STATSKONTORETS PUBLIKATIONER | BOKFÖRING 1/2023

Handbok om statens bokföring 2023

Ämbetsverk och inrättningar samt statliga fonder utanför budgeten

13.1.2023

Ändringarna:

Ett nytt kapitel 12.3.18 Bilaga 18: Resultaträkning för verksamhet i konkurrensläge och en beskrivning av principerna för kostnadsredovisning.

Valtiokonttori
Statskontoret
State Treasury

Till läsaren

Statens bokföring regleras av bl.a. 7 kapitel i Finlands grundlag, Lagen om statsbudgeten, Förordningen om statsbudgeten, statsrådets beslut, finansministeriets föreskrifter samt Statskontorets föreskrifter. Denna handbok är uppgjord till stöd för dessa bestämmelser och föreskrifter för att klarlägga innehållet i bokföringen samt för att underlätta det praktiska bokföringsarbetet. Handboken fungerar dels som en allmän beskrivning av statens bokföring och dels som en samling praktiska bokföringsanvisningar.

I registreringsfrågor som inte behandlats i denna handbok kan man kontakta Statskontoret per telefon 0295 50 2000 eller per e-post via adressen laskentatoimi (at) valtiokonttori.fi.

Konteringsexempel

Konteringsexemplen beskriver principen för registreringar. En kontering gäller just det fall som beskrivs på förklaringsraden i exemplet och då man tillämpar det ska man beakta eventuella ändringar av normer eller kontoplanen.

I exemplen används märkningen xx.xx.xx på BBF-kontot. Det betyder att på händelsen i fråga registreras ett budgetbokföringskonto. Om det i exemplet dessutom finns konto som beskrivs med andra bokstäver, så som yy.yy.yy, betyder det att det finns två olika konto.

Under tidigare år har man vid kontering av budgettransaktioner strävat efter att använda en märkning som beskriver utgiftsslaget, till exempel omkostnadsmoment .21 som var i kraft till och med 2007 (vid kontering xx.xx.21) och mervärdesskattemoment .19 (vid kontering xx.xx.19). En del exempel kan fortfarande innehålla gammal numrering.

Innehållsförteckning:

1 Allmän beskrivning av statens bokföring 1-1

1.1 Statsekonomin som bokföringsskyldig 1-2
1.1.1 Statens budgetekonomi som bokföringsskyldig 1-3
1.1.2 Bokföringsskyldighet för de statliga fonderna utanför budgeten 1-4
1.2 Statsbokföringen 1-5
1.2.1 Ämbetsverkens och inrättningarnas bokföring 1-5
1.2.2 Fondernas bokföring 1-5
1.2.3 Centralbokföring 1-6
1.3 Statsbokföringens uppgifter 1-6
1.3.1 Separeringsuppgift 1-6
1.3.2 Uppföljning av budgetutfallet 1-6
1.3.3 Resultatberäkningsuppgift 1-7
1.3.4 Utnyttjandeuppgift 1-7
1.4 Parallell uppföljning av bokföringen 1-8
1.4.1 Avstämning av affärsbokföringen och budgetbokföringen 1-8
1.5 Bokföringstransaktioner 1-9
1.5.1 Affärstransaktioner 1-9
1.5.2 Budgettransaktioner 1-11
1.6 Allmänna registreringsregler 1-12
1.6.1 Registrering av utgift 1-12
1.6.2 Registrering av inkomst 1-13
1.6.3 Registrering av finansieringstransaktion 1-13
1.6.4 Registrering av rättelse- och överföringsposter 1-14
1.7 Registreringsgrund 1-14
1.7.1 Principer för registrering i affärsbokföringen 1-14
1.7.2 Registreringsgrunder i budgetbokföringen 1-15
1.8 Bokslutsprinciper 1-17
1.8.1 Övergång till rätt registreringsgrund 1-17
1.8.2 Periodisering 1-17
1.8.3 Anskaffningsutgift för egendom 1-19
1.8.4 Avskrivning av aktiverade långfristiga utgifter 1-19
1.8.5 Värdering i bokslutet 1-20
1.9 Statsbokslutet 1-20
1.10 Ämbetsverkets och inrättningens bokslut 1-21
1.11 Bokslut för statliga fonder utanför budgeten 1-21
1.12 Tidtabell för, godkännande och publicering av bokslutet 1-21
1.12.1 Tidtabell för bokslutet 1-22
1.12.2 Godkännande av bokslutet 1-22
1.12.3 Publicering av bokslutet 1-22

2 Ordnandet av bokföringen 2-1

2.1 Kontosystemet 2-1
2.1.1 Statens gemensamma uppföljningsobjektsmodell 2-1
2.1.2 Bokföringsböcker 2-3
2.2 Verifikat 2-6
2.2.1 Allmänna krav 2-7
2.2.2 Kontoutdrag som verifikat 2-8
2.3 Förvaring av bokföringsmaterial 2-8
2.3.1 Förvaringstid och förvaringssätt 2-9
2.3.2 Papperslös bokföring 2-10
2.3.3 Förvaringstider för bokföringsmaterial 2-10
2.3.4 Material som skall förstöras 2-11

3 Den ingående balansräkningen i Valki -bokföringen den 1.1.1998 3-12

3.1 Statens bokföringsnämnds utlåtanden 3-12
3.2 Inventering av tillgångar och skulder 3-13
3.3 Principer för upprättande av ingående balansen per 31.12.1997 3-13
3.3.1 Principer för värdering av tillgångar och kapital i ingående balansen 3-13
3.4 Metod för sammanställning av statens ingående balans 3-15
3.5 Godkännande av statens ingående balans 1.1.1998 3-15
3.6 Rättelse av poster i ingående balansen 3-16
3.7 Förteckning över nationalegendom som saknas i den ingående balansräkningen den 1 januari 1998 3-16

4 Registreringar i den löpande bokföringen 4-1

4.1 Betalningsrörelse 4-1
4.1.1 Koncernkontostruktur för statens bankkonton 4-1
4.1.2 Bokföringsenheternas betalningsrörelseorganisation 4-3
4.1.3 Undergruppering av bokföringskonton enligt bank 4-4
4.1.4 Bokföring om betalning med kontoutdrag 4-4
4.1.5 Bokföring av tömningar och teckningar 4-5
4.1.6 Användning av utredningskontot för penningrörelse 4-5
4.2 Inköpsutgifter 4-10
4.3 Försäljningsinkomster 4-11
4.3.1 Sponsring 4-12
4.4 Löneutbetalning 4-15
4.4.1 Löneräkning och lönebokföring 4-15
4.4.2 Lönekonteringar 4-17
4.4.3 Avstämning av lönebetalning 4-19
4.5 Anskaffning och överlåtelse samt registrering av avskrivningar på nationalförmögenhet och anläggningstillgångar 4-26
4.5.1 Registrering av anskaffningsutgiften för nationalförmögenhet och anläggningstillgångar samt övriga utgifter med lång verkningstid 4-26
4.5.2 Avsikten med och innehållet i anläggningstillgångsbokföringen 4-27
4.5.3 Inventarieregister 4-27

4.5.4 Krav som den interna kontrollen ställer på anläggningstillgångsbokföringen och inventarieregistret 4-28
4.5.5 Anläggningstillgångsbokföringen tekniskt utförande 4-29
4.5.6 Uppgifter om objekten för anläggningstillgångsbokföringen 4-29
4.5.7 Överföring av uppgifter mellan anläggningstillgångsbokföringen och huvudbokföringen 4-32
4.5.8 Anläggningstillgångsbokföringens rapporter 4-32
4.5.9 Avskrivningsplaner 4-33
4.5.10 Registrering av avskrivningar 4-36
4.5.11 Registreringar i anknytning till nationalförmögenhet och anläggningstillgångar 4-37
4.5.12 Avskrivningsplan och presentation av avskrivningarna i bokslutet 4-47
4.6 Anskaffning och överlåtelse av omsättningstillgångar 4-49
4.6.1 Halvfärdig produktion 4-55
4.7 Förskottsbetalningar 4-69
4.7.1 Betalda förskottsbetalningar 4-69
4.7.2 Erhållna förskottsbetalningar 4-70
4.8 Utlåning och övriga placeringar 4-72
4.9 Statsskulden 4-75
4.10 Värderingsposter 4-77
4.11 Rättelse och överföringsposter 4-79
4.11.1 Utgiftsrättelser 4-79
4.11.2 Inkomsträttelser 4-80
4.11.3 Resultatregleringsposter 4-81
4.11.4 Avförande från konto 4-82
4.12 Kursdifferenser 4-83
4.13 Betalningar till internationella organisationer 4-86

5 Registrering av transaktioner mellan bokföringsenheter och bokföringsenheternas interna transaktioner 5-1

5.1 Användning av en annan bokföringsenhets anslag i den egna verksamheten 5-1
5.2 Registrering av budgetutgifter direkt från en annan bokföringsenhets anslag 5-3
5.3 Självfakturering och fakturering av budgetutgifter 5-3
5.4 Allokering av budgetutgifter vid fakturering 5-7
5.5 Utgifter som har uppburits eller betalats för en annan bokföringsenhet 5-7
5.6 Användning av remisskonto 5-9
5.7 Bokföringsenhetens interna betalningar och överföringar av besittningar 5-11
5.8 Försäljning till ett annat ämbetsverk eller inrättning 5-13
5.9 Samfinansierad verksamhet inom budgetekonomin 5-14
5.9.1 Fakturering av inkomster i den samfinansierade verksamheten 5-14
5.10 Fakturering av mervärdesskatt mellan bokföringsenheter 5-16

6 Registrering av mervärdesskatt 6-1

6.1 Mervärdesskatterådgivning 6-2
6.2 Registrering av mervärdesskatt vid användning av egna anslag 6-2
6.3 Registrering av mervärdesskatt vid användning av anslag som förvaltas av en annan

bokföringsenhet 6-6
6.4 Mervärdesskatteförfarandet vid gemenskapshandel (handel mellan EU - medlemsstater) 6-6
6.5 Varuhandel med tredje länder 6-8
6.5.1 Skattegränsen mot Åland 6-9
6.6 Utrikeshandel med tjänster 6-10
6.7 Momskostnader för utvecklingssamarbete och samarbete i närområdet 6-10
6.8 Vissa specialfrågor 6-10
6.8.1 Uthyrning av lokaler i andra hand 6-10
6.8.2 Försäljning av använda anläggningstillgångar 6-12
6.8.3 Registrering av utländsk mervärdesskatt 6-13
6.8.4 Omvänd skattskyldighet och staten 6-14

7 Samfinansierad verksamhet 7-1

7.1 Begrepp och karaktär 7-1
7.2 Budgetering 7-2
7.3 Allokering av inkomster 7-2
7.3.1 Samfinansiering utanför budgetekonomin 7-3
7.3.2 Intern samfinansiering inom budgetekonomin 7-3
7.4 Mervärdesskattefrågor 7-5
7.4.1 Mervärdesskattepliktig verksamhet eller inte 7-5
7.4.2 Registrering av mervärdesskatteutgifter i projektet och fakturering av finansiären 7-6
7.5 Exempel på registrering 7-6
7.5.1 Samfinansiering inom budgetekonomin 7-7
7.5.2 Samfinansiering som inflyter från en instans utanför budgetekonomin 7-8
7.5.3 Samordningssituationer 7-10
7.6 Förvaringstid och förvaringssätt för verifikationer i EU-projekt 7-13

8 Speciella registreringar i budgetbokföring 8-14

8.1 Reservationsanslag 8-14
8.1.1 Överföring av reservationsanslag 8-14
8.1.2 Användning av reserverade anslag 8-15
8.1.3 Återtagning av överförda anslag 8-15
8.2 Poster som hänför sig till föregående finansår 8-16
8.3 Medel utanför budgeten 8-18
8.3.1 Extern finansiering som registreras i intäkts -och kostnadsberäkningen 8-19
8.3.2 Extern finansiering som skall uppföljas i balansräkningen 8-20
8.4 Övriga budgetbokföringskonton som Statskontoret föreskriver 8-21
8.4.1 Budgetinkomster och utgifter som överförs till en annan bokföringsenhet 8-22
8.4.2 Budgetinkomster och -utgifter som skall bokföras på budgetkontot 8-23
8.4.3 Delallokerbara budgetinkomster 8-24
8.4.4 Budgetinkomster och -utgifter mot vederlag som har bokförts utgående från förbindelse 8-24
8.4.5 Kontot för finansiering utanför budgeten 8-25

9 Fonder 9-1

9.1 Statliga fonder utanför budgeten 9-1
9.1.1 Interna händelser inom budgetekonomin och fondekonomin 9-1
9.1.2 Överföring från budgeten till en fond och tillbaka (= till statsverket) 9-2
9.1.3 Ersättning för fondförvaltning 9-3
9.2 Övriga fonder 9-4
9.3 Fonderade medel, stiftelser och föreningar som förvaltas av ämbetsverket och som inte ingår i balansräkningen 9-6

10 Statsskulden 10-1

10.1 Konton som används vid registreringar av skulder 10-1
10.2 Medelanskaffning: Registreringar då skulden lyfts 10-2
10.2.1 Referenslån: (Syndikerat & auktion) 10-3
10.2.2 Återköp (Serieobligationslån) 10-4
10.3 Likviditetshantering 10-5
10.3.1 Statens skuldförbindelse (i euro) 10-5
10.3.2 Emission av skuldförbindelse i USA-dollar och EUR/USD FX-swap 10-6
10.3.3 Skuldförbindelse i USD och FX-swap EUR/USD som förfaller 10-7
10.4 Portföljhantering 10-7
10.4.1 Valutatermin (Valutaterminsaffär Forward) 10-8
10.4.2 Avtal om utbyte av ränta och valuta (swap) 10-9
10.5 Bokslut 10-10
10.5.1 Ränteskulder 10-12
10.5.2 Emissionsdifferenser 10-12
10.5.3 Avslutning av saldon på amorteringskontona 10-13
10.5.4 Överföring av amorteringar i euro till amorteringskonton 10-14

11 Uppgörande av bokföringsenhetens bokslut 11-1

11.1 Bokslutets författningsbakgrund och helhet 11-1
11.2 Bokslutets innehåll, tidtabell och godkännande 11-1
11.3 Bokslutsprocessen 11-2
11.4 Bokslutsförfarande 11-10
11.4.1 Nationalförmögenhet och anläggningstillgångar 11-10
11.4.2 Omsättningstillgångar 11-13
11.4.3 Placeringar i värdepapper och övriga placeringar 11-15
11.4.4 Fordringar och skulder 11-15
11.4.5 Förskott 11-18
11.4.6 Resultatregleringar 11-19
11.4.7 Registrering av eget kapital 11-24
11.4.8 Reserveringar 11-27
11.4.9 Värderingsposter 11-27
11.4.10 Felkonton 11-28
11.4.11 Reservationsanslag 11-28
11.4.12 Övriga konton i budgetbokföringen som Statskontoret bestämt 11-28
11.4.13 Delallokerade budgetinkomster 11-30

11.4.14 Bokslutsförfarande för samfinansierad verksamhet 11-30
11.4.15 Kostnadsmotsvarighetskalkyl för den avgiftsbelagda verksamheten 11-34
11.4.16 Kostnadsmotsvarighetskalkyl för den samfinansierade verksamheten 11-35

12 Bokföringsenhetens bokslutskalkyler och uppgifter som skall ges i bilagor till dem 12-35

12.1 Budgetens utfallskalkyl och uppgifter gällande fullmakter i utfallskalkylen 12-35
12.1.1 Avsnittet om inkomstuppskattningar och anslag i utfallskalkylen 12-36
12.1.2 Avsnitt om utfallskalkylens fullmakter (fullmaktskalkyl) 12-46
12.2 Intäkts- och kostnadskalkyl och balansräkning 12-48
12.3 Bilagor till bokslutet 12-48
12.3.1 Bilaga 1: Principerna för upprättande av bokslutet samt bokslutets jämförbarhet 12-50
12.3.2 Bilaga 2: Nettobudgeterade inkomster och utgifter 12-51
12.3.3 Bilaga 3: Överskridningar av förslagsanslag 12-58
12.3.4 Bilaga 4: Indragna överförda anslag 12-58
12.3.5 Bilaga 5: Specifikation av personalkostnaderna 12-59
12.3.6 Bilaga 6: Grunderna för avskrivningar enligt plan och ändringarna i dem 12-60
12.3.7 Bilaga 7: Avskrivningar av nationalförmögenhet och anläggningstillgångar samt andra utgifter med lång verkningstid 12-61
12.3.8 Bilaga 8: Finansiella intäkter och kostnader 12-64
12.3.9 Bilaga 9: Lån som beviljats inom budgetekonomin 12-66
12.3.10 Bilaga 10: Värdepapper och investeringar i form av eget kapital 12-67
12.3.11 Bilaga 11: Finansiella poster i balansräkningen och skulder 12-69
12.3.12 Bilaga 12: Statliga borgensförbindelser, statsgarantier och andra mångåriga ansvarsförbindelser 12-72
12.3.13 Bilaga 13: Fonderade medel i balansräkningen 12-76
12.3.14 Bilaga 14: Fonderade medel som inte ingår i balansräkningen 12-77
12.3.15 Bilaga 15: Förändringar i skulden 12-78
12.3.16 Bilaga 16: Maturitetsfördelning och duration när det gäller skulden 12-80
12.3.17 Bilaga 17: Övriga kompletterande uppgifter som är nödvändiga för lämnande av riktiga och tillräckliga uppgifter 12-82
12.3.18 Bilaga 18: Resultaträkning för verksamhet i konkurrensläge och en beskrivning av principerna för kostnadsredovisning 12-82

13 Kapitlet står i reserv för senare bruk 13-86

14 pecifikationer till bokslutet och andra bokslutsspecifikationer 14-87

14.1 Specifikationen till balansräkningen 14-87
14.2 Avskrivningsplaner och ändringar i dem 14-88
14.3 Andra bokslutspecifikationer 14-88
14.4 Förteckningar som skall uppgöras i samband med bokslutet 14-88
14.5 Annat material som skall uppgöras i samband med bokslutet 14-89

15 Centralbokföring och statens bokslut 15-1

15.1 Centralbokföringen 15-1
15.2 Centraliserad uppföljning av fullmakter 15-1
15.3 Uppgörande av statens bokslut 15-1
15.3.1 Audit trail i statens bokföring 15-2
15.3.2 Innehållet av statens bokslut 15-3
15.3.3 Bilagorna till statsbokslutet 15-4
15.3.4 Statsbokslutet och regeringens årsberättelse 15-4
15.3.5 Riktiga och tillräckliga uppgifter 15-5
15.3.6 Statskontorets förslag till statsbokslut 15-5
15.3.7 Grunden för upprättandet av statens bokslut 15-5
15.3.8 Principerna för upprättandet av statens bokslutet 15-5
15.3.9 Eliminering av affärstransaktioner bokföringsenheterna emellan 15-8

16 Boköppning 16-1

16.1 Affärsbokföring 16-1
16.1.1 Konton för överföring av kapital 16-1
16.1.2 Resultatregleringar 16-1
16.2 Budgetbokföring 16-2
16.2.1 Överförda anslag 16-2
16.2.2 Övriga konton i budgetbokföringen 16-2
16.2.3 Budgetkonton 16-2

17 Kapitlet står i reserv för senare bruk 17-1

18 Avstämningskalkyl som uppgörs månatligen och i samband med bokslutet 18-2

18.1 Avstämningskalkylens innehåll 18-3
18.2 Granskning av avstämningskalkylen 18-3

19 Företagsregistreringar av staten 19-5

19.1 Registreringar med anknytning till grundande av aktiebolag, kapitalisering, kapitalåterbetalningar, vinstutdelning och nedläggning 19-5
19.2 Grundande av ett bolag 19-5
19.3 Värdering av apportöverlåtelse 19-5
19.4 Grundläggande bolagisering och kapitalisering 19-6
19.4.1 Grundande av ett bolag, man tecknar 100 aktier med det nominella värdet 25 euro 19-6
19.4.2 Aktieemissionen vid kapitaliseringen av bolaget är 100 aktier, nominellt värde 25 euro 19-8
19.4.3 Kapitalisering av bolaget, placering i fonden för fritt eget kapital 100 miljoner euro 19-8
19.4.4 Kapitalisering av bolaget, kapitallån 100 miljoner euro. 19-8
19.4.5 Minskning av bolagets aktiekapital 19-8
19.4.6 Sammanfattning om kapitalisering av bolaget 19-8

19.5 Vinstutdelning och återbetalning av kapital 19-9
19.5.1 Dividend och övrig vinstutdelning 19-9
19.5.2 Återbetalning av kapitallån 19-9
19.5.3 Återbetalning av SVOP-fonden 19-9
19.6 Företagsarrangemang 19-9
19.6.1 Fusion 19-9
19.6.2 Delning 19-9
19.6.3 Nedläggning av ett bolag 19-9
19.7 Stiftelser och universitet 19-10

1 Allmän beskrivning av statens bokföring

Statsbokföringen förnyades år 1998. Parallellt med det dåvarande kamerala förfarandet (förvaltningsbokföring, budgetbokföring) skapades affärsbokföringsprinciper, som följde den dåvarande bokföringslagen, som följde upp budgetutfallet. Reformen genomfördes genom att man i förordningen om statsbudgeten (1243/1992) lade till en definition av en ekonomiförvaltningsorganisation och bokföringstransaktioner samt principer för registrering, periodisering, värdering av balansposter och uppställning av bokslut. För att uppgöra den ingående balansen inventerades statsegendomen per den 31 december 1997.

Bestämmelserna om uppställning av statsbokföringen och budgeten finns såväl i förordningen om statsbudgeten, i lagen om statsbudgeten (423/1988) som också i Finlands grundlag (731/1999). Förutom dessa finns det även bestämmelser om statsbokföringen i finansministeriets och Statskontorets föreskrifter och anvisningar samt statens bokföringsnämnds utlåtanden. För statliga fonder utanför budgeten kan även bokföringslagen och -förordningen vara aktuella.

Statens redovisningsskyldighetsreform genomfördes åren 2004–2005. Bokslutet ändrades så att budgetens utfallskalkyl inkluderar uppgifterna om anslag som har överförts från tidigare finansår och anslag som överförs till följande finansår. Uppgifterna om användning av fullmakter enligt 10 § i budgetlagen är ny information som skall lämnas.

Lagen om statsbudgeten ändrades från början av år 2010. Till lagen fogades en bestämmelse om grunderna för bildandet av statens ekonomiförvaltningsorganisation som tidigare ingick budgetförordningen. Räkenskapsverken ändrades till bokföringsenheter. Dessutom ändrades bestämmelserna om verksamhets- och ekonomiplanering, den noggrannhet med vilken budgetbokföringen kontrolleras samt användningen av det kumulativa överskottet

Efter lagreform också statsrådets förordning om statsbudgeten ändrades. Ändringarna gäller bl.a. verksamhets- och ekonomiplaneringen, behandlingen av inkomster och utgifter, utnyttjandet av maskinläsbara datamedier i bokföringen samt uppgörandet och underskrivandet av räkenskapsverkets bokslut. I förordningen upphävdes bestämmelserna gällande statens ekonomiförvaltningsorganisation som flyttats till lagen om statsbudgeten och en del andra bestämmelser som gäller statens ekonomiförvaltningsorganisation samt bestämmelserna som gäller de så kallade ämbetsverk med resultat avtal.

