

Lausunto HUS-yhtymän alijäämän kirjaamisesta Uudenmaan hyvinvointialueiden ja Helsingin kaupungin kirjanpidossa

Julkaisuajankohta 20.12.2023 15.36

Numero

141

Asiasanat

hyvinvointialue, hyvinvointiyhtymä, HUS-yhtymä, alijäämä

Lausunnon tausta

Kirjanpitolaki edellyttää, että tilinpäätöksen tulee antaa oikea ja riittävä kuva toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta olennaisuusperiaatteen mukaisesti ottaen huomioon kirjanpitovelvollisen harjoittaman toiminnan laatu ja laajuus. Hyvinvointiyhtymän jäsenenä olevat hyvinvointialueet vastaavat hyvinvointiyhtymän sellaisten menojen rahoituksesta, joita ei muuten saada katetuiksi. Hyvinvointialueiden valtion rahoituksen perusteena käytetään hyvinvointialueiden sosiaali- ja terveydenhuollon ja pelastustoimen käyttökustannuksia.

Hyvinvointialue- ja kuntajaosto on päättänyt antaa oma-aloitteisen lausunnon HUS-yhtymän alijäämien käsittelystä Uudenmaan hyvinvointialueiden ja Helsingin kaupungin kirjanpidossa kirjauskäytäntöjen yhdenmukaistamiseksi. Alijäämän käsittely kirjanpidossa vaikuttaa myös hyvinvointialueiden rahoituksesta annetun lain tarkoittamiin hyvinvointialueiden toteutuneisiin kustannuksiin. Lausuntoa voidaan soveltaa myös muiden hyvinvointiyhtymien alijäämän kirjaamisessa.

Kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaosto antaa ohjeita ja lausuntoja kirjanpitolain, hyvinvointialuelain 116–119 §:n ja 116 pykälän 2 momentin nojalla annetun asetuksen sekä kuntalain 113–116 §:n, 120 §:n 1 momentin 3 ja 4 kohdan sekä 112 pykälän 2 momentin nojalla annetun asetuksen soveltamisesta. Lausunnon annetaan ainoastaan ohjeet HUS-yhtymän alijäämän käsittelystä Uudenmaan hyvinvointialueiden ja Helsingin kaupungin kirjanpidossa. Lausunnossa ei oteta kantaa HUS-yhtymän maksuosuuksien määräytymiseen tai yli- tai alijäämän käsittelyyn.

Perustelut

Laki hyvinvointialueesta (611/2021) ja laki sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen järjestämisestä Uudellamaalla (615/2021)

Hyvinvointialueesta annetun lain 115.3 §:n mukaan hyvinvointialueen talousarvioon otetaan tehtävien ja toiminnan tavoitteiden edellyttämät määrärahat ja tuloarviot. Lisäksi siinä osoitetaan, miten rahoitustarve katetaan. Lain 64 §:n mukaan hyvinvointiyhtymän sellaisten menojen rahoituksesta, joita ei muuten saada katetuiksi, vastaavat jäsenenä olevat hyvinvointialueet siten kuin hyvinvointialueiden välisestä vastuunjaosta on perussopimuksessa sovittu.

Sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen järjestämisestä Uudellamaalla annetun lain 2.4 §:n mukaan HUS-yhtymä on hyvinvointialueesta annetussa laissa tarkoitettu hyvinvointiyhtymä.

Laki hyvinvointialueiden rahoituksesta (617/2021)

Hyvinvointialueiden rahoituksesta annetun lain 5 §:n mukaan valtion rahoituksen perusteena käytetään hyvinvointialueiden sosiaali- ja terveydenhuollon ja pelastustoimen käyttökustannuksia, rahoituskustannuksia sekä suunnitelman mukaisia poistoja ja arvonalentumisia. Sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen järjestämisestä Uudellamaalla annetussa laissa (615/2021) tarkoitettujen HUS-yhtymän järjestämisvastuulle kuuluvien tehtävien rahoitus katetaan Uudenmaan hyvinvointialueiden ja Helsingin kaupungin tämän lain nojalla saamalla rahoituksella. Valtion rahoituksen tasoa varainhoitovuodelle määritettäessä otetaan huomioon vuosittain jälkikäteen hyvinvointialueiden Valtiokonttorille toimittamien tilinpäätöstietojen mukaiset 5 §:ssä tarkoitettut kustannukset (toteutuneet kustannukset). HUS-yhtymän toteutuneita kustannuksia ei erikseen huomioida.

