos vertailulaskelmaa kuitenkin oikaistaan, tulee tehtyjen muutosten ja niiden perusteiden vastavasti käydä ilmi liitetiedoista.

Jos toimintakertomuksessa tai tilinpäätöksen liitetiedoissa esitetään tilinpäätöksiä tai tunnuslukuja useammalta tilikaudelta, on myös nämä saatettava mahdollisuuksien mukaan vertailukelpoisiksi tai ainakin selkeästi mainittava niiden osalta mahdollinen vertailukelvottomuus. Oikaisuja tehtäessä tulee ottaa huomioon olennaisuuden periaate.

Ottaen huomioon tilinpäätökseltä ja toimintakertomukselta edellytettävä kirjanpitolain 3:2.1 §:n mukainen oikean ja riittävän kuvan vaatimus tulee hyvinvointialueen antaa tilinpäätökseen tehtyjen oikaisujen vaikutuksesta taloudelliseen asemaan selostus liitetiedoissa tilinpäätöksen laatimisperiaatteissa sekä toimintakertomuksessa. Jos edellistä tilikautta koskevat tiedot eivät ole vertailukelpoisia päättyneen tilikauden tietojen kanssa, on myös tästä esitettävä selvitys liitetietoina.