Centraliserandet av upprättandet av bokföringen och bokslut och vissa andra ekonomiförvaltningsuppgifter ändrades till en lagstadgad uppgift för Statens servicecenter för ekonomi- och personalförvaltning (Palkeet) genom lagen om statsbudgeten i slutet av 2016 (lagändringen trädde i kraft den 1 oktober 2017). Enligt 12 b § 1 mom. i lagen om ändring av lagen om statsbudgeten (1053/2016) bestämmer dock Statskontoret om betalningsrörelse- och bokföringsuppgifter och om annan uppföljning enligt 16 § i anknytning till dessa samt om uppgifter för upprättande av bokslut, som ska skötas centraliserat och för vilka det ämbetsverk eller den inrättning som sköter de centraliserade ekonomiförvaltningsuppgifterna ska ansvara. Enligt 12 b § 2 mom. i lagen om ändring av lagen om statsbudgeten bestämmer Statskontoret om de uppgifter som gäller ämbetsverkens eller inrättningarnas löneräkning som sköts centraliserat och för vilka det ämbetsverk eller den inrättning som sköter de centraliserade ekonomiförvaltningsuppgifterna ansvarar. Statskontoret kan bestämma att det ämbetsverk eller den inrättning som sköter de centraliserade ekonomiförvaltningsuppgifterna ska ansvara för sådana granskningsåtgärder i fråga om godkännande av de ersättningar på grund av resa som enligt ett tjänste- eller arbetskollektivavtal ska

betalas till personer i anställning hos staten eller någon annan person, vilka inte omfattar den prövningsrätt som hör till arbetsgivaren.

Statskontoret har utfärdat föreskriften Fördelning av ekonomiförvaltningsuppgifter och -ansvar mellan servicecentret samt bokföringsenheterna och fonderna samt föreskriften Fördelning av löneräkningsuppgifter och -ansvar mellan servicecentret samt bokföringsenheterna och fonderna.

I denna handbok har samlats anvisningar för statens bokföring och bokslut jämte praktiska bokföringsexempel. I samband med varje ämne nämns separat om Statskontoret har gett en föreskrift i frågan.

Första kapitlet beskriver huvudprinciperna för statsbokföringen.

1.1 Statsekonomin som bokföringsskyldig

I sin mest inskränkta form anses statsekonomin omfatta budgetekonomin, det vill säga en enhet som grundar sig på de inkomstbudgeter och anslag som har registrerats i statsbudgeten. Med statsekonomin avses dock i allmänhet en helhet som består av budgetekonomin och de statliga fonderna utanför budgeten.

Däremot ingår inte Finlands Bank och Folkpensionsanstalten, som verkar direkt under riksdagen i begreppet statsekonomi. Hos dessa styrs medelsanskaffningen och användningen genom lagstiftning och statligt beslutsfattande. Finlands Bank är en självständig, offentligrättslig inrättning, vars förvaltning och verksamhet övervakas av bankfullmäktige. Folkpensionsanstalten är även en självständig offentligrättslig inrättning, vars förvaltning och verksamhet övervakas av fullmäktige som riksdagen har valt. Båda inrättningarna är med stöd i separata speciallagstiftningar självständiga, juridiska personer, som inte ingår i statsekonomin. Till statsekonomin räknas inte heller Sysselsättningsfonden och motsvarande socialskyddsfonder. I början av året 2010 kom universiteten ifrån budgetekonomin och började utöva verksamhet som en självständig juridisk person, offentligrättslig statens inrättning eller stiftelse.

Även de statliga affärsverken och statsbolagen verkar utanför statsekonomin. Verksamheten inom affärsverken grundar sig på lagen om statliga affärsverk samt inrättningsspecifika lagar. De statliga affärsverken har egen ekonomi, men verksamheten styrs i kapitelmotiveringarna till statsbudgeten. Med statsbolag avses ett sådant aktiebolag där staten genom direkt aktieinnehav har bestämmanderätt (över 50 % av alla röster som aktierna ger i bolaget). Regeringen och riksdagen påverkar verksamheten i affärsverk och statsbolag genom ägarstyrning.

Staten gör inte upp något koncernbokslut, som på ett heltäckande sätt skulle omfatta budgetstaten och den ekonomiska helhet som skapas av de ovannämnda fonderna, inrättningarna och samfunden, där staten har bestämmanderätt. För den helhet som består av budgetekonomin (dvs. budgetstaten), statens affärsverkskoncerner och statliga fonder utanför budgeten upprättas dock s.k. totalkalkyler för statsfinanserna. De ovan uppräknade organisationernas bokslutsuppgifter sammanställs med totalkalkylerna.

Denna handbok behandlar endast frågor som gäller statsekonomins bokföring.

Statsekonomin är uppdelad på två bokföringsskyldiga helheter:

- Statens budgetekonomi är med stöd i 12 a § i lagen om statsbudgeten en bokföringsskyldig för sin budgetekonomi. Budgetekonomin är uppspjälkad på olika bokföringsenheter. Statsbokslutet omfattar budgetekonomin.
- De statliga fonderna utanför budgeten, som är separata, bokföringsskyldiga enheter.

1.1.1 Statens budgetekonomi som bokföringsskyldig

Statens budgetekonomi är en bokföringsskyldig enhet, som är uppdelad på förvaltningsområden och ytterligare i ämbetsverk och inrättningar, som verkställer statens uppgifter och ansvarar för verksamheten.

Enligt 119 § i Finlands grundlag kan statens centralförvaltning bestå av statsrådet och ministerierna samt därtill av ämbetsverk, inrättningar och övriga organ. Dessutom kan staten ha regionala och lokala myndigheter. I förmögenhetsrättsligt hänseende är de statliga ämbetsverken och inrättningarna inte separata juridiska personer, utan en del av staten Finland och budgetekonomin såsom bokföringsskyldig, ekonomisk enhet. Enligt 119 § 2 momentet i grundlagen gäller dessutom att det i de fall då organens uppgifter omfattar användning av offentlig makt skall finnas bestämmelser i lag om de allmänna grunderna för statsförvaltningens organ. Dessutom innehåller lagen bestämmelser om grunderna för regional- och lokalförvaltning. I övrigt kan bestämmelserna om statsförvaltningens enheter upptas i förordning.

I praktiken är det viktigt att skilja på begreppen myndighet och ämbetsverk. En myndighet är en enhet eller ett organ som har lagstadgad eller på annat sätt i lag fastställd beslutanderätt eller annan behörighet. Myndigheten är ofta en del av ett ämbetsverk, till exempel regionförvaltningsbyråernas fem ansvarsområden för arbetarskyddet.

I budgeten avses med ett ämbetsverk en självständig enhet inom statsförvaltningen, som har grundats genom lag eller förordning och

- sysselsätter tjänstemän;
- enligt bestämmelserna är skyldig att sköta vissa uppgifter, som enligt lag skall skötas av en myndighet, eller övriga offentligrättsliga förvaltningsuppgifter som finns angivna i grundlagen
- har egen ledning, som i praktiken leder enhetens verksamhet

Begreppet ämbetsverk har dock inte några exakta gränser. I dag kallas även myndigheter av typ något ämbetsverks lokalförvaltning för ämbetsverk (till exempel skatteverket, som ingår i skatteförvaltningen).

I budgetlagen är den allmänna benämningen för de självständiga enheter, som har en enhetlig ledning och hör till statens budgetekonomi, ämbetsverk eller inrättning. Med inrättning avses allmänt taget en enhet som verkar som ett ämbetsverk, som inte primärt sköter förvaltningsärenden, utan snarare ansvarar för betjäning. Enligt begreppen i budgetlagen utgör samtliga ministerier som hör till statsrådet separata ämbetsverk. Även republikens presidents kansli är ett ämbetsverk enligt budgetlagen. En skild lag stadgar om förvaltningen under riksdagen.

Statsbokföringen och betalningsrörelsen bildar en enhetligt skött uppgift inom budgetekonomins interna förvaltning. Dessa styrs och övervakas centraliserat av finansministeriet och Statskontoret. Benämningen på denna funktionella organisation är

ekonomiförvaltningsorganisation. Den består av bokföringsenheter, som finansministeriet har föreskrivit med stöd i 12 a§ i lagen om statsbudgeten (1096/2009). Enligt lagen är republikens presidents kansli och samtliga ministerier bokföringsenheter. Trots att riksdagen och statens revisionsverk inte är bokföringsenheter, sköter de betalningsrörelsen och bokföringen på samma sätt som bokföringsenheterna.

12 a § i lagen om statsbudgeten (1096/2009) definierar statens bokföringsskyldighet enligt följande:

> *Staten är för sin budgetekonomi en bokföringsskyldig som indelas i bokföringsenheter. Bokföringsuppgifterna från bokföringsenheterna samlas i statens centralbokföring för upprättandet av statsbokslutet. Statskontoret samlar in bokföringsuppgifterna och sköter centralbokföringen.*
>
> *Bokföringsenheter är republikens presidents kansli och ministerierna samt som funktionellt och ekonomiskt ändamålsenliga helheter ämbetsverken, inrättningarna och andra organ. Finansministeriet bestämmer om bildandet av bokföringsenheter efter att ha hört det behöriga ministeriet.*

I 12 b § 1 mom. i lagen om statsbudgeten (1053/2016, trädde i kraft den 1 oktober 2017) finns bestämmelser om centraliserandet av uppgifter:

> *Bokföringsenheterna ansvarar för sin betalningsrörelse och bokföring och sitt bokslut samt upprättar ämbetsverkens eller inrättningarnas verksamhetsberättelser enligt 21 §. Statskontoret bestämmer dock om betalningsrörelse- och bokföringsuppgifter och om annan uppföljning enligt 16 § i anknytning till dessa samt om uppgifter för upprättande av bokslut, som ska skötas centraliserat och för vilka det ämbetsverk eller den inrättning som sköter de centraliserade ekonomiförvaltningsuppgifterna ska ansvara.*

På de olika nivåerna inom ekonomiförvaltningsorganisationen verkar med andra ord centralbokföringen och bokföringsenheterna samt Statens servicecenter för ekonomi- och personalförvaltning (Palkeet) som sköter de centraliserade ekonomiförvaltningsuppgifterna. Statskontoret sköter statens centralbokföring och ställer även upp förslaget till statsbokslut. En del av de uppgifter som gäller skötseln av centralbokföringen utförs i Palkeet.

Organisationsförändringar i ekonomiförvaltningen:

När det är nödvändigt att göra ändringar i ekonomiförvaltningsorganisationen: när det gäller saker att beakta vid organisationsförändringar ger Statskontoret och Palkeet rådet att grunda nya bokföringsenheter, avveckla bokföringsenheter, slå ihop bokföringsenheter eller delar av dem och liknande. En ny bokföringsenhet behöver bland annat en kod för enheten, ett FO-nummer och en arbetsordning samt ska utreda hur dess bokföring, kostnadsredovisning, betalningsrörelse och fakturering ska skötas såsom Statskontorets bestämmelser och instruktioner förutsätter. När en bokföringsenhet avvecklas eller bokföringsenheter slås ihop ska det dessutom utredas hur överföringen av saldona för egendom, skulder och budgetbokföring ska skötas.

1.1.2 Bokföringsskyldighet för de statliga fonderna utanför budgeten

Om det är ett absolut krav för skötseln av statens varaktiga uppgift att en fond utelämnas ur budgeten kan detta stadgas i lag. Varje statlig fond utanför budgeten är en självständig, bokföringsskyldig enhet.

Det finns sammanlagt 11 statliga fonder utanför budgeten: Statens bostadsfond, Statens pensionsfond, Statens kärnavfallshanteringsfond, Försörjningsberedskapsfonden,

Gårdsbrukets utvecklingsfond, Statsgarantifonden, Statens televisions- och radiofond, Stabilitetsfonden, Interventionsfonden för lantbruket, Brandskyddsfonden och Oljeskyddsfonden.

1.2 Statsbokföringen

Statsbokföringen omfattar ämbetsverkens och inrättningarnas bokföring, bokföringen för statliga fonder utanför budgeten samt statens centralbokföring. Ämbetsverkens och inrättningarnas bokföringar samt centralbokföringen består av affärsbokföring och budgetbokföring. För de statliga fonderna utanför budgeten består bokföringen av fondens bokföring. I statens centralbokföring samlas kontouppgifterna för samtliga dessa bokföringar också uppgifterna för fullmakter och kontroll av dem.

1.2.1 Ämbetsverkens och inrättningarnas bokföring

Bokföringsenheterna ansvarar för ämbetsverkens och inrättningarnas bokföring. Det är fråga om parallell uppföljning av bokföringen där man å ena sidan följer upp hur inkomsterna uppstår och anslagen används i budgeten (budgetbokföring) och å andra sidan intäkterna och kostnaderna samt hur förmögenheten och kapitalet uppstår samt förändringar i dessa (affärsbokföring). I både affärsbokföringen och budgetbokföringen följer man principen om dubbel bokföring. Kontroll av fullmakter sker separat för uppföljning av fullmakter och användningen av dem. Dessutom skall ämbetsverken och inrättningarna föra lagerbokföring över omsättningstillgångar som de innehar och anläggningstillgångsbokföring av nationalförmögenhet och anläggningstillgångar.

Ämbetsverken och inrättningarna skall ordna uppföljningen av fullmakter som har beviljats i samband med budgetbehandlingen samt lagstadgade fullmakter i en kontroll av fullmakter. Vid kontrollen av fullmakter antecknas fullmakter samt användningen av dem I samband med kontrollen av fullmakter följs utgifterna för användningen av fullmakten samt behoven av anslag till följd av användningen av fullmakten under kommande finansår.

1.2.2 Fondernas bokföring

Såvida ingenting annat stadgas i någon annan lag skall budgetlagen och förordningar med stöd i lagen tillämpas på bokföringen, räkenskaperna och bokslutet i de statliga fonderna utanför budgeten. Enligt lagen om Försörjningsberedskapsfonden (Lagen om tryggande av försörjningsberedskapen) skall fondens bokföring skötas enligt bestämmelserna i bokföringslagen.

Bokföringen för de statliga fonderna utanför budgeten omfattar affärsbokföring. Den bokföringsenhet som enligt bestämmelserna i lagen om fonden skall sköta fonden ansvarar också för fondens bokföring och betalningsrörelse. Fondernas penningtillgångar med undantag av Statens pensionsfond finns i budget ekonomins kassa. Varje fond är kopplad till bokföringen för den bokföringsenhet som sköter fonden via ett samlingskonto som anger fondens fordran på statskassan. Finansministeriet kan ge fonden tillstånd att använda sådana bokslutskalkyler som bättre beskriver fondens verksamhet och som går att jämföra med samfund som verkar inom motsvarande bransch.

I budgetförordningen finns det även bestämmelser om bokföringen i fonder som har skapats genom donationer till staten. Bokföringen av dessa följer till tillämpliga delar bestämmelserna i budgetförordningen.

1.2.3 Centralbokföring

Centralbokföringen består av affärsbokföring och budgetbokföring samt kontroll av fullmakter. I centralbokföringen sammanställs uppgifterna ur ämbetsverkens och inrättningarnas affärsbokföring, budgetbokföring och fullmakter och utgående från sammanställningen ställer man upp huvudböckerna för statens affärsbokföring och budgetbokföring samt statsbokslutet.

För skötseln av centralbokföringen samlas in kontouppgifterna av ämbetsverken och inrättningarna samt även av de statliga fonderna utanför budgeten. De kalkyler och utredningar som man ställer upp utgående från insamlat material i centralbokföringen rapporteras i statsekonomins månadsbulletiner, som publiceras månatligen. Uppgifter om ämbetsverkens, inrättningarnas och de statliga fondernas bokföring som står utanför budgeten finns också i Statskontorets informationstjänst som finns tillgänglig i det allmänna datanätet och som finns på adressen granskaförvaltningen.fi.

1.3 Statsbokföringens uppgifter

Bokföringens traditionella uppgift är att registrera kontotransaktionerna separat, uppvisa en resultaträkning samt dra nytta av resultatet. Registreringen av kontotransaktionerna separat sköts i den löpande bokföringen, när händelser som hänför sig till den bokföringsskyldiga ekonomienheten registreras i den aktuella enhetens bokföring. Vid uträkning av resultatet följer man lagens bestämmelser för bokslut. Avgörandet hur resultatet utnyttjas beror på den aktuella situationen.

Uppföljningen av budgetutfallet är typiskt för statsbokföringen. Man måste kunna följa upp utfallet för alla de beslut som riksdagen har fattat i budgeten. I budgetbokföringen följer man upp användningen av anslag och hur budgetinkomsterna flyter in och i kontrollen av fullmakter följer man upp frågor kring fullmakterna.

1.3.1 Separeringsuppgift

De krav som ställs på en självständig, bokföringsskyldig ekonomienhet är bl.a. att enheten själv ständigt bär ansvaret i egenskap av rättssubjekt samt disponerar över egna pengar. Varje ekonomienhet kan ha egna bestämda inkomster och utgifter, som registreras i bokföringen. En av bokföringens uppgifter är också att med hjälp av registreringar på basis av verifikat hålla isär en ekonomienhets penningmedel o.d. från de medel som disponeras av övriga ekonomienheter.

Statsbokföringens separata bokföring har som primär uppgift att hålla isär inkomster och utgifter samt tillgångar och skulder från ekonomienheter utanför budgetekonomin från statens budgetekonomi. Den separata bokföringens sekundära uppgift är att hålla isär bokföringstransaktionerna för de bokförringenheter som ansvarar för statsbokföringen.

1.3.2 Uppföljning av budgetutfallet

Budgetbokföringens konton ska enligt 14 § i lagen om statsbudgeten ordnas så att inflödet av inkomstposter och användningen av anslag kan kontrolleras med minst den noggrannhet som riksdagen beslutar. För att detta åliggande skall uppfyllas omfattar statsbokföringen budgetbokföring och kontroll av fullmakter.

I budgetbokföringen följer man upp hur budgeten utfaller och anslagen används på kontofördelningsnivå. I kontrollen av fullmakter följer man upp de fullmakter som avses i 10 § i lagen om statsbudgeten och som har beviljats i samband budgetbehandlingen samt övriga lagstadgade fullmakter och användning av dem. I kontrollen av fullmakter följer man dessutom upp de budgetutgifter som uppstår för användning av fullmakten samt behovet av anslag under de närmaste åren till följd av att fullmakten har använts.

1.3.3 Resultatberäkningsuppgift

Ekonomienhetens resultaträkning är otvetydig endast i fråga om ekonomienhetens hela livscykel från det verksamheten startar till dess den upphör. Intressegrupperna vill emellertid få kännedom om ekonomienhetens resultat även för en kortare period än denna s.k. totaltid. Eftersom det totala resultatet inte kan räknas ut förrän efter det att ekonomienhetens verksamhet har upphört efter en kanske mycket lång tid delas ekonomienhetens verksamhetstid upp i räkenskapsperioder som i allmänhet omfattar ett år.

I statsbokföringen består resultatuträkningen av två delar:

1. Resultaträkning (intäkts -/driftsåterstod) enligt principen att utgiften registreras när prestationen överlåts och
2. budgeteringsbaserad resultatuträkning (budgetens över-/underskott)

Följande stadgande om att statsbokslutet skall ge riktiga och tillräckliga uppgifter finns i 18 § i lagen om statsbudgeten:

> *De redogörelser för statsfinanserna och skötseln av statsfinanserna samt resultat av statens verksamhet som tas in i regeringens årsberättelse ska ge riktiga och tillräckliga uppgifter om hur budgeten följts och om statens intäkter och kostnader, om statens ekonomiska ställning och resultat (rättvisande bild).*

Statens bokslut har som syfte att klarlägga räkenskapsperiodens intäkts-/driftsåterstod samt ekonomiska ställning den sista dagen i räkenskapsperioden samt hur budgeten utfallit. Syftet med bilagorna är att komplettera bokslutskalkylerna för att ge en riktig och tillräcklig bild av statens ekonomiska resultat och ekonomiska ställning.

1.3.4 Utnyttjandeuppgift

Bokföringen bildar ett omfattande register med grunduppgifter, ur vilket det är lätt att plocka fram information för olika användare och situationer där uppgifterna kan bearbetas. Nyttan av bokföringen kan å ena sidan bestå av basinformation och å andra sidan i att det skall gå att dra nytta av boksluten och kontentan av dem.

Bokföringens grunduppgifter utnyttjas vid planeringen av verksamheten, uppföljningen och övervakningen samt i kommunikationen. Dessa uppgifter granskas och är sådana data som på ett tillförlitligt sätt kan utnyttjas i bl.a. kostnadskalkyler. Med hjälp av bokslutskalkylerna och bilagorna till dem är det möjligt att förse intressegrupperna med ekonomisk information. Bokföringsdata ingår också i bokföringenhetens verksamhetsberättelse.

Åtminstone Statistikcentralen, skatteförvaltningen och finansministeriet utnyttjar uppgifter från bokföringen i sin förvaltning. Dessutom betjänar uppgifterna i statens bokslut medborgarna, riksdagen, statsrådet och finansmarknaden. Användningen av bokslutet försvåras i praktiken av att användarrollerna inte har differentierats. Till exempel riksdagen, statsrådet och det aktuella ministeriet har flera olika roller vid användning av bokslutet: i egenskap av

ämbetsverkets ”ägare”, som finansiär, som beställare av de prestationer som verket producerar samt i egenskap av styrande instans och tillsynsmyndighet. Alla räkenskaper i statsbokföringen finns öppet och transparent tillgängliga i informationstjänsten på internet granskaförvaltningen.fi).

Riksdagen som har rollen som representant för ägaren, det finska folket, är således redovisningsskyldig både för dem som röstat (politisk redovisningsskyldighet) och för skattebetalarna (funktionell och ekonomisk redovisningsskyldighet). Förvaltningen åter är redovisningsskyldig inför riksdagen.

Jämfört med ämbetsverken innehar statsrådet en mångsidig roll på ledande nivå. Eftersom hela förvaltningen sorterar under statsrådet, faller styrningen och tillsynen i praktiken på ministeriet för det förvaltningsområde till vilket respektive ämbetsverk hör.

1.4 Parallell uppföljning av bokföringen

Uppföljningen av budgetutfallet och omfattningen på uppföljningen är i huvuddrag oförändrade efter reformen av bokföringen och redovisningsskyldigheten. Den inbegriper uppföljning av budgetens utfall, uppföljning av fullmakterna samt uppföljning av hur övriga beslut i budgetens beslutsdel verkställts.

I statsbokföringen verkställs uppföljningen av inkomstbudgeter och anslag med parallell uppföljning av bokföringen så att bokföringstransaktionen registreras enligt penning källan och användningen (affärsbokföring) och samtidigt i en parallell kontoklass på ett konto i budgetbokföringen (budgetbokföring). Dessutom kan transaktionen samtidigt registreras på konton som anger ansvarsområdet, kostnadsstället, funktionen, prestationen e.d. kostnadsställe (intern bokföring).