Tilinpäätöksen oikea ja riittävä kuva sekä varovaisuuden periaate

Kirjanpitolain (1336/1997) 3:2 § mukaan tilinpäätöksen tulee antaa oikea ja riittävä kuva toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta olennaisuusperiaatteen mukaisesti ottaen huomioon kirjanpitovelvollisen harjoittaman toiminnan laatu ja laajuus. Myös hyvinvointialueesta annetun lain 117.3 § ja kuntalain (410/2015) 113.3 § edellyttävät, että tilinpäätöksen tulee antaa oikea ja riittävä kuva hyvinvointialueen ja kunnan tuloksesta, taloudellisesta asemasta, rahoituksesta sekä toiminnasta.

Hyvinvointiyhtymän tulorahoituksen voidaan katsoa olevan riittävä, mikäli hyvinvointiyhtymän hinnoittelu vastaa toiminnasta ja investoinneista aiheutuneita kustannuksia ja palvelujen käyttöä. Maksuosuuksien vastatessa aiheutuneita kustannuksia myös hyvinvointiyhtymän jäsenen tilinpäätökset antavat oikean ja riittävän kuvan hyvinvointiyhtymältä ostettujen palvelujen kuluista. Mikäli maksuosuudet puolestaan ovat liian pienet suhteessa palvelujen tuottamisesta aiheutuneisiin kustannuksiin, hyvinvointiyhtymän jäsenen tilinpäätökset eivät anna oikeaa ja riittävää kuvaa hyvinvointiyhtymältä ostettujen palvelujen kuluista. Vuosittaiset vähäiset tilikausien yli- ja alijäämien vaihtelut ovat mahdollisia.

Hyvinvointialueiden toteutuneiden kustannusten määrän kannalta on olennaista, että HUS-yhtymän jäsenten tilinpäätöksissä on esitetty kaikki tilikaudelle kuuluvat tuotot ja kulut.

Kirjanpitolain 3:3 §:n mukaisesti yleisiin tilinpäätösperiaatteisiin kuuluu tilikauden tuloksesta riippumaton varovaisuus. Varovaisuus edellyttää erityisesti, että tilinpäätöksessä otetaan huomioon:

- 1) ainoastaan tilikaudella toteutuneet voitot; sekä
- 2) kaikki poistot ja arvonalennukset vastaavista sekä velkojen arvon lisäykset samoin kuin kaikki päättyneeseen tai aikaisempiin tilikausiin liittyvät, ennakoitavissa olevat vastuut ja mahdolliset menetykset, vaikka ne tulisivat tietoon vasta tilikauden päättymisen jälkeen.

Vastaiset menot ja menetykset sekä pakollinen varaus

Kirjanpitolain 5:14 §:n mukaan tuloslaskelmassa on vähennettävä velvoitteista vastaisuudessa aiheutuvat menot ja menetykset, jos:

- 1) ne kohdistuvat päättyneeseen tai aikaisempaan tilikauteen;
- 2) niiden toteutumista on tilinpäätöstä laadittaessa pidettävä varmana tai todennäköisenä;
- 3) niitä vastaava tulo ei ole varma eikä todennäköinen; sekä
- 4) ne perustuvat lakiin tai kirjanpitovelvollisen sitoumukseen sivullista kohtaan.