De statliga fonderna utanför budgeten har inte motsvarande skyldighet att följa upp budgeten. Fondernas bokföring omfattar endast affärsbokföringen.

I förordningens 41 § 2 moment definieras lösningen med parallell uppföljning av bokföringen:

> *Ämbetsverkens och inrättningarnas bokföring samt centralbokföringen består av affärsbokföring och budgetbokföring. Bokföringen för statliga fonder utanför budgeten är affärsbokföring och vid behov bokföring av fullmakter. (1786/2009)*

Lösningen med parallell uppföljning av bokföringen gör det möjligt att i budgetbokföringen och affärsbokföringen iaktta principerna för registrering och bokslut jämsides. Principen med dubbel bokföring används alltid då bokföringstransaktionerna registreras i bokföringen. Då transaktionen påverkar budgeten gör man även en registrering i budgetbokföringen.

Med stöd i 41 b § i budgetförordningen meddelar Statskontoret närmare föreskrifter om bokföringen i de fall då det gäller bokföring av bokföringsenheterna eller de statliga fonderna utanför budgeten. Om frågan gäller statens centralbokföring meddelar finansministeriet närmare föreskrifter.

1.4.1 Avstämning av affärsbokföringen och budgetbokföringen

Registrerings- och periodiseringsprinciperna för affärstransaktionerna i affärsbokföringen och budgettransaktionerna i budgetbokföringen motsvarar huvudsakligen varandra. Det

finns dock situationer då registreringen av en affärstransaktion inte motsvarar registreringen av budgettransaktionen. Som exempel kan nämnas att avskrivningarna och periodiseringen av semesterlöneutgifter inte registreras i budgetbokföringen.

I 42 e § i budgetförordningen finns följande stadgande om avstämning av bokföringen:

> *För säkerställande av att budgetbokföringen är fullständig och tillförlitlig ska det mellan affärsbokföringen och budgetbokföringen varje månad och i samband med bokslutet uppgöras en avstämningskalkyl. Avstämningskalkylen förvaras som en del av bokföringsenhetens bokföringsmaterial. (430/2018)*

För säkerställandet att bokföringsenheterna registrerar alla budgetinkomster och budgetutgifter i budgetbokföringen skall en avstämning göras mellan affärsbokföringen och budgetbokföringen. För avstämningen ställer man upp en kalkyl, som inkluderar affärsbokföringens T-konton tilit och budgetbokföringens konton. Om det i samband med avstämningen framkommer att någonting har blivit felregistrerat skall bokföringsenheten utan dröjsmål undersöka var felet ligger och rätta till det. En mer detaljerad beskrivning av avstämningskalkylens innehåll finns i kapitel 18 i handboken.

1.5 Bokföringstransaktioner

Till följd av att statsbokföringen är flerdimensionell innehåller den två olika slags bokföringstransaktioner, affärstransaktioner och budgettransaktioner. Enligt 42 § i förordningen om statsbudgeten är inkomsterna, utgifterna, de finansiella posterna samt rättelse- och överföringsposterna till dessa affärstransaktioner. Till budgettransaktionerna hör budgetinkomsterna och budgetutgifterna samt rättelse- och överföringsposterna till dem.

Före bokföringsreformen år 1998 har begreppen utgift och inkomst haft en annan betydelse i statshushållningen än i affärsbokföringen. Till exempel upptagna lån och av låntagarna betalda amorteringar till staten gick under kategorin inkomster. Finansiella placeringar och återbetalning av skuld var däremot utgifter. Bokföringens begrepp utgift och inkomst härleddes tidigare från budgeteringsprinciperna.

I affärsbokföringen har begreppen utgift och inkomst vedertagna definitioner, innehåll och användning. I statsbokföringen innebär begreppen utgift och inkomst enbart utgifter och inkomster i affärsbokföringen. Med begreppen budgetinkomst och budgetutgift avses i statsbokföringen endast transaktioner som har registrerats på budgetkonton enligt allokeringsprinciperna i budgetuppställningen.

Här nedan följer en närmare beskrivning av vad dessa begrepp innehåller.

1.5.1 Affärstransaktioner

Utgifter, inkomster, finansiella poster samt rättelse- och överföringsposter till dessa är affärstransaktioner.

1.5.1.1 Utgift

I affärsbokföringen innebär en utgift alltid att pengarna definitivt används. Med utgift avses å ena sidan användning av pengar som föranletts av att en produktionsfaktor anskaffats, en utgift mot vederlag, varvid den som överlåtit produktionsfaktorn får det belopp som har

getts som vederlag för produktionsfaktorn till eget. Å andra sidan avser utgift även annat än penninganvänding för anskaffning av en produktionsfaktor. Även dessa utgifter utan vederlag utgör slutlig användning av pengar, eftersom man aldrig får pengarna tillbaka. Å andra sidan får man inte heller någon direkt motprestation för dem. I budgeten budgeteras utgifterna utan vederlag i allmänhet som en överföringsutgift på ett moment som har sifferkoder i intervallet 30–69.

Utgifter utan vederlag är prestationer av karaktären stöd till fysiska personer, kommuner och övriga samfund samt med dem jämförbara juridiska personer samt till fonder (t.ex. statstöd).

1.5.1.2 Inkomst

I likhet med en utgift kännetecknas en inkomst av att den är definitiv. De pengar som har influtit behöver inte återbetalas. När slutgiltigt erhållna pengar räknas som inkomst är också mottagandet av sådana pengar som inte direkt är förknippade med någon prestation en inkomst. I statsbokföringen är sådana inkomster till sin natur inkomster utan vederlag till skillnad från inkomster mot vederlag som fås vid överlåtelse av en prestation.

Som exempel på inkomster utan vederlag, som alltså kännetecknas av att man inte behöver återbetala dem, kan nämnas skatter och avgifter av skattenatur som staten uppbär samt donationer, som staten får, statsarv och medel som har testamenterats till staten.

1.5.1.3 Finansieringstransaktion

I affärsbokföringen registreras utgifter och inkomster på något utgiftseller inkomstkonto och på ett finansieringskonto enligt principerna för dubbel bokföring. Med undantag för prestationer i natura omfattas utgiften och inkomsten därför alltid också av en finansieringstransaktion. Med prestation i natura avses till exempel utbetalning av dividend i form av ett bolags aktier.

I affärsbokföringen betraktas registreringar med anledning av placeringar och återföringar av kapital samt betalningar av övriga fordringar och skulder som rena finansieringstransaktioner. De registreras alltid som transaktioner mellan två finansieringskonton. Vissa rena finansieringstransaktioner t.ex. upplåning kräver en registrering även i budgetbokföringen.

Till rena finansieringstransaktioner räknas:

- Prestationer på försäljningsfordringar och övriga fordringar
- Betalning av inköpsskulder och övriga skulder
- Förskott på utgift eller inkomst
- Placeringar i andra ekonomienheter och återbetalning av sådana placeringar
- Skuldtagning och amorteringar av skulder

1.5.1.4 Rättelse -och överföringsposter till affärstransaktioner

Rättelseposterna föranleds antingen av att fel som har observerats korrigeras eller av att affärstransaktionens belopp t.ex. på grund av rabatt har ändrats efter tidpunkten då transaktionen registrerades. Med hjälp av korrigeringsregistreringar kan transaktioner som redan har kontoförts i bokföringen rättas att motsvara den faktiska situationen.

Överföringsposterna föranleds av att utgiften eller inkomsten ändrar till sin natur eller överförs till en annan ekonomienhet. Överföringsposten kan också bero på att användningsändamålet ändrar. T.ex. en nyttighet som anskaffats för försäljning (omsättningstillgångar) kan tas i eget bruk (anläggningstillgångar), varvid utgiften skall överföras på ett konto som motsvarar dess nya ändamål.

1.5.2 Budgettransaktioner

Enligt 42 § (600/1997) i förordningen om statsbudgeten registreras budgetinkomster och budgetutgifter samt rättelse- och överföringsposter i anknytning till dem som budgettransaktioner. Budgetinkomsterna och -utgifterna är händelser som har återverkan på hur budgeten för räkenskapsåret utfaller. Genom registreringar av rättelse- och överföringsposter korrigeras redan utförda registreringar av budgetutgifter och budgetinkomster. Registreringarna av rättelser och överföringar behövs också för att ge information om användningen av överförda anslag. Förutom i dessa fall är det möjligt att med hjälp av rättelse- och överföringsposter få information om sådana händelser, som ännu inte är mogna för att registreras som budgetinkomst eller budgetutgift.

1.5.2.1 Budgetinkomst

Med budgetinkomst avses registrering på ett budgetkonto med anledning av att en inkomstpost har influtit till budgeten. En ren finansieringstransaktion (t.ex. upplåning) kan också ge upphov till att inkomster har flutit in. Vid nettobudgetering kan budgetinkomsterna dessutom flyta in på utgiftsmomenten.

1.5.2.2 Budgetutgift

Med budgetutgift avses registrering på ett budgetkonto med anledning av att ett anslag har använts. Användningen av anslaget kan också bero på en finansieringshändelse (t.ex. återbetalning av lån). Vid nettobudgetering kan budgetutgifterna också registreras på inkomstmomenten.

1.5.2.3 Rättelse- och överföringspost till budgettransaktion

Budgettransaktionernas rättelseposter kan bero på samma orsaker som affärstransaktionernas rättelseposter. Genom registrering av budgetbokföringens överföringsposter kan man få information om sådana händelser i anslutning till verksamhetens finansiering, som inte utgör budgetinkomster eller -utgifter. Registrering av en överföringspost kan behövas t.ex. när det inte är fullt säkert vad det slutliga anslaget blir eller hur inkomststaten kommer att se ut (inkomst- eller utgiftsmoment).

För att bokföringsenheternas verksamhet och ekonomi skall vara transparent skall alla inkomster och utgifter behandlas på samma sätt i affärsbokföringen – oberoende av budgeteringen.

I budgetbokföringen är det också möjligt att följa upp poster utanför budgeten. Budgetbokföringens kontoplan innehåller egna konton för sådana transaktioner som väntar på registrering i budgeten och för sådana transaktioner, som inte ingår och inte heller skall intas i budgeten.

1.6 Allmänna registreringsregler

Av tradition grundar sig bokföringen på principen om dubbelbokföring och allmänt överenskomna axiom eller grundläggande regler. Stadgande om dubbel bokföring finns i 42 a § 1 momentet i budgetförordningen.

> *Vid bokföringen ska principerna för dubbel bokföring iakttas, om inte något annat föreskrivs nedan. I 54 a § föreskrivs om kontroll av fullmakter (1786/2009)*

I affärsbokföringen registreras affärstransaktionerna enligt principen om dubbel bokföring. För varje transaktion upptar man då två olika saker i bokföringen: från vilken källa kom/kommer de pengar som inflyter och till vad har de använts. I budgetbokföringen har principen om dubbelbokföring beaktats med särskilda T-konton bland balanskontona, som fungerar som finansieringskonton i budgetbokföringen och motkonton vid registrering av budgetinkomster och utgifter.

Följande grundregler följs vid dubbel bokföring av affärstransaktionerna:

- En ökning av pengarna bokförs på kassakontots debetsida och en minskning av pengarna på kassakontots kreditsida.
- Varje affärstransaktion registreras på minst två konton på så sätt att det av de registrerade uppgifterna framgår att kontoföringarna på debetsidan är lika stora som kontoföringarna på kreditsidan.

Grundreglerna berättar hur affärstransaktionerna införs i bokföringen, och samtliga bestämmelser om registrering av affärstransaktioner kan härledas till detta grundläggande axiom för dubbel bokföring.

Den tredje grundregeln i statsbokföringen dikterar hur budgettransaktionerna skall införas i budgetbokföringen.

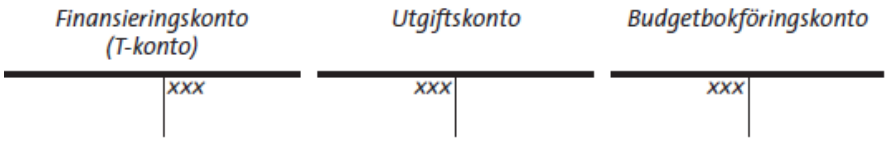
- Budgetutgiften registreras på sitt kontos debetsida och budgetinkomsten på kontots kreditsida.

Innan transaktionen registreras i budgetbokföringen skall man undersöka från vilket budgetmoment utgiften har budgeterats eller till vilket budgetmoment inkomsten har budgeterats. Efter det kan man välja det budgetkonto som motsvarar momentet och registrera transaktionen i budgetbokföringen.

1.6.1 Registrering av utgift

I affärsbokföringen är en registrering av utgift en registrering mellan ett utgiftskonto och ett finansieringskonto. I kontoplanen har egna kontoslag reserverats för utgifter av olika slag. För användningen av pengar utnyttjas alltid något utgiftskonto och som källa för pengarna något finansieringskonto. Registreringen av utgift görs på utgiftskontots debetsida och på finansieringskontots kreditsida.

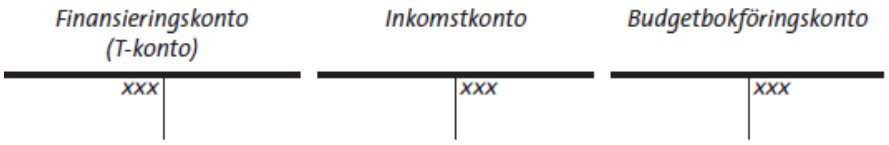
I budgetbokföringen är en registrering av utgift alltid en registrering på debetsidan av något konto i budgetbokföringen.



1.6.2 Registrering av inkomst

I affärsbokföringen är en registrering av inkomst en registrering mellan ett inkomstkonto och ett finanskonto. I kontoplanen har lika konton reserverats för olika kontoslag. För användningen av pengar utnyttjas alltid något finansieringskonto och som källa för pengarna något inkomstkonto. De inkomster som erhållits används alltid för att utöka den s.k. utvidgade kassan. Den utvidgade kassan omfattar kassan och bankkontona samt dessutom (försäljnings-)fordringskontona och (inköps-)skuldkontona. Registreringen av en inkomst görs på inkomstkontots kreditsida och på finanskontots debetsida.

I budgetbokföringen är en registrering av inkomst alltid en registrering på kreditsidan av något konto i budgetbokföringen.



1.6.3 Registrering av finansieringstransaktion

En ren finansieringstransaktion är en registrering mellan två finansieringskonton, som med undantag för registreringar i anknytning till lån inte omfattar någon budgettransaktion.

I affärsbokföringen registreras en ren finansieringstransaktion på två finansieringskonton, på det ena kontots debet och på det andras kreditsida.

- En ökning av pengar och tillgodohavanden bokförs som användning av pengar i debet för respektive konto och en minskning bokförs i kredit för det konto som utgör källa för pengarna.
- En ökning av kapital registreras i kredit för det konto som utgör källa för pengarna och en minskning i debet för det konto på vilket pengarna används.

I budgetbokföringen registreras en ren finansieringstransaktion på debet- eller kreditsidan av ett konto i budgetbokföringen eller så behövs det ingen registrering överhuvudtaget.

- En ökning av ett lån registreras i kredit på ett budgetbokföringskonto och en minskning i debet på ett budgetbokföringskonto.
- Till exempel betalning av leverantörsskulder orsakar ingen registrering i budgetbokföringen.

1.6.4 Registrering av rättelse- och överföringsposter

Rättelse- och överlåtelseposterna kan gälla vilket konto som helst i affärsbokföringen och budgetbokföringen. Med hjälp av rättelse- och överföringsposter kan man också rätta till felaktigt gjorda registreringar i bokföringen.

1.7 Registreringsgrund

För att bestämma registreringsgrunden måste man först fastställa när uppgiften är mogen för registrering, dvs. tidpunkten då bokföringstransaktionen införs i bokföringen. I bokföringen skall man försöka iaktta den rätta registreringsgrunden redan i den löpande bokföringen. Detta är emellertid inte alltid möjligt och man kan bli tvungen att iaktta olika grunder parallellt i bokföringen. Senast i bokslutet skall dock registreringsgrunden korrigeras till den rätta.

1.7.1 Principer för registrering i affärsbokföringen

Följande grunder för registrering i affärsbokföringen finns upptagna i 42 d § och 66 f § 2 momentet i budgetförordningen:

- prestationsprincipen
- delallokering
- metod som motsvarar prestationsprincipen
- kontantprincipen

För registreringen av övriga poster än de som gäller inkomster och utgifter för överlåtelse av prestation eller anskaffning av produktionsfaktor (inkomster och utgifter mot vederlag) samt poster som registreras enligt en metod som motsvarar prestationsprincipen (räntor och inkomster och utgifter av räntenatur) följer man samma bokföringsprinciper som i budgetbokföringen.

Under räkenskapsperioden kan inkomster och utgifter mot vederlag även registreras i bokföringen enligt kontantprincipen. Om man gör så skall man kontinuerligt kunna redogöra för skulderna och fordringarna.

1.7.1.1 Prestationsprincipen

I affärsbokföringen är prestationsprincipen huvudregeln för registrering av utgifter och inkomster mot vederlag. Utgifterna för anskaffning av produktionsfaktorer och inkomsterna för försäljning av prestationer registreras enligt prestationsprincipen. Enligt prestationsprincipen uppstår utgiften då produktionsfaktorn tas emot och inkomsten då prestationen överlåts till kunden.

I den samfinansierade verksamheten, där ingen överlåtelse av prestation i egentlig bemärkelse sker, registreras inkomsten samtidigt då motsvarande utgifter och kostnader uppstår.

1.7.1.2 Delintäktsföring

Resultatet från en till sin omfattning betydande prestation, som består av olika faser, kan enligt 5 b § 2 momentet i budgetförordningen allokeras till finansåret enligt överlåtelsens fas eller prestationens färdighetsgrad (delallokering). Om inkomsten har budgeterats på

detta sätt i budgeten, skall den inkomst som motsvarar prestationen även i affärsbokföringen upptas som en delinkomst enligt överlåtelsens fas eller färdighetsgrad (delintäktsföring).

1.7.1.3 Metod som motsvarar prestationsprincipen

Alla transaktioner som upptas i bokföringen motsvaras inte konkret av en överlåtelse av prestation eller mottagande av produktionsfaktor, som skulle kunna användas som kriterium för när bokföringstransaktionen uppstår. Begreppet metod som motsvarar prestationsprincipen finns i 5 a § 2 momentet och 42 d § 2 momentet i budgetförordningen vid definitionen av hur utgift och inkomst uppstår utgående från en förbindelse. En registrering av räntor i affärsbokföringen enligt hur man med tiden får rätt till räntorna eller blir skyldig att betala räntor innebär att räntorna registreras på ett sätt som motsvarar prestationsprincipen.

Enligt 42 d § 2 momentet i budgetförordningen ska de räntor och inkomster och utgifter av räntenatur som hänför sig till skatter registreras i affärsbokföringen på samma sätt som i budgetbokföringen. Allokeringsgrunden framgår av beslutsdelen i förklaringarna till ifrågavarande moment.

1.7.1.4 Kontantprincipen

I affärsbokföringen avser kontantprincipen att inkomsterna, utgifterna och finansieringstransaktionerna upptas i affärsbokföringen då de betalas eller fås i pengar.

Under räkenskapsperioden behöver man inte nödvändigtvis följa prestationsprincipen. Affärstransaktionerna kan upptas i bokföringen enligt betalningstransaktionen. Vissa transaktioner av typ rena finansieringstransaktioner registreras även i bokslutet enligt kontantprincipen.

1.7.2 Registreringsgrunder i budgetbokföringen

Registreringsgrunderna i budgetbokföringen framgår av 42 c § i budgetförordningen.

> *I budgetbokföringen registreras budgetutgifterna och budgetinkomsterna enligt budgeten för finansåret. I budgetbokföringen kan budgetutgifterna och budgetinkomsterna under finansåret registreras även på grundval av betalning. (1111/1998)*

I budgetbokföringen används alltså samma grund för registrering av budgetinkomster och utgifter som användes då budgeten gjordes upp, det vill säga att inkomsten eller utgiften skall hänföras till det aktuella finansåret. I 6 a § i budgetlagen finns bestämmelser om hur inkomsterna och utgifterna skall hänföras till finansåret.

> *I statsbudgeten hänförs en utgift eller inkomst till det finansår den närmast hör till så att i budgeten för varje finansår såsom inkomstposter tas in finansårets samtliga kända inkomster samt anslagen för finansårets samtliga kända utgifter. Härvid beaktas inkomstens eller utgiftens art och ekonomiska karaktär samt särskilt tidpunkten för överlåtelsen av den prestation, tidpunkten för mottagandet av den produktionsfaktor eller tidpunkten för uppkomsten av den prestationsskyldighet som ligger till grund för inkomsten eller utgiften, eller den tidpunkt då inkomsten eller utgiften betalas.*
>
> *Närmare bestämmelser om hänförande av inkomster och utgifter till ett finansår kan utfärdas genom förordning av statsrådet. (1056/2002)*

Om ingenting annat har nämnts i beslutsdelen till det aktuella momentet i budgeten, har inkomstuppskattningarna och anslagen hänförts till budgeten för finansåret enligt

bestämmelserna i 5 a och 5 b § i budgetförordningen. Följande principer skall följas för att hänföra inkomster och utgifter till rätt finansår:

- prestationsprincipen
- delallokering
- grund som motsvarar prestationsprincipen
- kontantprincipen
- beslut om beviljande och annan grund för förbindelsen
- utbetalningsbeslut som grund

1.7.2.1 Prestationsprincipen

Även i budgetbokföringen är prestationsprincipen huvudregeln för registrering av utgifter och inkomster mot vederlag. Utgifterna för anskaffning av produktionsfaktorer och inkomsterna för försäljning av prestationer registreras enligt prestationsprincipen, det vill säga att budgetutgiften uppstår då produktionsfaktorn tas emot och budgetinkomsten då prestationen överlåts till kunden.

Inkomsterna i den avgiftsbelagda verksamheten och övriga blandade inkomster (BudgF 3 §) samt konsumtionsutgifter, placeringsutgifter och övriga utgifter registreras enligt prestationsprincipen. Kontantprincipen kan dock användas för en liten inkomst eller utgift samt semesterlön och semesterpeng för statsanställda.

1.7.2.2 Delallokering

För prestationer som till sin omfattning är betydande och består av olika faser kan man avvika från principen om allokering av inkomsten endast till ett finansår utgående från 5 b § 2 momentet. I så fall allokeras den andel som motsvarar prestationens fas eller prestationens färdigställningsgrad till det aktuella finansåret, förutsatt att de separata bidrag som hänför sig till finansåret på ett tillförlitligt sätt kan förutses.

1.7.2.3 Grund som motsvarar prestationsprincipen

Med grund som motsvarar prestationsprincipen avses att inkomster och utgifter uppstår utgående från lagstadgade eller avtalade förbindelser.

Ränteinkomsten och ränteutgiften hänförs till det finansår för vilket den uppstår enligt bestämmelser i lag eller avtal. Även en liten inkomst eller utgift, semesterlönen och semesterpengen för en statligt anställd samt en sådan inkomst och utgift som man utgående från bestämmelser i lag eller ingångna avtal inte på ett tillförlitligt sätt utan väsentliga extra kostnader kan förutse innan betalningsskyldigheten uppstår kan allokeras utgående från kontantprincipen.

1.7.2.4 Kontantprincipen

I budgetbokföringen avses med kontantprincipen att budgetinkomsterna och utgifterna upptas i budgetbokföringen då de betalas eller inflyter i pengar.

Kontantprincipen är registreringsgrund för dividendinkomster, redovisning av vinster från affärsverk och övriga vinstandelar som inflyter till staten. Likaså registreras amortering av statsskulden, emissions- och kapitalförlust till följd av minskning eller ökning av

statsskulden, statens lån tagning-, emissions- och kapitalvinst till följd av minskning eller ökning av statsskulden samt lån som återbetalas till staten enligt kontantprincipen.

Skatter och inkomster av skattenatur (inklusive ränteinkomster som hänför sig till beskattningen) allokeras enligt kontantprincipen, med undantag för rättelseregistreringar som ska göras på basis av rättelsebeslut angående beskattningen.

1.7.2.5 Beslut om beviljande och annan grund för förbindelsen -princip -princip

I allmänhet används beslutet om beviljande eller någon annan förbindelse som leder till utgift som allokeringsprinciper för statsstöd.

1.7.2.6 Utbetalningsbeslut som grund -princip -princip

Med utbetalningsbeslut som grund avses att man fattar ett beslut där det belopp som skall betalas fastställs i detalj.

Utbetalningsbeslutet används som allokeringsprincip för statstöd eller annan prestation i de fall då rätten till statsstöd eller någon annan prestation grundar sig på lag och det finns detaljerade bestämmelser i lagen om det överföringsutgift som skall beviljas och betalas eller det belopp som skall betalas är detaljerat specificerat i lag.

Europeiska unionens strukturfonds samfinansiering och statsfinansieringens andel i anknytning till den allokeras enligt betalningsbeslutet eller motsvarande grund.

1.8 Bokslutsprinciper

Inga periodiseringar görs i budgetbokföringens bokslut. Däremot korrigeras och kompletteras registreringarna så att de följer allokeringsprinciperna för finansårets budget. Därefter kan man ställa upp en utfallskalkyl för budgeten och räkna ut över- eller underskottet för finansåret. I affärsbokföringens bokslut vidtar man däremot flera åtgärder som anknyter till periodisering och värdering. Dessa finns närmare beskrivna här nedanför.

1.8.1 Övergång till rätt registreringsgrund

Den huvudsakliga registreringsprincipen är prestationsprincipen, men även andra principer skall följas. Dessa finns här ovanför i punkten ”Registreringsprinciper”. Om kontantprincipen har använts för registrering av utgifter för anskaffning av en produktionsfaktor och inkomster från försäljning skall de korrigeras och kompletteras enligt prestationsprincipen innan bokslutet görs. Enligt väsentlighetsprincipen behöver registreringar av ringa betydelse dock inte rättas.

1.8.2 Periodisering

I affärsbokföringen avser periodisering fördelning av inkomster och utgifter i två delar:

1. inkomster och utgifter, som hänför sig till räkenskapsperioden och skall registreras som intäkt eller kostnad samt
2. inkomster, som skall registreras såsom erhållna förskott på balansräkningens passiva sida under erhållna förskott samt utgifter och delar av dem, som skall aktiveras i balansräkningen. När inkomsterna och

utgifterna har periodiserats kan man ställa upp en intäkts- och kostnadskalkyl samt balansräkning.

Registreringen av utgiften för avgiftsbelagda prestationer och prestationer som inte sker mot vederlag som kostnad görs enligt principen att utgiften uppstår då prestationen överlåts. Enligt den skall utgiften registreras som kostnad under den räkenskapsperiod då överlåtelsen av motsvarande prestation har gjorts. Med prestation avses både fysiska varor och tjänster. Till tjänsterna räknas även beslut som fattas inom förvaltningen och så kallade penningfördelningsprestationer som hör till inkomstutjämningen. Typiska sådana utgifter är statstöden till kommunerna.

Periodiseringen påverkar inte de budgetinkomster och -utgifter som upptas i budgetens utfallskalkyl. Dessa styrs av de allokeringsbestämmelser för inkomster och utgifter som finns i budgeten.

Principen att utgiften skall upptas som kostnad vid överlåtelse av prestation har definierats på följande sätt i 66 f § 1 momentet i förordningen om statsbudgeten:

> *I bokslutet upptas inkomsterna i affärsbokföringen under finansåret som intäkter. Från intäkterna avdras såsom kostnader de utgifter i affärsbokföringen som motsvaras av den prestation som överlåtits, liksom även andra utgifter under finansåret vilka sannolikt inte längre medför motsvarande inkomst samt förlusterna. De övriga utgifterna i affärsbokföringen får aktiveras i enlighet med vad som bestäms nedan. (600/1997)*

Vid räkenskapsperiodens slut skall den kvarstående anskaffningsutgiften för omsättningstillgångar aktiveras. Om den sannolika anskaffningsutgiften för omsättningstillgångarna eller överlåtelsepriset på omsättningstillgångar i den avgiftsbelagda verksamheten är lägre än anskaffningspriset skall skillnaden registreras som kostnad. Omsättningstillgångar som överlåts utan vederlag aktiveras alltid till sin ursprungliga anskaffningsutgift eller en lägre, sannolik anskaffningsutgift.

Långvariga produktionsfaktorer behandlas lika i bokslutet oberoende av om det gäller en tillgång som ingår i nationalförmögenheten eller i anläggningstillgångarna. Anskaffningsutgifterna periodiseras genom avskrivningar under verkningstiden för förmögenhetens anskaffningsutgift (utgiften periodiseras enligt användning av produktionsfaktorn). Övriga långfristiga utgifter, som har aktiverats upptas genom avskrivningar enligt plan under sin verkningstid.

Bestämmelserna om aktivering av utgifter finns i 66 g § 1 3 momenten i förordningen om budgeten:

> *Anskaffningsutgiften för de omsättningstillgångar som återstår vid finansårets utgång aktiveras. Är den sannolika anskaffningsutgiften för omsättningstillgångar eller det sannolika överlåtelsepriset för omsättningstillgångar i fråga om avgiftsbelagd verksamhet vid finansårets utgång lägre än anskaffningsutgiften, skall skillnaden dock upptas såsom kostnad. (600/1997)*
>
> *Anskaffningsutgiften för nationalförmögenhet och anläggningstillgångar aktiveras och upptas under sin verkningstid som kostnader genom avskrivningar enligt plan. (600/1997)*
>
> *Har andra utgifter med lång verkningstid aktiverats, skall de avskrivas under sin verkningstid enligt plan. (600/1997)*

1.8.3 Anskaffningsutgift för egendom

66 b § i förordningen om statsbudgeten innehåller bestämmelser gällande utgifterna för anskaffning av egendom enligt följande:

> *Med anskaffningsutgift avses de rörliga utgifterna för anskaffning och tillverkning av en nyttighet. (600/1997)*
>
> *Om de fasta utgifter som ansluter sig till anskaffningen och tillverkningen av en nyttighet är väsentliga i förhållande till anskaffningsutgiften, får ett sådant undantag göras från 1 mom. att med anskaffningsutgift dessutom avses den del av de till anskaffningen och tillverkningen av en nyttighet anslutna fasta utgifterna som kan hänföras till anskaffningsutgiften. (600/1997)*
>
> *De utgifter för anskaffning och tillverkning av en nyttighet som räknas som aktiverade anskaffningsutgifter skall kunna redas ut med hjälp av en kostnadsberäkning eller kostnadskalkyler. (600/1997)*
>
> *Besittningsöverföringar mellan bokföringsenheterna registreras i affärsbokföringen till beloppet av den anskaffningsutgift som inte registrerats som kostnad för nyttigheten efter det att de avdrag som avses i 66 f och 66 g § har gjorts fram till tidpunkten för överföringen. (1786/2010)*
>
> *Statskontoret meddelar närmare föreskrifter om definitionen av utgifter för anskaffning av egendom. (600/1997)*

Statskontoret har meddelat en föreskrift om definition av anskaffningsutgiften.

1.8.4 Avskrivning av aktiverade långfristiga utgifter

För avskrivningsmetoderna på anskaffningsutgifterna för nationalförmögenhet och anläggningstillgångar samt övriga långfristiga utgifter kräver god bokföringssed att avskrivningarna görs på ett klart och redigt sätt samt följer en på förhand uppställd plan. Avskrivningarna skall vara realistiska och de ska anges öppet i fråga om både avskrivningsgrunderna och beloppen. Avskrivningsplanen är en utredning av grunderna för avskrivningarna enligt plan.

De aktiverade långfristiga utgifterna skall avskrivas under sin verkningstid. Avskrivningarna på anläggningstillgångar görs på den ekonomiska brukstiden, det vill säga på den tid som man uppskattar att förmögenhetsposten ger någon nytta som produktionsfaktor.

I avskrivningskalkylerna kan man använda sig av allmänt vedertagna metoder, av vilka den vanligaste är jämna avskrivningar. I avskrivningskalkylen kan man även använda någon annan avskrivningsprincip, som i så hög grad som möjligt följer principen om utgift vid överlåtelse av prestation eller utgift vid användning av produktionsfaktor.

Bestämmelserna om avskrivningar och avskrivningsplaner finns i 66 g § 4 och 5 momenten i budgetförordningen:

> *I intäkts- och kostnadskalkylen eller balansräkningen eller i bilagor till dessa skall upptas sådana avskrivningar av utgifterna för nationalförmögenhet och anläggningstillgångar samt andra utgifter med lång verkningstid som under finansåret dragits av från intäkterna specificerade enligt balansposterna samt ges en utredning om grunderna för avskrivningar enligt plan och ändringar i dessa. Avskrivningsplanerna och ändringar i dem skall göras upp skriftligen samt fogas till specifikationerna till balansräkningen. (600/1997)*
>
> *Statskontoret meddelar vid behov närmare föreskrifter om avskrivningar och uppgörandet av avskrivningsplaner samt om periodisering i övrigt. (600/1997)*

Statskontoret har meddelat en föreskrift om uppställning av avskrivningsplaner och registrering av avskrivningar i affärsbokföringen.

1.8.5 Värdering i bokslutet

I bokslutet värderas fordringar och skulder huvudsakligen enligt deras nominella värde. Fordringar och skulder i utländsk valuta omräknas till euro enligt bokslutsdagens kurs. Värdepapper och andra likadana finansieringstillgångar registreras i balansräkningen enligt sitt anskaffningsvärde eller om det sannolika överlåtelsepriset på bokslutsdagen är lägre än anskaffningsutgiften enligt det sannolika överlåtelsepriset.

Följande stadgas i 66 c § i budgetförordningen om värdering av fordringar och skulder, finansiella värdepapper och övriga sådana finansiella tillgångar i balansräkningen liksom även om omräkning av fordringar och skulder och övriga förbindelser i utländsk valuta till euro:

> *I bokslutet upptas:*
>
> *1) fordringar till nominellt belopp, dock högst till det sannolika värdet, (600/1997)*
>
> *2) värdepapper, som utgör finansieringstillgång, och andra sådana finansieringsmedel till anskaffningsutgiften eller, om deras sannolika överlåtelsepris på bokslutsdagen är lägre, till detta värde, (600/1997)*
>
> *3) skulder till ett nominellt belopp som korrigerats enligt den emissionsvinst eller -förlust som uppkommit i samband med upplåningen eller, om skulden är bunden vid index eller annan jämförelsegrund, till det högre belopp vartill den stigit på grund av den förändrade jämförelsegrunden, (1175/2002)*
>
> *Fordringar i utländsk valuta samt skulder och andra förbindelser i utländsk valuta omräknas till euro enligt den sista kurs för finansåret som publicerats av Europeiska centralbanken. Är fordringar, skulder eller andra förbindelser emellertid genom avtal eller på något annat sätt bundna vid en bestämd kurs, omräknas de till euro enligt denna kurs. (1253/2004)*

I vissa särfall kan man avvika från principen om att nationalförmögenhet och anläggningstillgångar skall upptas i balansräkningen till sin anskaffningsutgift genom att göra en uppskrivning. Förordningens 66 d § stadgar följande om uppskrivning:

> *Är det sannolika överlåtelsepriset för ett jord- eller vattenområde, en byggnad, ett värdepapper eller någon annan därmed jämförbar nyttighet, som hör till nationalförmögenheten eller anläggningstillgångarna, vid utgången av finansåret varaktigt väsentligt högre än anskaffningsutgiften, kan i balansräkningen utöver den icke avskrivna delen av anskaffningsutgiften upptas en uppskrivning motsvarande högst skillnaden mellan det sannolika överlåtelsepriset och den icke avskrivna delen av anskaffningsutgiften. Uppskrivningsbeloppet skall upptas som en värderingspost bland passiva. Om en uppskrivning visar sig vara ogrundad skall den återföras. (600/1997)*

1.9 Statsbokslutet

Statskontoret gör upp ett förslag till statsbokslut, inklusive bilagor utgående från de uppgifter från bokföringsenheterna som centralbokföringen har sammanställt. Statens bokslut innehåller det bokslut som budgetekonomin har gjort i egenskap av bokföringsskyldig. I statsbokslutet elimineras tilit effekterna av de väsentliga intäkterna och kostnaderna mellan ämbetsverk och inrättningar samt deras inbördes fordringar och skulder. Statsbokslutet är färdigt när Statskontorets förslag till bokslut är färdigt.

Enligt 17 a § i budgetlagen omfattar statsbokslutet budgetens utfallskalkyl, en intäkts- och kostnadskalkyl, en balansräkning, en finansieringsanalys samt de bilageuppgifter som är nödvändiga för att ge riktiga och tillräckliga uppgifter. I budgetens utfallskalkyl presenteras även uppföljningen av fullmakter. Statsbokslutet utgör en del av regeringens årsberättelse, som statsrådet avlägger till riksdagen för varje finansår såsom den berättelse om statsekonomins skötsel och uppföljning av budgeten som stadgas i 46 §.

De beskrivningar av statsekonomin och statens ekonomiförvaltning samt beskrivningarna av verksamhetens resultat som upptas i regeringens årsberättelse skall ge riktiga och tillräckliga uppgifter om hur budgeten har följts, statens intäkter och kostnader, statens ekonomiska ställning samt resultatet (rättvisande bild). Kravet på riktiga och tillräckliga uppgifter betyder att

- uppgifterna i sak är riktiga och inte innehåller väsentliga fel
- uppgifterna till väsentliga delar är fullständiga och begripliga, det vill säga att de täcker statens budgetekonomi som helhet

Utgående från uppgifterna får man en rättvisande och klar bild av statens budgetekonomi.

1.10 Ämbetsverkets och inrättningens bokslut

Enligt 21 § i budgetlagen skall ämbetsverket och inrättningen ge sitt bokslut och för att resultatansvaret skall förverkligas en verksamhetsberättelse som innehåller tillräckliga och riktiga uppgifter om hur budgeten har följts samt över ämbetsverkets och inrättningens intäkter och kostnader, ekonomiska ställning och verksamhetsresultat.

En bokföringsenhet ställer upp bokslutet för ämbetsverket och inrättningen. Bokföringsenheten består inte alltid av ett ämbetsverk eller en inrättning. I vissa fall bildar flera ämbetsverk och inrättningar en bokföringsenhetshelhet, där varje ämbetsverk och inrättning har en självständig ställning och egna befogenheter inom förvaltningen. Även ministeriet gör i egenskap av bokföringsenhet upp ett bokslut. Bokföringsenheternas bokslut skall ställas upp på ett enhetligt sätt. Enligt 63 § 1 momentet i budgetförordningen innehåller bokföringsenhetens bokslut en verksamhetsberättelse, budgetens utfallskalkyl, en intäkts- och kostnadskalkyl, en balansräkning samt uppgifter som skall lämnas i bilagor.

1.11 Bokslut för statliga fonder utanför budgeten

Såvida inga stadganden om boksluten i statliga fonder utanför budgeten finns på annan plats i lagstiftningen skall man för boksluten i statliga fonder utanför budgeten till tillämpliga delar följa stadgandena i budgetförordningen, som gäller bokföringsenhet.

Enligt 65 b § 1 momentet omfattar bokslutet för en statlig fond utanför budgeten en verksamhetsberättelse, intäkts- och kostnadskalkylen, en balansräkning, en finansieringsanalys samt uppgifter som skall upptas i bilagor. I bilageuppgifterna är det speciellt viktigt att man inkluderar användningsplanen för fondens medel eller uppgifterna om det budgetutfall som har fastställts för fonden.

1.12 Tidtabell för, godkännande och publicering av bokslutet

Statsrådet lämnar riksdagen regeringens årsberättelse som den berättelse enligt 46 § i grundlagen som ska innehålla en redogörelse för regeringens verksamhet, skötseln av

statsfinanserna och hur budgeten har följts samt regeringens åtgärder med anledning av riksdagens beslut.

Tidtabellerna för uppställning av bokföringsenheternas bokslut har gjorts så att de tjänar uppställningen av regeringens årsberättelse. Därför är det ytterst viktigt att dokument som blir klara i respektive skede till sitt sakinnehåll har kontrollerats av den interna kontrollen och undertecknats av de beslutande organen.

1.12.1 Tidtabell för bokslutet

Bokföringsenhetens bokslut skall ställas upp och godkännas senast inom februari året efter finansåret. Bokslutskalkylerna och uppgifterna i bilagorna till dem skall vara klara för översändning vid den tidpunkt som Statskontoret har föreskrivit.

Utgående från de uppgifter som bokföringsenheterna har lämnat in ställer Statskontoret upp sitt förslag till statsbokslut.

De statliga fonderna utanför budgeten ställer upp boksluten inom samma tidsfrist som bokföringsenheterna ställer upp sina.

1.12.2 Godkännande av bokslutet

Bokföringsenhetens bokslut godkänns och undertecknas av chefen för det ämbetsverk eller den inrättning som verkar som bokföringsenhet eller den minister som är chef för ministeriet. Om även en andra minister behandlar frågor som gäller ministeriets verksamhetsområde skall även han eller hon godkänna och underteckna bokslutet till den del det gäller hans eller hennes verksamhetsområde.

Om ämbetsverket eller inrättningen har en styrelse eller annat organ med flera medlemmar godkänner detta organ och undertecknar bokslutet tillsammans med chefen.

Statsbokslutet utgör en del av regeringens årsberättelse och det godkänns inte separat. I sitt förslag till statsbokslut inkluderar Statskontoret ett utlåtande som inkluderar bedömning och fastställande om att den interna kontrollen har skötts korrekt och varit tillräcklig vid uppställningen av bokslutet.

1.12.3 Publicering av bokslutet

I statsbokslutet liksom även i publiceringen av bokföringsuppgifterna i det är man till och med i ett världsomspännande perspektiv exceptionellt öppen. Samtliga kontouppgifter från bokföringen, bokföringsenheternas bokslut samt verksamhetsberättelserna som ställs upp för att resultatansvaret skall verkställas och resultatuppgifterna i dem placeras i den informationstjänst som är tillgänglig i det allmänna informationsnätet (granskaförvaltningen.fi).

Bokföringsenheternas bokslut sänds till det aktuella ministeriet, till statens revisionsverk och Statskontoret. Dessutom publiceras de på internet, såvida inte offentlighetslagen till någon del kräver annan behandling av boksluten.

2 Ordnandet av bokföringen

2.1 Kontosystemet

Statens bokföring har en omfattande uppföljnings- och utnyttjandeuppgift och därför avviker de krav som ställs på den från de krav som ställs på privata bokföringsskyldiga. Med hjälp av statens bokföring skall man förutom det egentliga bokslutet årligen kunna redogöra för uppföljningen av budgetens utfall. Därför består statens bokföring av två delar: affärsbokföringen och budgetbokföringen. Bokföringsinformation produceras för en stor grupp, bl.a. för ämbetsverkens ledning, ministerierna, riksdagen och medborgarna.

För uppföljning och förädling av statens bokföringsuppgifter finns ett enhetligt kontosystem som består av en kontoram, dvs. statens gemensamma modell för uppföljningsobjekt samt en registreringsplan. 42 b § 3 moment förordningen om statsbudgeten stadgar om kontosystemet följande:

> *Kontosystemet skall vara klart och tillräckligt specificerat. För varje finansår skall finnas en kontoförteckning försedd med anteckningar om användningstiden. (600/1997)*

Registreringsplanen innehåller en förteckning över vilka bokföringsböcker som används, utredningar om bokföringsböckernas form, innehållet och överföringarna böckerna emellan samt om vilka tekniska hjälpmedel som används vid bokföringen, handläggningen av verifikat och arkiveringen.

Statens gemensamma uppföljningsobjektsmodell består av uppföljningsobjekt för extern och intern redovisning. Informationen som produceras för externa aktörer grundar sig särskilt på den externa redovisningens uppföljningsobjekt. Med hjälp av den interna redovisningens uppföljningsobjekt produceras information bland annat för ämbetsverkets ledning för planering och uppföljning av verksamheten.

2.1.1 Statens gemensamma uppföljningsobjektsmodell

2.1.1.1 Den externa redovisningens uppföljningsobjekt

Det finns sammanlagt fem uppföljningsobjekt för extern redovisning: Bokföringsenhet, Budgetbokföringskonto, Affärsbokföringskonto, Partner och Fullmakt.

Med *bokföringsenhet* avses ett ämbetsverk, en inrättning eller en fond som hör till budgetekonomin och som bland annat ansvarar för skötseln av betalningsrörelsen och bokföringen, upprättandet av bokslut samt den interna kontrollen av dessa uppgifter. Bokföringsenhetskoden är en identifikationsuppgift som inte syns i den dagliga bokföringen, eftersom inga registreringar görs på den. I praktiken sparas bokföringsenhetskoden i samband med bokföringen eller inkluderas i bokföringsmaterialet senast i samband med att kontouppgifterna överförs till centralbokföringen. De gällande bokföringsenheterna publiceras på Statskontorets webbplats Föreskrifter och anvisningar.

Budgetbokföringens konton är budgetkonton enligt budgetens kontoindelning, konton för överförda anslag samt budgetbokföringskonton som Statskontoret fastställer.

På *affärsbokföringskontot* bokförs affärshändelser: utgifter, inkomster och finansiella transaktioner samt deras rättelse- och överföringsposter. Affärsbokföringens konton publiceras i Statskontorets föreskrift Bokföringens konton och kontoplan. I kontoplanen har affärsbokföringens konton delats in i grupper enligt avkastnings- och kostnadskalkylen och balansräkningen. Dessutom finns det en innehållsbeskrivning för varje konto som beskriver vilka transaktioner som bokförs på kontot.