Jos 1 momentissa tarkoitetun menon tai menetyksen täsmällinen määrä ja toteutumisajankohta tiedetään, merkitään se taseessa luonteensa mukaiseen vieraan pääoman erään tai siirtovelkoihin. Muussa tapauksessa se merkitään pakolliseksi varaukseksi. (KPL 5:14.2 §)

Edellä 1 momentissa tarkoitetut menot ja menetykset sekä 2 momentissa tarkoitetut pakolliset varaukset merkitään tuloslaskelmaan ja taseeseen niiden todennäköiseen määrään. (KPL 5:14.3 §)

Kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaoston (aiemmin kuntajaosto) yleisohjeet ja lausunnot

Kirjanpitolain mukaisiin yleisiin tilinpäätösperiaatteisiin kuuluu tilikauden tuloksesta riippumaton varovaisuus (KPL 3:3 §). Hyvinvointialueen taseen laatimista koskevan yleisohjeen mukaan varovaisuuden periaate on tilinpäätöksessä noudatettava yleisperiaate, jonka mukaan tuloslaskelmaan ei tule ennakoita realisoitumattomia tuloja eikä voittoja, mutta tulee ennakoita kaikki menetykset ja tappiot.

Hyvinvointialueen taseen laatimisesta annetussa yleisohjeessa on lueteltu esimerkkejä pakollisina varauksina tuotoista vähennettävistä vastaisista menoista. Yksi esimerkeistä on jäsenen osuus hyvinvointiyhtymän alijäämästä.

Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto on antanut lausunnon kuntayhtymän alijäämän kirjaamisesta jäsenkunnan kirjanpidossa (113/2015). Kuntajaosto katsoi, että jäsenkunnan tulee kirjata kirjanpitoonsa osuus kuntayhtymään kertyneestä alijäämästä pakollisena varauksena, mikäli kuntayhtymän alijäämää ei todennäköisesti saada lähitulevaisuudessa katetuksi esimerkiksi kuntayhtymän päättämällä muilla toimenpiteillä. On kuitenkin huomattava, että hyvinvointialueiden alijäämän kattamiskausi on huomattavasti lyhyempi kuin kunnilla.

Lausunto

Uudenmaan hyvinvointialueiden ja Helsingin kaupungin tulee varovaisuuden periaatteen mukaisesti kirjata kirjanpitoonsa osuus HUS-yhtymän alijäämästä vastaisena menona tai menetyksenä, jos kirjanpitolaissa tarkoitetut kirjaamisen edellytykset täyttyvät. Vastainen meno esitetään taseessa pakollisena varauksena tai siirtovelkana kirjanpitolain säännösten mukaisesti.

Alijäämä esitetään jäsenenä olevien hyvinvointialueiden ja Helsingin kaupungin kirjanpidossa pakollisena varauksena tai siirtovelkana, jos sitä ei kyetä kattamaan hyvinvointiyhtymän muilla tuloilla. Muilla tuloilla ei tarkoiteta tässä jäsenenä olevien hyvinvointialueiden ja Helsingin kaupungin maksuosuuksia tulevilla tilikausilla. Muiden tulojen ennakkoinnissa noudatetaan lausunnon perusteluissa kuvattua varovaisuuden periaatetta. Varovaisuuden periaatteen mukaista on kirjata pakollista varausta tai siirtovelkaa aina kun HUS-yhtymän taseessa on kertynyttä alijäämää. Varovaisuuden periaatteen mukaista on myös, että tulot otetaan huomioon vasta kun ne ovat toteutuneet.

Hyvinvointialueiden ja Helsingin kaupungin tilinpäätöstä laadittaessa vastaisen menon tai menetyksen määrä tarkistetaan vuosittain vastaamaan osuutta HUS-yhtymän tilinpäätöksen osoittamasta kertyneestä alijäämästä. Pakollista varausta lisätään, kun HUS-yhtymän kertynyt alijäämä kasvaa, ja vähennetään, kun HUS-yhtymän kertynyt alijäämä vähenee.

Konsernitilinpäätöstä laadittaessa eliminoidaan hyvinvointialueiden ja Helsingin kaupungin kirjanpitoon pakollisena varauksena merkitty osuus HUS-yhtymän alijäämästä, jottei alijäämä tule huomioduksi kahteen kertaan jäseninä olevien hyvinvointialueiden ja Helsingin kaupungin konsernitilinpäätöksissä.

Ottaen lisäksi huomioon tilinpäätökseltä ja toimintakertomukselta edellytettävä oikean ja riittävän kuvan vaatimus (KPL 3:2.1 §) tulee jäseninä olevien hyvinvointialueiden ja Helsingin kaupungin antaa HUS-yhtymän alijäämän käsittelystä selostus tilinpäätöksessä.