Med hjälp av *partnerkoden* följer man upp till vilken av statens bokföringsenheter eller fonder utgiften betalas, av vem inkomsten fås, till vem man är skyldig eller vem man har fordringar hos. Partnerkoden används i centralbokföringen för att eliminera och avstämma statens interna bokföringstransaktioner. De gällande partnerkoderna publiceras i samband med bokföringsenhetskoderna på Statskontorets webbplats Föreskrifter och anvisningar.

Fullmakt är en till sin mängd och användningssyfte begränsad rättighet att ingå avtal och ge förbindelser. Med hjälp av uppföljningsobjektet *Fullmakt* kan man i bokföringen följa upp budgetutgifterna som orsakats av användningen av fullmakten.

2.1.1.2 Den interna redovisningens uppföljningsobjekt

Den interna redovisningens uppföljningsobjekt är Verksamhetsenhet, Aktivitet, Prestation, Projekt, Uppföljningsobjekt 1 samt Uppföljningsobjekt 2. Användningen av uppföljningsobjekten Aktivitet och Verksamhetsenhet är obligatorisk. Bokföringsenheten kan vid behov använda de övriga uppföljningsobjekten för intern redovisning. Modellen för kostnadsredovisning som används av staten beskrivs i Statskontorets anvisning Statens gemensamma kostnadsberäkningsmodell.

Verksamhetsenhet beskriver bokföringsenhetens interna organisationsstruktur och hierarki. Verksamhetsenhet används bl.a. för intäkts- och utgiftsbokföringar och i grunduppgifterna för anläggningstillgångar, för rapportering, intern budgetering och i kostnadsredovisningen.

Aktivitet beskriver de kärnuppgifter och kärnaktiviteter som utförs i bokföringsenheterna. Aktiviteterna delas in i kärn- och styrverksamheter samt stödverksamheter. I reglementet för statsrådet fastställs de uppgifter som hör till ministeriets verksamhetsområde och en enhetlig hierarki av kärnverksamheterna har inrättats med denna. De gällande aktiviteterna och deras bokföringsanvisningar publiceras på Statskontorets webbplats Föreskrifter och anvisningar. Aktiviteten är det viktigaste uppföljningsobjektet för den interna redovisningen med tanke på uppföljningen på statsnivå och utgör grunden för kostnadsredovisningen.

Med *prestation* avses en slutprodukt som uppstår till följd av en aktivitet eller process. Prestationerna kan vara avgiftsbelagda eller kostnadsfria produkter, tjänster eller prestationer. Med hjälp av dem kan man följa upp bl.a. verksamhetens effektivitet, lönsamhet och produktivitet.

Projektets kännetecken är ett tydligt mål, en plan och resurser samt start- och slutdatum. Den som tillsätter projektet fastställer om det är fråga om ett projekt på stats- eller ämbetsverksnivå.

Uppföljningsobjekt 1 och *2* är fritt definierbara uppföljningsobjekt för bokföringsenheter som använder Kieku-systemet. Ämbetsverk som inte använder Kieku-systemet kan på motsvarande sätt använda andra uppföljningsobjekt inom den interna redovisningen.

Uppföljningsobjektet *Område/Kommun* grundar sig på Statistikcentralens områdesklassificeringar av kommuner och välfärdsområden samt SAP:s statsgruppering. Med hjälp av

uppföljningsobjektet kan man skapa bland annat välfärdsområdes- och kommunspecifik information till exempel för statistikföring.

2.1.2 Bokföringsböcker

Enligt 42 a § 2 moment förordningen om statsbudgeten skall:

> *Bokföringshändelserna registreras kronologiskt (grundbokföring) i dagboken samt systematiskt (huvudbokföring) i affärsbokföringens huvudbok och i budgetbokföringens huvudbok. Bokföringen skall i mån av möjlighet hållas vid dagsläget. (600/1997)*

De officiella utskrifterna från bokföringen för respektive bokföringsenhet utgörs bl.a. av:

- dagboken (kronologisk ordning),
- affärsbokföringens huvudbok (systematisk ordning),
- budgetbokföringens huvudbok (systematisk ordning),
- rapporten om budgetens uppföljning samt budgetens utfallskalkyl,
- intäkts och kostnadskalkylen samt balansräkningen och
- den avstämningskalkyl som avses i 42 e § förordningen om statsbudgeten (430/2018).

Med bokföringsböcker avses här dagboken, affärsbokföringens huvudbok samt budgetbokföringens huvudbok. Vad som i detta sammanhang nämns i fråga om bokföringsböckerna gäller också rapporten om budgetens uppföljning.

2.1.2.1 Dagboken

I det här avsnittet beskrivs kraven på minsta informationsinnehåll för dagboken, affärsbokföringens huvudbok, budgetbokföringens huvudbok samt budgetens uppföljningsrapport. Utöver minimikraven på innehållet ges rekommendationer.

Kraven på bokföringsenhetens dagbok innehåll är följande:

- Dagbok består av affärshändelser och budgethändelser som bokförts i kronologisk ordning (grundbokföring).
- Dagbok upptas verifikaten i följande ordning: slag av verifikat datum - verifikatets nummer eller i ordningen slag av verifikat -verifikatets nummer datum. Efter verifikatet följer en rad för summan i verifikatet. Dessutom skall det efter slag av verifikat finnas en rad för summan av ifrågavarande slags verifikat.
- Dagbok upptas verifikaten vart slag for sig i kronologisk ordning enligt datum. Efter verifikatet följder en rad for summan i verifikatet. Dessutom skall det efter vart slag av verifikat finnas en rad för summan av detta slags verifikat.
- Som sista rad i dagboken följer en rad med slutsumman för respektive bok. Dagboken har skilda kolumner för registreringar i debet och kredit. Dagboken görs upp för varje månad separat.

- Dagboken innehåller kompletta uppgifter om alla de registreringskombinationer, som ingår en kontoklass från affärs och/eller budgetbokföringen.

Innehållsrekommendationerna för dagboken är följande:

- Slutsummaraden avser både affärsbokföringens och budgetbokföringens periodiska uppgifter och uppgifter från årets början.
    - o När det gäller affärsbokföringens kontouppgifter innehåller slutsummaraden slutsumman för affärsbokföringens debet-bokföringar, slutsumman för affärsbokföringens kredit samt skill-naden mellan dessa. När det gäller budgetbokföringens kontouppgifter innehåller slutsum-maraden slutsumman för budgetbokföringens debet-bokföringar, slutsumman för budget-bokföringens kredit samt differensen mellan affärsbokföringens kontouppgifter och budget-bokföringens kontouppgifter.

2.1.2.2 Affärsbokföringens huvudbok

Kraven på innehållet i bokföringsenhetens huvudbok för affärsbokföringen är följande:

- Huvudbok för affärsbokföringen består av affärshändelser som bokförts systematiskt (huvudbokföring).
- Huvudbok för affärsbokföringen upptar uppgifterna på varje konto i affärsbokföringen enligt verifikat som bokförts i nummerordning efter stigande nummer. Bokföringsenhetens huvudbok for affärsbokföringen uppgörs med iakttagande av ordningen i den kontoplan för affärsbokföringen som Statskontoret fastställt. Huvudboken för affärsbokföringen innehåller såväl säsongbetingade som kumulativa debet och kreditsummor samt nettosaldon vid periodens början, under perioden samt från årets början. Dessutom upptar huvudboken för affärsbokföringen ingåendebalans i samband med balanskontona. Beteckningen för kontot i budgetbokföringen ingår som en egen kolumn i huvudboken för affärsbokföringen.
- Som sista rad i huvudboken för affärsbokföringen följer en rad med slutsumman för respektive bok. Raden för slutsumman upptar uppgifter för såväl den månatliga slutsumman som för summan från årets början. Raden for slutsumman upptar slutsumman av debetregistreringarna, slutsumman av kreditregistreringarna samt skillnaden mellan dessa.
- Huvudboken för affärsbokföringen har skilda kolumner för registreringar i debet och kredit.

Huvudboken för affärsbokföringen görs upp för varje månad separat.

Definitioner i anslutning till affärsbokföringens huvudbok presenteras i avsnitt 2.1.2.5.

2.1.2.3 Budgetbokföringens huvudbok

Kraven på innehållet i bokföringsenhetens huvudbok for budgetbokföringen är följande:

- Huvudbok for budgetbokföringen består av affärshändelser som bokförts systematiskt (huvudbokföring).
- Huvudbok för budgetbokföringen upptar uppgifterna för varje konto i budgetbokföringen enligt verifikat som bokförts i nummerordning efter stigande

nummer. Bokföringsenhetens huvudbok för budgetbokföringen uppgörs med iakttagande av följande ordning: konton i inkomststaten, konton i utgiftsstaten, konton för överförda anslag (överförda anslag och deras användning), specifikationskonton för inkomst och utgiftsrester, konton för händelser som väntar på att registreras på ett budgetkonto eller konto for överförda anslag, kontot för finansiering utanför budgeten samt budgetbokföringens felkonton. Huvudboken för budgetbokföringen uppgörs med åtminstone den noggrannhet den detaljerade indelningen av budgeten kräver.

- Huvudboken för budgetbokföringen innehåller
  - såväl säsongbetingade som kumulativa debet och kreditsummor
  - samt nettosaldon vid periodens början, under perioden samt från årets början.
  - en eventuell ingåendebalans i samband med ett konto.
  - Beteckningen för ett konto i affärsbokföringen ingår som en egen kolumn
- Som sista rad i huvudboken for budgetbokföringen följer en rad med slutsumman for respektive bok. Raden för slutsumman upptar uppgifter för såväl den månatliga slutsumman som for summan från årets början.
- Huvudboken för budgetbokföringen har skilda kolumner för registreringar i debet och kredit.

Innehållsrekommendationerna för budgetbokföringens huvudbok är följande:

- Det rekommenderas också att man för sammanfattningsuppgifterna räknar ut både de periodiska och de kumulativa debet och kreditintäkterna samt nettosaldot i början av perioden, under peri-oden och från början av året. Med sammanfattande uppgifter avses här följande uppgifter: in-komstbudgetkonton totalt, anslagskonton totalt, konton för överförda anslag totalt (överförda anslag och användningen av dem), budgetutgifter som väntar på bokföring på budgetkontot, budgetutgifter som väntar på registrering på budgetkontot totalt och felkonton i budgetbokföringen sammanlagt.

Huvudboken för budgetbokföringen görs upp för varje månad separat.

Definitioner i anslutning till budgetbokföringens huvudbok presenteras i avsnitt 2.1.2.5.

2.1.2.4 Rapport om uppföljningen av budgeten

Med hjälp av uppföljningsrapporten för budgeten följer man upp budgetutfallet. Kraven på innehållet i rapporten om uppföljningen av budgeten är följande:

- I samband med budgetinkomstkonton och budgetutgiftskonton presenteras motsvarande beräknade in-komster och anslag, budgetutfallet samt en jämförelse av dessa.
- Rapporten om uppföljningen av budgeten uppgörs med iakttagande av följande ordning: konton i inkomststaten, konton i utgiftsstadgan, konton för överförda anslag (överförda anslag och deras användning), specifikationskonton för inkomst och utgiftsrester, konton för händelser som vantar på att registreras på ett budgetkonto eller konto för överförda anslag, kontot för finansiering utanför budgeten samt budgetbokföringens felkonton.

- Rapporten om uppföljningen av budgeten uppgörs med åtminstone den specificeringsnoggrannhet den detaljerade indelningen av budgeten kräver i form av summor på momentnivå. Rapporten om uppföljningen av budgeten görs upp för varje månad separat.
    - I budgetens utfallskalkyl upptas även användningen av sådana anslag, som inte ingår i den fastställda budgeten för bokföringsenheten, såsom pengar som verket disponerar på basis av ett beslut om anslagsfördelning. Om anslag som inbegriper rätten att bokföra dem genom ett beslut om anslagsfördelning överlåts att disponeras av ett annat ämbetsverk, skall det verk som överlåter pengarna dra av dessa anslag från beloppen i sin egen budget, och på motsvarande sätt det verk som mottar pengarna öka sin budget med de belopp verket genom fördelningsbeslutet har erhållit av den andra bokföringsenheten.

Om det i bokföringsenhetens bokföring ingår sådana budgetkonton, som är i den detaljerade indelningen av budgeten med nummerbeteckningen 002 eller 003, kan man med dessa anslag förfara på så sätt att i rapporten om uppföljningen av budgeten uppges vid punkten Anslag i budgeten samma belopp som vid punkten Ökning från årets början. Alternativt kan man förfara så att beloppet för anslag i budgeten lämnas tomt.

Om det i huvudboken för budgetbokföringen i anslutning till budgetinkomstkontona och budgetutgiftskontona redogörs för motsvarande inkomststater och anslag, budgetutfallet samt en jämförelse mellan dessa, behöver det inte uppgöras någon rapport om budgetens uppföljning.

2.1.2.5 Definitioner av termer i bokföringsböckerna

Definitioner av termer som hänför sig till huvudböckerna för affärsbokföringen och budgetbokföringen:

Periodens början	Betyder den kumulativa summan vid utgången av föregående period. Debetsumman, kreditsumman samt slutsaldot räknas ut separat. Slutsaldot fås med hjälp av formeln Ingåendebalans +/ den kumulativa nettosumman vid periodens början. Ingåendebalans betyder saldot vid utgången av föregående år korrigerat med en eventuell ändring av ingåendebalans.
Under perioden	Betyder kontoföringarna under perioden. Debetsumman, kreditsumman och nettosumman räknas ut separat.
Från årets början	Betyder den kumulativa summan vid periodens slut. Debetsumman, kreditsumman samt slutsaldot räknas ut separat. Slutsaldot fås med hjälp av formeln Ingåendebalans +/ den kumulativa nettosumman från årets början. Ingåendebalans innebär saldot vid utgången av föregående år korrigerat med en eventuell ändring av ingåendebalans.

2.2 Verifikat

Ett verifikat skall ingå i original. I vissa fall kan som grund för registreringen godkännas också en kopia eller annat verifikat som motsvarar originalet. Verifikatens originalexemplar

behöver inte innehas av bokföringsenheten, men de skall förvaras i Finland på så sätt att de är tillgängliga, t.ex. vid en revision. Till verifikatet som ligger till grund för registrering av semesterlöneskuld skall tillfogas en specifikation gällande respektive löntagare och den tillhör bokföringsmaterialet.

2.2.1 Allmänna krav

Förordningen om statsbudgeten innehåller bestämmelser om verifikaten:

> *43 § 1 moment*
>
> *Registreringarna skall basera sig på daterade, numrerade och godkända verifikat som verifierar bokföringshändelsen. (600/1997)*
>
> *43 § 2 moment*
>
> *Registreringarna skall göras så att deras samband med bokslutet utan svårigheter kan konstateras. (600/1997)*
>
> *44 § 1 moment*
>
> *Bokföringens verifikat skall förses med anteckningar om de konton som skall belastas eller gottskrivas, om det annars inte klart framgår på vilket konto bokföringshändelsen har bokförts. På verifikatet skall även antecknas det belopp som skall bokföras på varje konto, granskningarna och godkännandet av utgiften (600/1997)*
>
> *44 § 2 moment*
>
> *Av affärsbokföringens utgiftseller inkomstverifikat skall framgå vad utgiften eller inkomsten beror på. Av budgetbokföringens budgetutgiftseller budgetinkomstverifikat skall framgå vad budgetutgiften eller budgetinkomsten beror på. Tidpunkten för mottagande av en produktionsfaktor, för överlåtelse av en prestation eller för uppkomsten av någon annan utgift eller inkomst i affärsbokföringen eller budgetbokföringen skall kunna påvisas med stöd av ett verifikat eller en bilaga till det eller på något annat motsvarande sätt. (600/1997)*
>
> *45 § 1 moment*
>
> *Fel i bokföringen skall rättas så att det tydligt framgår vilket verifikat som skall rättas, vad som har rättats och hur rättelsen gjorts. (600/1997)*
>
> *45 § 2 moment*
>
> *Verifikat som verifierar rättelse- och överföringsregistreringar skall godkännas på behörigt sätt. (600/1997)*

Utöver vad som föreskrivs i 44 § 2 mom. är det förenligt med god bokföringssed att på utgiftsverifikatet i mån av möjlighet också anteckna den som överlåter en produktionsfaktor samt på inkomstverifikatet den som tar emot prestationen.Godkännandet av ett verifikat i anslutning till registrering av en rättelse -eller överföringspost innebär att vederbörande person godkänner verifikatet.

Ett verifikat som bekräftar att betalningen skett skall, så vitt det är möjligt, vara utfärdat av betalningens mottagare, det penninginstitut som förmedlat betalningen eller annan motsvarande.

Om det inte går att få ett verifikat utfärdat av någon utomstående skall registreringen bekräftas med hjälp av annat verifikat som den bokföringsskyldiga själv skrivit ut.

2.2.2 Kontoutdrag som verifikat

Kontoutdrag kan användas som verifikat för betalning, inkomst eller utgift. Härvid förutsätts det dock att betalningen, den prestation som överlåts eller produktionsfaktor som mottas skall gå att specificera med hjälp av kontoutdraget.

I fall att anteckningarna i kontoutdraget inte tillräckligt specificerar betalningshändelsen, skall betalaren och betalningsmottagaren utverka ett särskilt betalningsverifikat hos det penninginstitut, som förmedlat betalningen, som kvitto på att betalningen erlagts.

Kontoutdrag, som används som verifikat för betalningar, skall kompletteras med en anteckning om kontot för varje betalningshändelses vidkommande, ifall det inte annars är klart på vilket sätt bokföringhändelsen har bokförts.

Förutom ett betalningsverifikat skall bokföringsmaterialet, när det gäller bankens kontoföringar i anslutning till utgifter och inkomster, innehålla en utgifts -eller inkomstverifikat. Om kontoutdraget, som bekräftar händelserna på bankkontot, samtidigt fungerar som utgifts - eller inkomstverifikat skall det vid varje betalning finnas en specificerad uppgiv om vem som mottagit produktionsfaktorn eller överlåtit prestationen.

2.3 Förvaring av bokföringsmaterial

Bestämmelserna om vilka myndigheter eller samfund som sköter myndighetsuppgifter eller personer som i egenskap av arkivbildare är skyldiga att arkivera sina dokument finns i arkivlagen (831/1994). Enligt 1 § i arkivlagen hör bl.a. de statliga ämbetsverken, institutionerna, domstolarna och övriga juridiska organ samt de övriga statliga myndigheterna till arkivbildarna.

Enligt 8 § i arkivlagen är arkivbildaren skyldig att göra upp en arkivbildningsplan, som definierar ansvaret för planering och skötsel av arkivfunktionen samt förvaringsfrister för arkiven. Då man fastställer förvaringsfristerna för dokument skall man beakta vad som särskilt har fastställts eller bestämts i lag. Arkivverket meddelar föreskrifter om, vilka dokument eller uppgifter i dokument som skall bevaras permanent.

Förordningen om statsbudgeten innehåller bestämmelser om förvaring av bokföringsmaterial i bokföringsenhet och fonder:

> *Budgetförordningen 42 g §*
>
> *Anteckningarna i bokföringen skall göras tydligt och med bestående skrift. En anteckning får inte strykas ut eller göras svårläslig. (600/1997)*
>
> *Budgetförordningen 46 § 1 momentet*
>
> *Verifikaten skall förvaras så att varje verifikat vid behov lätt kan hittas. (600/1997)*

Statskontoret har gett föreskriften Användning av maskinläsbara datamedier vid bokföringen och uppgörandet av beskrivning av förfarandet. I föreskriften ges order om upprättande av verifikaten och bokföringsanteckningar i maskinläsbara datamedier.

Räkenskapsperiodens verifikat och korrespondens gällande affärstransaktioner skall förvaras i den ordning de registreras eller annars så att man utan svårigheter kan konstatera sambandet mellan verifikat och registreringar (audit trail).

Vid maskinell bokföring skall verifikaten i allmänhet arkiveras enligt verifikatslag i nummerordning, varvid verifikat som gäller t.ex. en enskild kund, leverantör eller ett konto i huvudboken kan hittas med hjälp av registreringarna i bokföringen, som gjorts efter hand som ärendena handlagts.

Användningen av maskinella databärare för lagring av bokföringsmaterial förutsätter att man då och då kontrollerar materialets skick, för att trygga de förvaringstider som gäller. När den tekniska registreringsmiljön ändras skall man säkerställa att de elektroniskt förvarade uppgifterna fortfarande är läsbara.

2.3.1 Förvaringstid och förvaringssätt

Förordningen om statsbudgeten innehåller bestämmelser om förvaringstid och förvaringssätt för bokföringsmaterial enligt följande:

> *Budgetförordningen 46 § 3 momentet*
>
> *Bokföringsböcker, kontoförteckningar och beskrivningar över förfarandet vid maskinell bokföring skall förvaras i minst tio år efter finansårets utgång så ordnade att det utan svårighet kan konstateras vilket kontosystem som använts och på vilket sätt databehandlingen utförts. (600/1997)*
>
> *Budgetförordningen 46 § 4 momentet*
>
> *Finansårets verifikationer och annat än i 3 momentet nämnt bokföringsmaterial skall förvaras i minst sex år efter finansårets utgång, verifikationerna i registreringsordning eller annars så ordnade att sambandet mellan verifikationer och registreringar utan svårighet kan konstateras. (600/1997)*

Skyldigheten att spara handlingar gäller också bilagor till verifikaten, såvida de är nödvändiga för att bekräfta en bokföringstransaktion och tidpunkten. Verifikationer är också t.ex. handlingar i anslutning till grunderna för aktivering av utgifter, såsom omsättningstillgångarnas inventarieförteckningar samt kostnadsberäkningarna för de anläggningstillgångar som har tillverkats för eget bruk.

Bokföringsmaterialet skall förvaras i Finland. Som huvudregel skall bokföringsmaterial som finns i ett annat land flyttas över till Finland. Om detta är omöjligt på grund av utländsk lagstiftning eller utländsk myndighets bestämmelse skall en kopia av bokföringsmaterialet sändas till Finland för förvaring. Data som har överförts från utlandet t.ex. på maskinspråk eller som mikroutskrift skall gå att konvertera till klartext med hjälp av anläggningar som finns i Finland.

Ibland kan det ligga i statens intresse att sända ett verifikat till utlandet. Enligt Statskontorets föreskrift Överlåtelse av verifikationer till utlandet (41/03/v73/531/2003):

> *En verifikation kan tillfälligt eller permanent överlåtas till en annan stat, om överlåtelse av den ursprungliga verifikationen är en förutsättning för erhållande av en förmån som grundar sig på en utländsk myndighets (inkl. Europeiska gemenskapens organ) verksamhet eller annan förmån.*
>
> *Innan verifikationerna överlåts till utlandet skall bokföringsenheten fatta ett skriftligt beslut om överlåtelsen. För bokföringen skall bestyrkta kopior av de verifikationer som överlåts tas. I beslutet om överlåtelse räknas numren på de verifikationer som överlåts upp. Dessutom ges uppgifter om när, vart och för vilket ändamål verifikationerna har förts till utlandet. Beslutet om överlåtelse sparas i sambandmed bokföringen. Kopian på verifikationen skall innehålla en hänvisning till beslutet om överlåtelse.*

2.3.2 Papperslös bokföring

Förordningen om statsbudgeten innehåller bestämmelser om utnyttjande av maskinläsbara datamedier i förvaring av bokföringsmaterial:

> *Budgetförordningen 41 C §(1786/2009)*
>
> *Verifikat får upprättas och anteckningar i bokföringen göras i maskinläsbara datamedier, och verifikaten, bokföringsböckerna och det övriga bokföringsmaterialet får förvaras samtidigt enbart i maskinläsbara datamedier.*
>
> *Vid bokföring i ett maskinläsbart datamedium ska sättet att utföra registreringarna och deras samband med bokslutet kunna konstateras utan svårighet. Bokföringsenheten ska vid behov återge bokföringsmaterial som finns i ett maskinläsbart datamedium i vanlig läsbar skriftlig form.*
>
> *Vid bokföring i ett maskinläsbart datamedium ska en beskrivning avförfarandet uppgöras. Beskrivningen ska förses med anteckningar om tillämpningsperioden och förvaras så ordnad att det utan svårigheter kan fastställas på vilket sätt databehandlingen har utförts.*
>
> *Statskontoret meddelar närmare föreskrifter om förfarandena enligt 1 mom., uppgörande av en beskrivning av förfarandet enligt 3 mom. och avstämning av bokföring i ett maskinläsbart datamedium.*

2.3.3 Förvaringstider för bokföringsmaterial

2.3.3.1 Bokföringsmaterial som skall bevaras permanent

Till den del som bokföringsmaterialet skall förvaras permanent följer man det föreskrift och anvisning Gallring och utgallring av statsförvaltningens handlingar som Arkivverket har gett med stöd i arkivlagen 8 §.

I Statskontorets föreskrift Förvaringstider för bokföringsmaterial finns en förteckning över bokföringsmaterialet som skall förvaras permanent.

2.3.3.2 Bokföringsmaterial som skall bevaras en viss tid

Med sin föreskrift Förvaring av bokföringsmaterial har Statskontoret kompletterat budgetförordningen 46 § 3 momentet och 46 § 4 momentet. Statskontorets föreskrift gäller det egentliga bokföringsmaterialet, boksluts- och verksamhetsberättelsematerialet, dokument i anknytning till uppställning och tillämpning av budgeten, delbokföring, redovisning av resultatbildning och ledning samt övriga uppföljningssystem samt reglementen i anknytning till bokföringen.

Det egentliga bokföringsmaterialet omfattar kontoförteckningar, bokföringsböcker, bokslutsspecifikationer, verifikationer, korrespondens om bokföringstransaktionerna samt metodbeskrivningen för bokföring som sköts maskinellt.

Boksluts- och verksamhetsberättelsematerialet består av bokföringsenheternas bokslutskalkyler och verksamhetsberättelser, de statliga fondernas bokslutsdokument samt ministeriernas ställningstaganden till bokslutet.

Delbokföringarna omfattar lönebokföringen, reskontrorna samt övriga delbokföringar av typ bokföring av anläggningstillgångar och lagerbokföring.

I redogörelsen för kostnadsberäkningen och hur denna anknyter till bokföringen finns uppgifter om vad kostnadsberäkningen genererar, vilka uppgifter som fås ur bokföringen och vilka som fås ur övriga system. Med kostnadsberäkningar avses kostnadskalkyler enligt lagen och förordningen om statsbudgeten, Statskontorets föreskrifter och anvisningar samt sådana kostnadsberäkningar som eventuellt avses i övriga stadganden.

Med bokföringens stadga avses utöver ekonomistadgan och den interna revisionens stadga också reglementen som gäller delområden inom ekonomistadgan i enlighet med budgetförordningen 69 b § 3 momentet andra meningen.

Den egentliga bokföringen skall förvaras i antingen 6 år (de flesta verifikat, såvida EU inte föreskriver någonting annat, korrespondens om bokföringen, samt avstämningskalkylerna i budgetförordningen 42 e §), 10 år och endast i undantagsfall 50 år (löne- och arvodeskort samt dokument som innehåller motsvarande uppgifter).

Om verifikationerna eller annat bokföringsmaterial till följd av någon specialbestämmelse i den nationella lagstiftningen eller EU-lagstiftningen, den behöriga myndighetens beslut eller genom ett avtal med finansiären skall förvaras längre än de förvaringstider som finns i Statskontorets föreskrift skall dessa, längre förvaringstider alltid följas.

2.3.4 Material som skall förstöras

Bokföringsenheterna skall ombesörja att handlingar som skall förstöras i samband med förstörandet inte hamnar i händerna på obehöriga. Man bör fästa särskild uppmärksamhet vid förstöring av sådant material som innehåller konfidentiella uppgifter. I så fall skall man ge anvisningar om att bokföringsmaterialet förstörs till exempel med en dokumentförstörare.

I föreskriften om Gallring och utgallring av statsförvaltningens handlingar konstateras bl.a. följande om registrering av förstöring av dokument: Oberoende av vilken förvaringstid som har fastställts för kontoböckerna och verifikaten i bokföringen skall man dokumentera det faktum att dessa har förstörts. Den som bildar arkivet skall ordna förstörandet av sina dokument på ett sådant sätt att ansvaret för verkställandet alltid entydigt kan verifieras.

3 Den ingående balansräkningen i Valki -bokföringen den 1.1.1998

Statens bokföring förnyades år 1998. Då anpassades bokföringslagens affärsbokförings-principer att löpa parallellt med det kamerala förfarandet (förvaltningsbokföring, budgetbok-föring). Reformen genomfördes så att man i förordningen om statsbudgeten (1243/1992) lade till definitioner om en ekonomiförvaltningsorganisation och bokföringstransaktioner samt principer för registrering av bokföringstransaktioner, periodisering, värdering av ba-lansposter och upprättande av bokslut.

Den första kontoöppningen per 1.1.1998 gjordes utgående från en ingående balans. Rä-kenskapsverkets ingående balans upprättades enligt de tillgångs- och kapitalrapporter som togs fram utgående från en inventering per 31.12.1997. Statens ingående balans bildades genom en sammanställning av räkenskapsverkens ingående balanser. Statsrådet fast-ställde statens ingående balans.

Ingående balansen överfördes till ingående balans för affärsbokföringen under den första räkenskapsperioden. Denna åtgärd vidtogs alltså endast en gång. I fortsättningen kommer ingående balansen att bildas enligt den utgående balansen för föregående räkenskapspe-riod.

3.1 Statens bokföringsnämnds utlåtanden

Statens bokföringsnämnd gav följande utlåtanden gällande den nya bokföringen och pos-terna i ingående balansen:

- Om värderingen av de tillgångar som hör till statens ämbetsverk och in-rättningar samt till statens fonder utanför budgeten i tillgångsrapporterna om situationen den 31 december 1995, nr 1, 27.2.1995
- Om behandlingen av kontotransaktioner i statens pensionsfonds bokfö-ring vid köp och försäljning av obligationer, nr 2, 31.7.1995
- Om behandlingen av ADP-program som hör till statens ämbetsverk och inrättningar samt till statens fonder utanför budgeten i tillgångsrappor-ten, nr 3, 4.9.1995
- Om fastställande av den nationalegendom som hör till statens ämbets-verk och inrättningar samt till statens fonder utanför budgeten samt om hur den skall behandlas och värderas i tillgångsrapporten, nr 4, 4.9.1995
- Om fastställande av de omsättningstillgångar som hör till statens äm-betsverk och inrättningar samt till statens fonder utanför budgeten samt om hur de skall inventeras och värderas i tillgångsrapporten, nr 5, 6.11.1995
- Om behandlingen och värderingen av forskningscentralens tryckta kar-tor och publikationer i tillgångsrapporten, nr 6, 6.11.1995
- Om rapporteringen och värderingen av de dataregister och -reserver som hör till statens ämbetsverk och inrättningar samt till statens fonder utanför budgeten i tillgångsrapporten, nr 7, 6.11.1995

- Om behandlingen av de böcker och annat med dem jämförbart material som hör till statens ämbetsverk och inrättningar samt till statens fonder utanför budgeten i tillgångsrapporterna om situationen den 31 december 1995, nr 8, 8.1.1996
- Om finansministeriets balansarbetsgrupps memorandum, nr 12, 20/97, 14.8.1997
- Om hur överlåtelser till Forststyrelsen utan vederlag av naturskyddsområden skall behandlas i bokföringen och befogenhetsuppföljningen, nr 13, 17.12.1997.

3.2 Inventering av tillgångar och skulder

Inventeringen av statens tillgångar och skulder ingick i projektet med reform av statens bokföring, som genomfördes stegvis. Målet med inventeringen vara att skapa en grund för ingående balansen per 31.12.1997. Vid inventeringarna fastställdes balansvärden för de tillgångs- och kapitalposter för vilka ett värde inte kunde fås direkt ur utgående balansen för den dåvarande förvaltningsbokföringen. Den 20.12.1994 gav Statskontoret en anvisning om inventeringen av tillgångar och skulder. Denna anvisning kompletterades ett flertal gånger under år 1995. Inventeringen gjordes och tillgångs- och kapitalrapporterna för situationen per 31.12.1995 upprättades enligt denna anvisning. Den andra inventeringen utfördes gällande situationen per 31.12.1996 och utgående från denna uppdaterades de tillgångs- och kapitalrapporter som hade gjorts vid föregående inventering.

3.3 Principer för upprättande av ingående balansen per 31.12.1997

Finansministeriet meddelade en föreskrift om upprättande av ingående balans (TM 9705). Statens tillgångar och kapital hänfördes till ingående balansen för det räkenskapsverk som hade förvaltnings- och skötselansvaret för tillgångs- eller kapitalposten. Räkenskapsverket skulle i sin balansräkning uppta alla de statliga tillgångar och det kapital som räkenskapsverket förvaltade. De lån som staten hade gett och fordringarna på dessa hänfördes till balansräkningen för det beviljande räkenskapsverket. De aktier och andelar i olika bolag som staten ägde samt övriga värdepapper hänfördes till balansräkningen för det ämbetsverk som förvaltade över dem.

3.3.1 Principer för värdering av tillgångar och kapital i ingående balansen

Enligt de allmänna bokföringsprinciperna ska tillgångarna värderas till sin ursprungliga anskaffningsutgift. Då statens ingående balans skapades gick det inte alltid att få fram anskaffningsutgiften för tillgångarna. Därför, liksom även för att förenkla övergångsfasen, meddelade finansministeriet en detaljerad föreskrift om värderingsprinciperna för olika tillgångsposter.

Tillgångarna värderades skattefria, dvs. utan omsättningsskatt eller mervärdesskatt. Om andelen skatt som ingick i anskaffningsutgiften inte gick att säkerställa beaktade man anskaffningsutgiften som sådan.

I praktiken användes värdena vid inventeringarna av situationen den 31.12.1995 och 31.12.1996 vid fastställandet av värdet på tillgångarna i ingående balansen såvida tillgångarna hade värderats på ett sätt som motsvarade de av finansministeriet fastslagna principerna. Som grund för värderingsprinciperna användes statens bokföringsnämnds

utlåtande om värderingen av de tillgångar som hör till statens ämbetsverk och inrättningar samt till statens fonder utanför budgeten i tillgångsrapporterna om situationen den 31.12.1995 (27.2.1995, nummer 1).

Inventarier som förvärvats för försvaret värderades inte.

Tillgångsposterna värderades på följande sätt:

Tillgångspost	Värderingsprincip
Nationalförmögenhet	Värderades som huvudregel inte alls, undantag utgjorde tillgångar som användes såsom lokaler eller i annan produktion.
Anläggningstillgångar och övriga placeringar med lång verknings-tid	I första hand det marknadspris som går att fastställa på ett tillförlitligt sätt, annars återanskaffningspriset eller det indexjusterade nuvärdet. Det nominella värdet på aktier ingående i anläggningstillgångarna. För tillgångar som köpts år 1990 eller därefter alternativt även det ursprungliga anskaffningspriset med avdrag för den värdeminskning som tillgångens ålder och användning resulterar i. Om förfarandet här ovanför inte var tillämpligt, avkastningsvärdet eller ett värde fastställt av en sakkunnig värderare.
Värderingsposter	Finns inte i balansschemat.
Omsättningstillgångar	Återanskaffningsvärdet eller ett lägre, sannolikt överlåtelsepris. Ursprunglig anskaffningsutgift som grundar sig på lagerbokföringssystemet eller ett lägre återanskaffningspris eller sannolikt överlåtelsepris. Tillgångar som överlåts utan vederlag och tillgångar med prisstöd: återanskaffningsvärdet eller ett lägre värde än detta enligt lagerbok-
Finansieringstillgångar	Nominellt värde, dock högst det sannolika värdet. Värdepapper och övriga sådana finansieringstillgångar till ursprunglig anskaffningsutgift eller ett sannolikt lägre överlåtelsepris. Kursdifferenserna ska beaktas enligt budgetförordningen.

Kapitalposterna värderades på följande sätt:

Tillgångspost	Värderingsprincip
Statens eget kapital 1.1.1998	Kalkylmässig post, differensen mellan balansomslutningen på balansräkningens aktiva sida och passiva sida.
Reserveringar	I enstaka fall kan räkenskapsverkets ingående balans av särskilda skäl innehålla reserveringar.
Värderingsposter	Fanns inte i ingående balansen.
Främmande kapital	Nominellt värde. Skulder som har bundits till index eller på annat sätt till ett högre värde än det nominella värdet enligt den ändrade jämförelsegrunden. Skulder och övriga förbindelser i utländsk valuta omräknade till finländsk valuta enligt bestämmelserna i budgetlagen och budgetförordningen.

3.4 Metod för sammanställning av statens ingående balans

Som grund för statens ingående balans inventerade räkenskapsverken den statliga egendom och det statliga kapital som de förvaltade enligt situationen per 31.12.1997 i enlighet med Statskontorets föreskrift Uppgörande av ingående balans och inventering av egendom som har samband med denna. Räkenskapsverken upprättade sina tillgångs- och kapitalrapporter utgående från inventeringen och lämnade in dem undertecknade till respektive ministerium senast den 15.3.1998. Ministerierna lämnade in sina tillgångs- och kapitalrapporter samt tillgångs- och kapitalrapporterna för förvaltningsområdets räkenskapsverk liksom även sina utlåtanden om dessa till Statskontoret före 31.3.1998. Utgående från dessa skulle Statskontoret senast den 15.5.1998 upprätta ett förslag till ingående balans för staten för finansministeriet.

Statskontoret gav detaljerade anvisningar om inventeringen, allokeringen och värderingen av olika tillgångs- och kapitalslag samt skulder. Anvisningen innehöll även en omstyrningskarta som användes för att styra balanskontona i förvaltningsbokföringen till Valki-kontona. Då saldona på balanskontona i förvaltningsbokföringen upptogs i tillgångs- och kapitalrapporterna skulle innehållet på balanskontot och att innehållet motsvarade kontona enligt kontoföreskriften noggrant undersökas och vid behov skulle innehållet på balanskontona fördelas på flera konton i tillgångs- och kapitalrapporten.

3.5 Godkännande av statens ingående balans 1.1.1998

Finansministeriet presenterade ett förslag till ingående balans för staten för statsrådets plenum för godkännande. Statsrådet godkände den 17.12.1998 statens ingående balans med balansomslutningen 264 909 466 428,29 mark. Samtidigt befullmäktigade statsrådet finansministeriet att korrigera uppenbara skriv- eller räknefel.

Räkenskapsverken skulle godkänna sina ingående balanser med beaktande av innehållet i statens ingående balans inom en månad från det att statsrådets plenum hade godkänt ingående balansen för staten.

3.6 Rättelse av poster i ingående balansen

Räkenskapsverken skulle meddela Statskontoret för kännedom eventuella observerade förändringar eller rättelser i ingående balansen. Statskontoret förde sedan ärendet till finansministeriet för kännedom och för eventuella åtgärder.

Finansministeriet beslöt den 31.3.1999 om korrigeringar i ingående balansen utgående från de kontrollerade kontouppgifter och avstämningskalkyler som Statskontoret hade lämnat in, så att balansomslutningen för ingående balansen blev 264 970 241 092,33 mark.

Korrigering av fel i inventeringen under senare år

Vissa fel i ingående balansen har noterats även efter 31.3.1999. Felen beror på tillgångsposter som av olika orsaker inte har bokförts i ingående balansen. Sådana fel registreras i den löpande bokföringen, ingående balansen korrigeras inte längre.

3.7 Förteckning över nationalegendom som saknas i den ingående balansräkningen den 1 januari 1998

Statskontoret har den 18.9.2014 meddelat föreskriften om förteckningen över nationalegendom som saknas i den ingående balansräkningen den 1 januari 1998. Förteckningen ska gälla situationen som råder den 31 december 2014. Förteckningen ska undertecknas och arkiveras i anslutning till den ingående balansräkningen för 1998.

Om egendom som noterats i förteckningen avförs ska detta noteras i förteckningen. Om det efter den 31 december 2014 ytterligare uppdagas nationalegendom som inte noterats i den ingående balansräkningen och inte har upptecknats i en förteckning i enlighet med den här föreskriften, noteras den i balansräkningen till gängsevärde. Om det inte är möjligt att fastställa gängsevärde, ska egendomen läggas till företeckningen.

4 Registreringar i den löpande bokföringen

Den löpande bokföringens mest allmänna registreringar handlas i detta kapitel.

4.1 Betalningsrörelse

Bestämmelserna om skötsel av statens betalningsrörelse finns i 13 och 13 a § i lagen om statsbudgeten samt kapitel 5 i förordningen om statsbudgeten. Statens betalningsrörelse omfattar uppbärandet av statens inkomster och betalning av utgifter samt överföringar av medel mellan kontoorganisationerna i anknytning till detta, det vill säga statens interna betalningsrörelse.

Bokföringsenheten ansvarar för statens betalningsrörelse. Bokföringsenheter är republikens presidents kansli och ministerierna samt som funktionellt och ekonomiskt ändamålsenliga helheter ämbetsverken, inrättningarna och andra organ. Finansministeriet bestämmer om bildandet av bokföringsenheter efter att ha hört det behöriga ministeriet.

I förordningen om statsbudgeten 27 § finns bestämmelser om redogörare. Om det kan anses vara ändamålsenligt, kan bokföringsenheten mot redogörelse överföra betalningen av vissa utgifter och indrivningen av vissa inkomster till någon annan instans än bokföringsenheten. Denna instans skall utses till redogörare.

Utöver obetydliga kontantkassor, förvaltar bokföringsenheterna inte över några kassamedel, utan de penningmedel som behövs för deras utgifter fås ur statens allmänna kassamedel. De inkomster som influtit på bokföringsenheternas transaktionskonton för inkomster överförs dagligen till statens allmänna kassamedel. Statskontoret har avtalat med respektive bank som sköter betalningsrörelsen om daglig överföring av medel och tömningar till de konton i betalningsrörelsen som hör till statens koncernkonton.

Utöver de allmänna transaktionskontona för inkomster och utgifter kan bokföringsenhet även förfoga över andra transaktionskonton för inkomster och utgifter som tillhör statens koncernkonton. Då det finns flera transaktionskonton för inkomster och/eller transaktionskonton för utgifter används det allmänna transaktionskontot inte som transaktionskonto. Täckningen och tömningen av de övriga transaktionskontona sköts via bokföringsenhetens allmänna transaktionskonton för inkomster och utgifter i bankgruppen i fråga. Dessutom kan bokföringsenheten av grundad anledning och med Statskontorets tillstånd ha tillgång till andra betalningsrörelsekonton.

Statskontoret har meddelat en föreskrift om administrationen av bankkonton.

4.1.1 Koncernkontostruktur för statens bankkonton

För betalning av utgifter och uppbärandet av inkomster kan bokföringsenhet ha ett eller flera transaktionskonton för inkomster eller utgifter som tillhör statens koncernkonton. Med stöd av 28 § i förordningen om statsbudgeten har statskontoret meddelat en föreskrift om statens koncernkontostruktur samt tömning och täckning av de konton denna omfattar.

Alternativ 1. Bokföringsenhet har endast ett transaktionskonto för inkomster per bankgrupp och/eller ett transaktionskonto för utgifter per bankgrupp.

- Inkomsterna inflyter på bokföringsenhetens allmänna transaktionskonto för inkomster. Detta konto töms dagligen mot statens allmänna transaktionskonto för inkomster.
- Utgifterna betalas från bokföringsenhetens allmänna transaktionskonto för utgifter. Detta konto får dagligen täckning från statens allmänna transaktionskonto för utgifter.

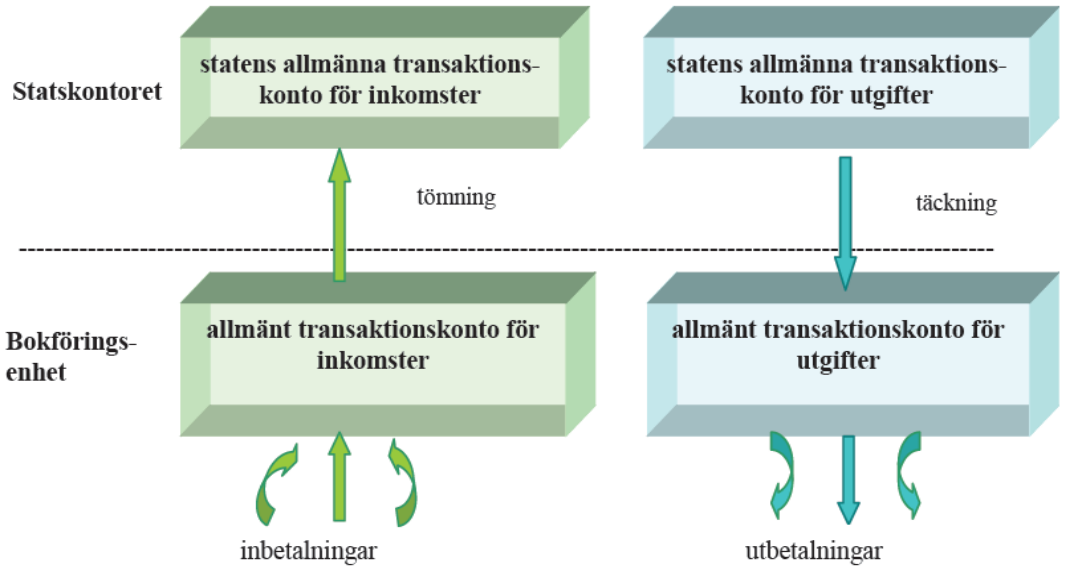
Alternativ 2. Bokföringsenheten har flera transaktionskonton för inkomster per bank eller flera utgiftskonton för betalningstrafik för utgifter per bank.

Då bokföringsenhet har flera transaktionskonton för inkomster per bank och/eller flera transaktionskonton för utgifter per bank, inflyter inga inkomster direkt på bokföringsenhetens allmänna transaktionskonton för inkomster och inga utgifter betalas direkt från bokföringsenhetens allmänna transaktionskonton för utgifter. Dessa fungerar i stället som uppsamlingskonton.

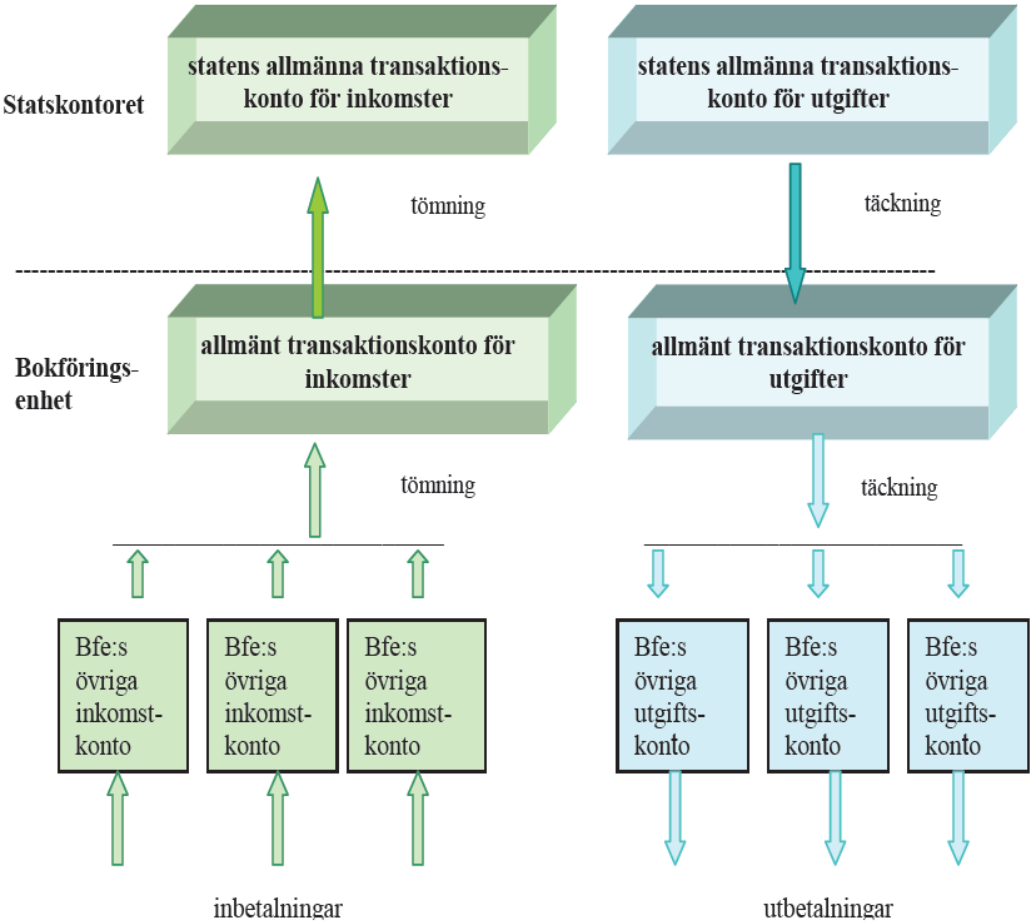
- Inkomsterna inflyter på de transaktionskonton för inkomster som ligger på den lägsta nivån i koncernstrukturen. Dessa töms dagligen mot bokföringsenhetens allmänna transaktionskonton för inkomster och vidare därifrån mot statens allmänna transaktionskonton för inkomster.
- Utgifterna betalas från de transaktionskonton för utgifter som ligger på den lägsta nivån i koncernstrukturen. Dessa får dagligen täckning från bokföringsenhetens allmänna transaktionskonto för utgifter, som för sin del får täckning från statens allmänna transaktionskonto för utgifter.

Det kan endast finnas konton på en nivå under bokföringsenhetens allmänna transaktionskonto för inkomster och allmänna transaktionskonto för utgifter.

Alternativ 1. Bokföringsenheten har endast ett transaktionskonto för inkomster och/eller ett transaktionskonto för utgifter



Alternativ 2. Bokföringsenheten har flera transaktionskonton för inkomster och/eller flera transaktionskonton för utgifter



Figur: Alternativa koncernstruckturer

4.1.2 Bokföringsenheternas betalningsrörelseorganisation

Förutom bokföringsenheten kan redogörare sköta bokföringsenhetens betalningsrörelse.

Bokföringsenheten har följande transaktionskonton för inkomster och utgifter:

- 19100 Allmänna transaktionskonton för inkomster (T)
- 19110 Övriga transaktionskonton för inkomster (T)
- 19200 Allmänna transaktionskonton för utgifter (T)
- 19210 Övriga transaktionskonton för utgifter (T)

Följande konton finns det för den interna penningrörelsen:

- 19930 Täckningsmedel (T)
- 19940 Tömningar (T)
- 19960 Interna täckningsmedel (T)
- 19970 Interna tömningar (T)

Dessutom används ett tekniskt hjälpkonto för bokföringsenhetens interna penningrörelse samt kontantavräkningar och påfyllning av kassan:

- 19980 Utredningskonto för penningrörelse (T)

4.1.3 Undergruppering av bokföringskonton enligt bank

Enligt 42 b § 3 momentet i förordningen om statsbudgeten skall kontosystemet vara klart och tillräckligt specificerat. Dessutom skall det för varje finansår finnas kontoförteckningar som försetts med anteckningar om användningstiden.

För att kravet om tillräcklig specifikation av kontosystemet i 42 b paragrafen i förordningen om statsbudgeten skall uppfyllas skall kontona i bokföringen undergrupperas så att varje bankkonto motsvaras av ett konto i affärsbokföringen. Samma krav på undergruppering gäller även konton för intern betalningsrörelse (täckningar och tömningar).

Kieku-datasystemets affärsbokföringskonton har indelning beslutad av Statskontoret.

4.1.4 Bokföring om betalning med kontoutdrag

Enligt 42 a § i budgetförordningen skall bokföringen i mån av möjlighet ajourföras dagligen. Från kontoutdragen bokförs de pengar som influtit på och tömningarna från bankkontona samt gjorda betalningar och täckningar till transaktionskontona för utgifter och kontona för intern penningrörelse. Registreringarna skall göras dagligen.

Motbokningarna till kontofordringar, inkomstkonton och övriga konton görs ofta decentraliserat på olika ställen. En del transaktioner kräver ytterligare utredningar innan man vet vilket det slutliga bokföringskontot är. Registreringarna på de allmänna transaktionskontona för inkomster fördröjs och risken för fel ökar om de influtna pengarna registreras först då utredningen är klar.

För att kunna bokföra transaktionerna på bankkontona utan dröjsmål rekommenderas användning av utredningskontot som motkonto. På utredningskontot registreras summan av alla de transaktioner som samlats ihop från kontoutdraget eller totalbeloppet för gjorda betalningar. Detta betyder att det blir färre bokföringstransaktioner på de allmänna transaktionskontona och avstämningen av dem underlättas.

Utredningskontot för transaktionskontona för inkomster är 26200 Oklara poster (T). Utredningskontot för transaktionskontona för utgifter är 19980 Utredningskonto för penningrörelse (T). Utredningskontot kan undergrupperas enligt behov. Kontot skall putsas upp så fort som möjligt. Vid bokslutet får det inte finnas något saldo som hänför sig till utredning av betalningsrörelsen på utredningskontot.

4.1.5 Bokföring av tömningar och teckningar

Tömningar och täckningar är transaktioner som bokförs från kontoutdraget. Banken tömmer de allmänna transaktionskontona för inkomster dagligen och som huvudregel skall saldot på bankkontona vara noll. Tömningen bokförs till det belopp som den finns på kontoutdraget. Om bankens tömning är mindre än de transaktioner som influtit på kontot under dagens lopp visar kontoutdraget ett saldo. I så fall kommer även transaktionskontot för inkomster i bokföringen att uppvisa samma saldo som kontoutdraget. Även täckningen bokförs till det belopp som den finns på kontoutdraget.

På transaktionskontot för inkomster kan det till exempel finnas ett uttag av bankkostnader, som kan ge ett negativt saldo på kontoutdraget. Betalningarna bokförs på de aktuella utgiftskontona. Då stämmer saldot på transaktionskontot i bokföringen överens med saldot på kontoutdraget. Likaså kan betalningar som bokföringsenhet har sänt till banken returneras till transaktionskontot för utgifter, vilket kan ge ett saldo på kontoutdraget. De betalningar som returnerats bokförs och saldot på transaktionskontot för utgifter i bokföringen stämmer överens med saldot på kontoutdraget.

Det får tillfälligt finnas ett saldo på transaktionskontot vid månadsskiftet eller vid bytet av budgetår. Statskontoret har gett anvisningar om hur man skall förfara med skötseln av betalningsrörelsen i de fall då det finns ett saldo på kontoutdraget för transaktionskontona.

4.1.6 Användning av utredningskontot för penningrörelse

Det finns flera olika program i användning för skötsel av betalningsrörelsen. I dessa görs registreringarna på det sätt som definierats för respektive program. Kontot 19980 kan användas som hjälpkonto för registreringen av transaktioner som betalas eller inflyter via reskontran. Kieku-datasystemet har gemensam bokningspraxis.

Vid redovisning av kontanta medel ur kassan till banken kan en fördröjning uppstå, innan redovisningen syns på kontoutdraget. Dessa redovisningar bokförs på utredningskontot för penningrörelse. Därifrån bokförs de på transaktionskontot då redovisningen syns på kontoutdraget. Det kan finnas ett saldo på utredningskontot för penningrörelse till följd av registreringen av överföringen av kontanta medel.

Likaså bokförs kompletteringen av kontantkassan via utredningskontot för penningrörelse i samband med komplettering av kassan.

Exempel på användning av utredningskontot för penningrörelse vid registrering av kontanta medel

> *Bokföringsenhet har sänt 10 000 euro i kontanta medel till banken. I detta exempelfall syns insättningen på kontoutdraget först efter fyra dagar, vilket betyder att de medel som lyfts ur kassan registreras på utredningskontot. Bokföringsenhet bokför de pengar som lyfts ur kassan per 19980 Utredningskonto för penningrörelse (T) an 19000 Kassakonto (T).*

ABF-konto	BBF-konto	Partner	Debet	Kredit
19980 Utredningskonto för penningrörelse (T)			10 000	
19000 Kassakonto (T)				10 000

Från kontoutdraget bokförs per 19100 Allmänna transaktionskonton för inkomster (T) an 19980 Utredningskonto för penningrörelse (T) när banken har registrerat depositionen på bankkontot.

ABF-konto	BBF-konto	Partner	Debet	Kredit
19100 Allmänna transaktionskonton för inkomster (T)			10 000	
19980 Utredningskonto för penningrörelse (T)				10 000

Bokföringsenhet har lyft 10 000 euro i kontanta medel från banken. I detta exempel syns uttaget på kontoutdraget först fyra dagar senare, vilket betyder att de medel som lyfts i banken bokförs på utredningskontot. Bokföringsenhet bokför kompletteringen av kassan 19000 Kassakonto (T) an 19980 Utredningskonto för penningrörelse (T).

ABF-konto	BBF-konto	Partner	Debet	Kredit
19000 Kassakonto(T)			10 000	
19980 Utredningskonto för penningrörelse (T)				10 000

Från kontoutdraget bokförs per 19980 Utredningskonto för penningrörelse (T) an 19200 Allmänna transaktionskonton för utgifter (T) när banken har registrerat uttaget på bankkontot.

ABF-konto	BBF-konto	Partner	Debet	Kredit
19980 Utredningskonto för penningrörelse (T)			10 000	
19200 Allmänna transaktionskonton för utgifter (T)				10 000

Exempel på betalningsrörelseregistreringar mellan bokföringsenhet och Statskontoret i samband med utgift.

Bokföringsenhet har bokfört betalda utgifter för 124 euro. Bokföringsenhet har endast ett transaktionskonto för utgifter.

ABF-konto	BBF-konto	Partner	Debet	Kredit
40010 Kontorstillbehör	28.20.01		100	
93000 Mervärdesskattekostnader	xx.xx.xx		24	
19200 Allmänna transaktionskonton för utgifter (T)				124

Bokföringsenhet får dagligen täckning från statens allmänna transaktionskonton för utgifter som betalts från allmänna transaktionskonton för utgifter.

Bokföringsenhet bokför den täckning som överförts till allmänna transaktionskonton för utgifter per 19200 Allmänna transaktionskonton för utgifter (T) an 19930 Täckningsmedel (T). Vid registreringen används kontoutdraget som verifikat.

ABF-konto	BBF-konto	Partner	Debet	Kredit
19200 Allmänna transaktionskonton för utgifter (T)			124	
19930 Täckningsmedel (T)				124

Statskontoret bokför den täckning som överförts från statens allmänna transaktionskonton för utgifter per 19930 Täckningsmedel (T) an 19410 Statens allmänna transaktionskonton för utgifter (T). Sålunda balanserar kontot täckningsmedel på statsnivå.

ABF-konto	BBF-konto	Partner	Debet	Kredit
19930 Täckningsmedel (T)			124	
19410 Statens allmänna transaktionskonton för utgifter (T)				124

Exempel på interna betalningsrörelseregistreringar i en bokföringsenhet som har flera transaktionskonton för utgifter.

Bokföringsenhet har bokfört betalda utgifter för 124 euro.

ABF-konto	BBF-konto	Partner	Debet	Kredit
40010 Kontorstillbehör	28.20.01		100	
93000 Mervärdesskattekostnad 22 %	xx.xx.xx		24	
19210 Övriga transaktionskonton för utgifter (T)				124

Transaktionskonto för utgifter får dagligen täckning från bokföringsenhetens allmänna transaktionskonto för utgifter. Täckning bokförs per 19210 Övriga transaktionskonton för utgifter (T) an 19960 Interna täckningsmedel (T). Vid registreringen används kontoutdraget som verifikat.

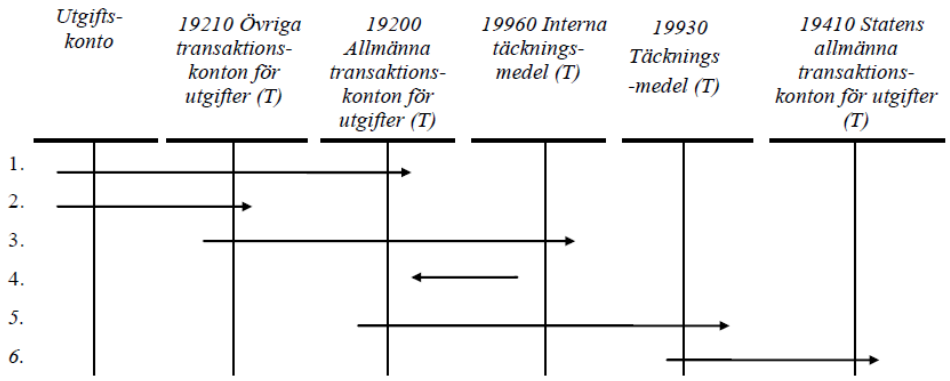
ABF-konto	BBF-konto	Partner	Debet	Kredit
19210 Övriga transaktionskonton för utgifter (T)			124	
19960 Interna täckningsmedel (T)				124

Bokföringsenhet bokför den täckning som överförts från allmänna transaktionskonton för utgifter och som motkonto är 19960 Interna täckningsmedel (T). Kontot balanserar sålunda på bokföringsenhetsnivå. Vid registreringen används kontoutdraget av almänna transaktionskonto för utgifter som verifikat.

ABF-konto	BBF-konto	Partner	Debet	Kredit
19960 Interna täckningsmedel (T)			124	
19200 Allmänna transaktionskonton för utgifter (T)				124

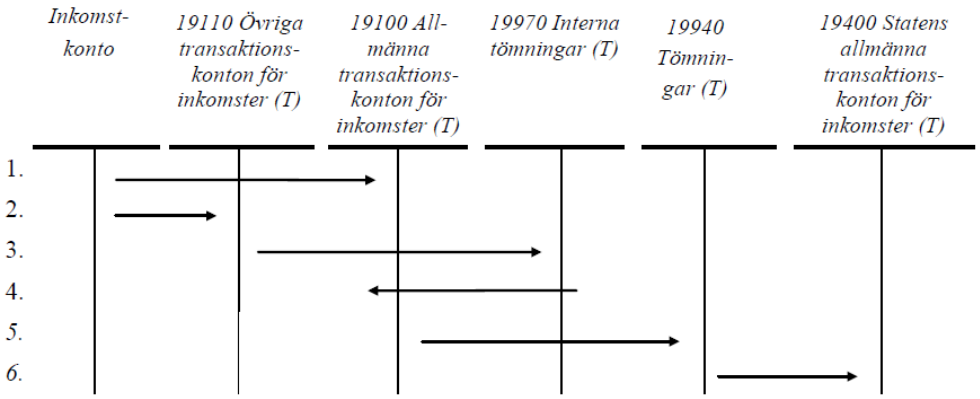
Sammandrag av betalningsrörelseregistreringar i samband med utgifter.

1. *Bokföringsenheten bokför utgifter betalda från bokföringsenhetens allmänna transaktionskonton för utgifter per utgiftskontot an 19200 Allmänna transaktionskonton för utgifter (T). Bokföringsenheten har endast ett transaktionskonto för utgifter.*
2. *Bokföringsenheten bokför utgifter betalda från bokföringsenhetens övriga transaktionskonton för utgifter per kostnadskonto an 19210 Övriga transaktionskonton för utgifter (T). Bokföringsenheten har många transaktionskonton för utgifter.*
3. *Betalningsstället bokför täckning som det mottagit på betalningsställets transaktionskonton för utgifter från bokföringsenhetens allmänna transaktionskonton för utgifter per 19210 Övriga transaktionskonton för utgifter (T) an 19960 Interna täckningsmedel (T).*
4. *Bokföringsenheten bokför täckningar av övriga transaktionskonton för utgifter som gjorts från bokföringsenhetens allmänna transaktionskonton för utgifter (transaktion på utdrag av allmänt transaktionskonton) per 19960 Interna täckningsmedel (T) an 19200 Allmänna transaktionskonton för utgifter (T).*
5. *Bokföringsenhetens huvudbetalningsställe bokför täckningar från statens allmänna transaktionskonton för utgifter per 19200 Allmänna transaktionskonton för utgifter (T) an 19930 Täckningsmedel (T).*
6. *Statskontoret bokför täckningar från statens allmänna transaktionskonton för utgifter till bokföringsenhetens allmänna transaktionskonton för utgifter per 19930 Täckningsmedel (T) an 19410 Statens allmänna transaktionskonton för utgifter (T).*



Sammandrag av betalningsrörelseregistreringar i samband med inkomster.

1. *Bokföringsenheten bokför inkomster som det inkasserat på bokföringsenhetens allmänna transaktionskonton för inkomster per 19100 Allmänna transaktionskonton för inkomster (T) an inkomstkontot. Bokföringsenheten har endast ett transaktionskonto för inkomster.*
2. *Bokföringsenheten bokför inkomster som det inkasserat på övriga transaktionskonton för inkomster per 19110 Övriga transaktionskonton för inkomster (T) an inkomstkontot.*
3. *Bokföringsenheten bokför tömningar från övriga transaktionskonton för inkomster till bokföringsenhetens allmänna transaktionskonton för inkomster per 19970 Interna tömningar (T) an 19110 Övriga transaktionskonton för inkomster (T).*
4. *Bokföringsenheten bokför tömningar från övriga transaktionskonton för inkomster-till bokföringsenhetens allmänna transaktionskonton för inkomster per 19100 Allmänna transaktionskonton för inkomster (T) an 19970 Interna tömningar (T).*
5. *Bokföringsenheten bokför tömningar från Bokföringsenhetens allmänna transaktionskonton för inkomster till statens allmänna transaktionskonton för inkomster per 19940 Tömningar (T) an 19100 Allmänna transaktionskonton för inkomster (T).*
6. *Statskontoret bokför tömningar från bokföringsenhetens allmänna transaktionskonton för inkomster till statens allmänna transaktionskonton för inkomster per 19400 Statens allmänna transaktionskonton för inkomster (T) an 19940 Tömningar (T).*



4.2 Inköpsutgifter

Inköpsutgifterna är utgifter mot vederlag. De uppstår vid anskaffning av produktionsfaktorer.

I affärsbokföringen är registreringen av inköpsutgifter en registrering mellan ett utgiftskonto och ett finansieringskonto. I kontoplanen har reserverats egna konton för olika typer av utgifter.

I budgetbokföringen är registreringen av inköpsutgifter en debitering av ett budgetkonto. Budgetkontot väljs i enlighet med på vilket budgetkonto inköpsutgiften har budgeterats.

Exempel på registrering av en inköpsutgift

Kontorstillbehör köps kontant för 2 000 euro (+moms 24 %).

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
40010 Kontorstillbehör	28.20.01		2 000	
93000 Mervärdesskattekostnader	xx.xx.xx		480	
19200 Allmänna transaktionskonton för utgifter (T)				2 480

Inköpsutgiften kan bokföras som i exemplet ovan enligt kontantprincipen, dvs. när den betalas. I allmänhet erhålls betalningstid för betalning av inköpsutgiften varvid inköpsutgiften bokförs enligt prestationsprincipen, dvs. vid mottagandet av produktionsfaktorn varvid betalningen sker senare. I detta fall används leverantörsskuldkonto. Leverantörsskulderna omfattar också mervärdesskatten för utgiften

Exempel på registrering av leverantörsskuld

1. *Kontorstillbehör köps på skuld för 2 000 euro (+ Moms 24 %)*
2. *Leverantörsskulden betalas.*

	ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
1.	40010 Kontorstillbehör	28.20.01		2 000	
1.	93000 Mervärdesskattekostnader	xx.xx.xx		480	
1.	25700 Leverantörsskulder (T)				2 480
2.	25700 Leverantörsskulder (T)			2 480	
2.	19200 Allmänna transaktionskonton för utgifter (T)				2

Exempel på bokföring av inköpsutgifter vid köp från statliga organisationer som hör till staten som momsskyldiga (se stycke 6)

1. Förnödenheter köps på skuld för 2 000 euro (+ moms 0 %) av ett statligt ämbetsverk, en inrättning eller en utomstå-ende fond som hör till staten som momsskyldiga.
2. Leverantörsskulden betala.

	ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
1.	40098 Material, förnödenheter och varor, interna	28.20.01	xxxx	2 000	
1.	25708 Leverantörsskulder, interna (T)		xxxx		2 000
2.	25708 Leverantörsskulder, interna (T)		xxxx	2 000	
2.	19200 Allmänna transaktionskonton för utgifter (T)				2 000

4.3 Försäljningsinkomster

Försäljningsinkomsterna är inkomster mot vederlag. De uppstår vid försäljning av prestationer.

I affärsbokföringen är registreringen av försäljningsinkomster en registrering mellan ett inkomstkonto och ett finansieringskonto. I kontoplanen har reserverats egna konton för olika typer av inkomster. För använda medel finns alltid ett finansieringskonto och för tillförda medel ett inkomstkonto.

I budgetbokföringen består registreringen av försäljningsinkomst av en kreditering av ett budgetkonto. Budgetkontot väljs enligt på vilket budgetkonto försäljningsinkomsten har budgeterats.

Exempel på registrering av en inkomst

En tjänst säljs kontant till Oy Yritys Ab för 4 000 euro (+ moms 24 %).

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
19100 Allmänna transaktionskonton för inkomster (T)			4 960	
30120 Offentligrättsliga inkomster från näringslivet enligt lagen om grunderna för avgifter till staten	12.28.xx			4 000
92020 Mervärdesskatteintäkter 24 %	11.04.01			960

Försäljningsinkomsten kan bokföras som i exemplet ovan enligt kontantprincipen, dvs. när den betalas. I allmänhet erhåller kunden betalningstid varvid försäljningsinkomsten bokförs enligt prestationsprincipen, dvs. när prestationen överlåts medan betalningen sker senare. I detta fall används kontot 17000 Försäljningsfordringar (T). Försäljningsfordran omfattar också mervärdesskatten för försäljningen.

1. *En tjänst säljs på skuld till Oy Yritys Ab för 4 000 euro (+ moms 24 %).*

2. *En prestation erhålls.*

	ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
1.	17000 Försäljningsfordringar (T)			4 960	
1.	30120 Offentligrättsliga inkomster från näringslivet enligt lagen om grunderna för avgifter till staten Intäkter från nä-	12.28.xx			4 000
1.	92020 Mervärdesskatteintäkter 24 %	11.04.01			960
2.	19100 Allmänna transaktionskonton för inkomster (T)			4 960	
2.	17000 Försäljningsfordringar (T)				4 06+

Exempel på bokföring av försäljningsfordringar vid försäljning till statliga organisationer som hör till staten som moms-skyldiga (se stycke 6)

1. Förnödenheter säljs på skuld för 4 000 euro (+ moms 0 %) till ett statligt ämbetsverk, en inrättning eller en utomstående fond som hör till staten som momsskyldiga.
2. Prestationen erhålls.

	ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
1.	17008 Försäljningsfordringar, interna (T)		xxxx	4 000	
1.	30180 Offentligrättsliga inkomster enligt lagen om grunderna för avgifter till staten, interna	12.28.xx	xxxx		4 000
2.	19100 Allmänna transaktionskonton för inkomster (T)			4 000	
2.	17008 Försäljningsfordringar, interna (T)		xxxx		4 000

4.3.1 Sponsring

Med sponsring avses ett samarbete som utgår från ett avtal mellan sponsorn och ämbetsverket i vilket sponsorn genom sin insats stöder ämbetsverkets verksamhet (ett klart avgränsat objekt) och får som vederlag minst immateriell nytta (immateriella rättigheter).

Den insats som sponsorn gör som också det vederlag sponsorn erhåller kan variera. Den insats ämbetsverket får kan vara pengar, varor, tjänster eller någonting annat därmed jämförbart. Som vederlag erbjuder ämbetsverket sponsorn en synlig plats e.d. immateriell nytta. I sponsoravtalen kan man samtidigt avtala också om andra vederlag, exempelvis gästfrihetstjänster som ämbetsverket erbjuder sponsorn, exempelvis sponsorns rätt att enligt överenskommelse utnyttja verkets lokaler för egna ändamål.

I förvaltningen finns inga specifika bestämmelser i anslutning till sponsring och användningen av sponsormedel. I praktiken har sponsring som gäller verkets verksamhet gemensamma drag med såväl avgiftsbelagd verksamhet som erhållna donationer, men också med s.k. gemensamt finansierad verksamhet. Dessa likheter och skillnader har behandlats i slutrapporten för arbetsgruppen Sponsring i statsförvaltningen (Sponsring i statsförvaltningen, finansministeriet: arbetsgruppspromemoria 5/2000).

Behandlingen i bokföringen av sponsorns insats är kopplad till karaktären av det vederlag sponsorn erhåller. Till den del sponsorn som vederlag erhåller varor eller tjänster vilka är prestationer för verkets övriga avgiftsbelagda verksamhet, behandlas den erhållna sponsorinsatsen i bokföringen som avgiftsbelagd verksamhet i allmänhet. Den möjlighet att synas e.d. tjänster som erbjuds sponsorn registreras i affärsbokföringen på ett eget konto 30520 Intäkter från media- och imagenytta som erbjuds näringslivet. Det är bra att ingå avtalet med sponsorn så att intäkterna kan specificeras dels i den media- och imagenytta som erbjuds sponsorn och dels i övrig avgiftsbelagd verksamhet. Om man inte vill att specificeringen ingår i det avtal som ingås med sponsorn, skall den dock framgå av den för verkets eget bruk avsedda specifikationskalkylen som uppgjorts i samband med att avtalet ingicks.

I budgetbokföringen registreras sponsorinsatsen enligt hur den budgeterats.

De principer som skall avtalas för att sponsringen skall godkännas i statsförvaltningen och i sponsorsamarbetet har behandlats i den ovan nämnda arbetsgruppens slutrapport om sponsring i statsförvaltningen.

Exempel på behandlingen i bokföringen av någon annan avgiftsbelagd verksamhet i anslutning till sponsorinsats och sponsoravtal

Verket har ingått ett sponsoravtal med Företaget. Enligt avtalet sponsrar Företaget en kampanj som Verket ordnar. Under kampanjen får Företaget som vederlag en synlig plats i form av ”företagsskylten” i Verkets lokaler. Vid förhandlingar mellan Företaget och Verket har som värde för denna synliga plats avtalats 10 000 euro (+ moms 24 %)

1. Verket får 10 000 euro (+ moms 24 %) av sponsorn för den synliga platsen.

	ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
1.	30520 Intäkter från media- och imagenytta som erbjuds näringslivet	xx.xx.01			10 000
1.	92020 Mervärdesskatteintäkter 24 %	11.04.01			2 400
1.	19100 Allmänna transaktionskonton för inkomster (T)			12 400	

Vid samma tillfälle avtalas att sponsorföretaget vid avtalade tidpunkter kan använda Verkets konferensutrymmen för sina möten. För användning av utrymmena inkasseras 1 830 euro inklusive mervärdesskatt av Företaget. Ämbetsverkets avgiftsbelagda verksamhet och inkomsten för den synliga plats som erbjuds sponsorn har nettobudgeterats på verksamhetsutgiftsmomentet.

2. Sponsorföretaget använder Verkets lokaler enligt avtal.

	ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
2.	31020 Hyror för andra byggnader	xx.xx.01			1 500
2.	92020 Mervärdesskatteintäkter 24 %	11.04.01			360
2.	19100 Allmänna transaktionskonton för inkomster (T)			1 860	

När sponsorinsatsen istället för pengar är varor eller tjänster, är det fråga om byteshandel i vilken båda parter är såväl köpare som säljare.

Exempel på behandlingen i bokföringen av en sponsorinsats i form av tjänster

Ett ämbetsverk ordnar en internationell konferens i vilken Flygbolaget deltar som sponsor.

1. *Enligt sponsoravtalet får Flygbolaget under en konferens en synlig plats i mötesutrymmen till ett avtalat värde av 20 000 euro (+moms 24 %). För den synliga platsen överlåter Flygbolaget till ämbetsverket flygresor inom landet till ett värde av 20 000 euro (+ moms 10 %) att användas inom en avtalad tid. Skillnaden mellan sponsorinsatsen och mervärdesskatten för flygbiljetterna betalar Flygbolaget i form av pengar. Inkomsterna för de synliga tjänster som erbjuds sponsorn har nettobudgeterats på verksamhetsutgiftsmomentet.*

	ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
1.	30520 Intäkter från media- och image-nytta som erbjuds näringslivet	xx.xx.01			20 000
1.	92020 Mervärdesskatteintäkter 24 %	11.04.01			4 800
1.	1xxx ...kortfristiga fordringar(T)			22 000	
1.	19100 Allmänna transaktionskonton för inkomster (T)			2 800	

2. *Ämbetsverket använder flygbiljetterna*

	ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
2.	1xxxx ...kortfristiga fordringar (T)				22 000
2.	45020 Resetjänster	xx.xx.01		20 000	
2.	93000 Mervärdesskattekostnader	xx.xx.xx		2 000	

Exempel på behandling i bokföringen av sponsorinsats i form av rabatter

Verket har ingått ett sponsoravtal med Mediaföretaget enligt vilket sponsorn i sin reklam får använda Verkets image/namn. Som vederlag får Verket reklamutrymme till halva priset av Företaget. Som värde för sponsoravtalet (och sålunda också för rabatten) har avtalats 10 000 euro (+ moms 24 %).

1. Mediaföretaget använder Verkets image i sin egen reklam. Företaget betalar inte separat mervärdesskatt i pengar. Försäljningen av imagen har nettobudgeterats på verkets verksamhetsutgiftsmoment.

	ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
1.	30520 Intäkter till näringslivet för erbjuden media- och imagenytta	xx.xx.01			10 000
1.	92020 Mervärdesskatteintäkter 24 %	11.04.01			2 400
1.	1xxxx ...kortfristiga fordringar(T)			12 400	

2. Verket använder Mediaföretagets reklammedium för sin reklam. Reklamutrymmet kostar 20 000 euro (+ moms 24 %). Från det skattefria priset kvittas med sponsoravtalet 10 000 euro. Sålunda återstår för Verket att i pengar betala 10 000 euro (+ moms 24 %).

	ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
2.	19200 Allmänna transaktionskonton för utgifter (T)				12 400
2.	1xxxx ...kortfristiga fordringar (T)			12 400	
2.	43210 Annonserings-, reklam- och marknadsföringstjänster	xx.xx.01		20 000	
2.	93000 Mervärdesskattekostnader	xx.xx.xx		4 800	

4.4 Löneutbetalning

4.4.1 Löneräkning och lönebokföring

Här behandlas lönebetalningen ur bokföringsperspektiv. Staten hör inte enligt bokföringslagen till de bokföringsskyldiga för vilka skyldighet att föra lönebokföring stadgas i 36 § 1 momentet i lagen om förskottsuppbörd (1118/1996). I 26 § i förordningen om förskottsuppbörd (1124/1996) stadgas att man i fråga om skyldigheten att göra anteckningar tillämpar det som stadgas i lagen och förordningen om statsbudgeten samt lagen om statliga affärsverk eller det som föreskrivs med stöd i dessa på staten och dess institutioner.

Om lönebetalning ingår bestämmelser i förordningen om statsbudgeten:

> *37 §*
>
> *På den lönebokföring som skall föras över de löner, arvoden och pensioner som ämbetsverken eller inrättningarna betalar tillämpas vad som i lagen om förskottsuppbörd (1118/1996) och förordningen om förskottsuppbörd (1124/1996) bestäms om en bokföringsskyldig betalares lönebokföring.*
>
> *Statskontoret meddelar vid behov närmare föreskrifter om lönebokföringen och löneuträkningen. (254/2004).*

Dessutom gäller föreskriften om bokföring som sköts maskinellt också löneräkningssystemen.

I de statliga ämbetsverken räknas lönerna och arvodena centraliserat i ett lönesystem och betalas på det sätt som fastställs i tjänstekollektiv- och kollektivavtalen, som huvudregel en eller två gånger i månaden. De flesta lönesystemen fungerar på det sätt som beskrivs här.

Som permanenta uppgifter i lönesystemet finns sådana uppgifter som är oförändrade från en betalningsperiod till en annan. Till dessa hör löntagarens personuppgifter, månads- och timlöner och uppgifter om förskottsinnehållning samt styruppgifter för systemet av typ procenttalen för de lagstadgade avgifter som uppbärs från lönen eller utgående från den, lönebetalningsperioder och lönebetalningsdagar samt kontering för bokföringen på olika löneposter o.d. poster. För lönebetalningen producerar systemet utgående från de permanenta uppgifterna och de specifika ändringsuppgifterna för betalningsperioden en förteckning över betalningsperiodens lön enligt löntagare och poster som anknyter till denna. Löntagaren får en lönekalkyl över lönen, som verifikation över betald lön och övriga prestationer samt förskottsinnehållning och andra avdrag på dessa.

Lönebokföringen, som hör till delbokföringen, förs i enlighet med bestämmelserna i förordningen om förskottsuppbörd. Som verifikation i betalarens bokföring uppgörs rapporter, som innehåller de löntagarspecifika kalkylerna och de lagstadgade avgifter som arbetsgivaren är skyldig att betala, konterade, samt nettolönerna sammanställda enligt bank. Den rapport som utskrivs på basis av lönebokföringen är enligt 38 § 2 momentet budgetförordningen en handling som utgiften baserar sig på. En handling på vilken en dylik utgift grundar sig på skall granskas och godkännas i enlighet med 38 § 2-3 momentet budgetförordningen.

En bokföringsskyldigs lönebokföring enligt lagen och förordningen om förskottsuppbörd

I femte kapitlet förordningen om förskottsuppbörd finns bestämmelser om lönebokföringen. Där stadgas om de centrala begreppen, i 24 § om lönekort och i 25 § om lönelista och sammandrag av lönebetalningar samt deras informationsinnehåll. Lönekortet skall kalenderårsvis uppgöras för varje löntagare och andra mottagare av förskottsinnehållningspliktiga betalningar. En lönelista skall uppgöras för varje löneutbetalning om antalet löntagare är större än 3. Av lönelistorna och andra lönebetalningar som gjorts under kalendermånaden skall göras ett sammandrag ur vilket skall framgå samma uppgifter som antecknas i övervakningsdeklarationen enligt 32 § lagen om förskottsuppbörd. Uppgifterna i övervakningsdeklarationen skall också stämma med uppgifterna i affärsbokföringen. I 27 § förordningen stadgas om kontot för förskottsinnehållningar och om revisionsspåret. Förskottsinnehållningarna skall bokföras med hjälp av kontot för förskottsinnehållningar. Löner och andra bokförda poster skall antecknas i lönebokföringen så att deras samband från lönelistan till lönekortet samt till det belopp som skall betalas till skatteverket och till de deklarationer som skall avges utan svårighet kan observeras.

Handlingar som verifierar löneutgifterna i bokföringen

Från och med början av år 2005 skall löneräkningen uppfylla kraven för lönebokföringen enligt förordningen om förskottsuppbörd och i enlighet med 38 § 2 momentet budgetförordningen för bokföringen producera en handling som utgiften baserar sig på.

Arbetsgivaravgifter

En handling som verifierar en löneutgift skall innehålla en redogörelse för arbetsgivaravgifternas beräkningsgrunder, d.v.s. procent och lönebelopp, på basis av vilka betalningen uträknats, det betalda beloppet och konteringen av det. Arbetsgivaravgifterna kan även uträknas och utskrivas i anslutning till den löntagarspecifika kalkylen.

Sammandragsrapport över bokföringstransaktionerna

I sammandragsrapporten över bokföringstransaktionerna specificeras alla de bokförings-transaktionskombinationer som löneräkningen gett upphov till. Dessutom räknas summorna på debet- och kreditsidan ut på rapporten. Specifikationen av och uträkningsgrunderna för arbetsgivaravgifter kan visas på sammandragsrapporten över bokföringstransaktioner. I så fall behövs ingen separat rapport om arbetsgivaravgifterna.

Verifikat över nettobetalningar

Nettobetalningarna till bankerna och på annat sätt som en förteckning med

- bankens namn och belopp som skall betalas
- annat betalningssätt och belopp som skall betalas
- betalningar sammanlagt

4.4.2 Lönekonteringar

Flera olika konton anknyter till löneräkningen. I kontogrupp 41 Personalkostnader bokförs personalkostnaderna med avdrag för ersättningar, som arbetsgivaren fått med stöd i sjukförsäkrings- eller olycksfallsförsäkringslagen eller andra motsvarande lagar, för löneutgifter för arbetstagare.

Löner och arvoden

I kontoklass 410 Löner och arvoden bokförs de löner och arvoden på vilka förskottsinnehållning skall göras (Lagen om förskottsuppbörd 13 §) oberoende av om de betalats till en person som är i tjänsteställning till staten eller i annan typ av anställningsförhållande. I kontoplanen har lönekontona spjälkats upp på löner för tjänsteförhållande och arbetsförhållande, återbäringar med stöd i sjukförsäkrings- och olycksfallsförsäkringslagen eller andra motsvarande lagar, övriga löner och arvoden samt förändring av semesterlöneskulden. På konto 41030 Övriga löner och arvoden bokförs även dagpenningar till värnpliktiga och civiltjänstgörare och löner till reservister. Det lönar sig att undergruppera kontot, så att de poster på vilka förskottsinnehållning skall göras finns på ett annat underkonto än dagpenningarna.

På kontot 41020 bokförs ersättningar för personalens löneutgifter, såsom dagpenning som betalas av FPA, rehabiliteringspenning som betalas av Statskontoret och retroaktivt betalda pensioner under tiden för sjukledighet och andra motsvarande ersättningar, i enlighet med sjukförsäkrings- och olycksfallsförsäkringslagen samt övriga motsvarande lagar. På vissa ersättningar får man en återbäring av socialskyddsavgiften (Förordningen om arbetsgivarens socialskyddsavgift (1263/2002) 13§). Det lönar sig att undergruppera kontot och bokföra det belopp som berättigar till återbäring och övriga ersättningar på olika underkonton.

Ersättningar för de löneutgifter som registreras på kontot 41020, registreras i budgetbokföring på det samma momentet, från vilket lönet som ersättas har betalats.

Semesterlöneskulder bokförs alltid i affärsbokföringen senast i bokslutet. Om semesterlönen och semesterpenningen har budgeterats enligt prestationsprincipen i ämbetsverkets budget skall även ändringen i semesterlöneskulder allokeras till budgetbokföringen för det finansår under vilket semesterlönen och semesterpenningen intjänats. Ändringen i semesterlöneskulderna bokförs på kontona 41080 Förändringar i semesterlöneskulden och

41180 Förändringar av lönebikostnadsskulder för semesterlöner med 26110 Semesterlöneskuld och 26140 Semesterlöneskuld (T) som motkonton.

En anvisning för bokföring av semesterlöneskulder finns på annat håll i denna handbok.

Ersättningar för arbete enligt 25 § i lagen om förskottsuppbörd bokförs i kontogrupp 43 Inköp av tjänster och bruksavgifter till exempel i kontoslag 452 Avgifter för nyttjanderätt.

Lönebikostnader

I kontoslag 411 Lönebikostnader bokförs arbetsgivarens lagstadgade socialskydds-, pensions- och olycksfallsförsäkringsavgifter, som anknyter till betalningen av löner och arvoden, återbäringen av socialskyddsavgifter, förändringen av lönebikostnadsskulder för semesterlöner och arbetsgivarens övriga socialskyddsavgifter. Även lönebikostnaderna för ersättningarna för arbete ovan bokförs under detta kontoslag.

Den återbäring av socialskyddsavgiften som stadgas i förordningen om socialskyddsavgift bokförs på konto 41130 Återbäringar av socialskyddsavgifter enligt sjukförsäkrings- m.fl. lagar och motbokningen sker på konto 25810 Socialskyddsavgifter (T). Man räknar ut återbäringen själv och den avdras i allmänhet från den socialskyddsavgift som förfaller till betalning under följande månad.

Resekostnader och kostnadsersättningar till personalen bokförs under kontoklassen 450 Reseutgifter eller kontoklassen 451 Övriga kostnadsersättningar till personalen.

Avräkningar mellan bokföringsenheterna

På kontona i kontogrupp 258 Avräkningar mellan bokföringsenheten bokförs poster som skall avräknas inom budgetekonomin. Till dessa hör förskottsinnehållning och källskatt samt socialskydds- och olycksfallsförsäkringsavgifterna och betalning av ekonomiskt stöd. I bokslutet skall saldot på dessa konton vara det belopp som innehållits på lönerna i december. Det lönar sig att undergruppera konto 25800 Förskottsinnehållningar (T), om man bokför både förskottsinnehållning och uppburen källskatt på kontot. Kieku-datasystemet har gemensam bokningspraxis.

Poster som skall redovisas vidare

På kontona i kontogrupperna 259-260 Poster som skall redovisas vidare bokförs poster som skall redovisas utanför budgetekonomin. Till dessa hör arbetsgivarens och arbetstagarens andel av pensions- och arbetslöshetsförsäkringsavgifterna samt medlemsavgift, utmätning, avgift för tjänstebostad e.d. avgift som innehållits av arbetstagaren i samband med lönebetalningen.

Hjälpkonto för löner

På konto 25980 Hjälpkonto för löner (T) bokförs det nettobelopp som enligt uträkningarna i lönesystemet skall betalas och det belopp som har betalats från bankkontots kontoutdrag. På detta konto bokförs dessutom poster som kräver utredning och bokförs utanför lönebetalningssystemet och s.k. löner som har betalats manuellt och åter inkrävts, som väntar på slutlig bokning via lönesystemet. I bokslutet består saldot på kontot av det totala beloppet poster som hänför sig till det avslutade året, men som betalats på det nya årets sida, och arbetsgivaravgifter för dessa (från passiva resultatregleringar).

Manuella betalningar behövs, om man är tvungen att betala lönen någon annan dag än på den ordinarie betalningsdag som definierats i lönesystemet. Så förfar man till exempel i början av ett tjänsteförhållande, då uppgifterna inte hinner i tid till lönekörningarna för den aktuella betalningsdagen, då den första lönen borde betalas eller då tjänsteförhållandet upphör, då avgångslönen förfaller till betalning någon annan dag än den definierade betalningsdagen. Också då olika fel uppstår, om för stor eller för liten lön håller på att gå till betalning, görs rättelsen manuellt eller genom återindrivning. Lönerna räknas alltid i lönesystemet, också om betalningen har skett manuellt. På detta sätt kan man registrera alla de uppgifter som behövs för löneförvaltningen och intressenterna.

Det tekniska genomförande av lönebetalningsregistreringen varierar i de olika lönebetalningssystemen. För de löner som betalats utanför lönesystemets lönebetalningsdagar eller återindrivna löner och felkorrigeringar i de olika lönesystemen skall hjälpkontot för lönebetalning undergrupperas enligt lönesystem. Hos staten görs redovisningen av arbetsgivaravgifterna utgående från uppgifterna i bokföringens huvudbok. Undergrupperingarna på konto 2598 Hjälpkonto för löner (T) används för att man utgående från uppgifterna i huvudboken skall kunna redovisa arbetsgivaravgifterna och övriga löneposter som skall redovisas vidare vid rätt tidpunkt. Vid undergrupperingen skall man sörja för att löneposterna bokförs manuellt vid tidpunkten för betalningen eller från banken vid tidpunkten för indrivningen på samma underkonton där de poster som skapas på den lön som räknats ut i lönesystemet bokförs. Avsikten med undergrupperingen är att underlätta avstämningen mellan löneräkningen och huvudboken. Kieku-datasystemet har beslutade indelningar.

Nettobeloppet på en lön som betalats utan grund eller återindrivning av ett nettobelopp på någon annan prestation som skall återindrivas bokförs på konto 17490 Övriga kortfristiga fordringar (T).

4.4.3 Avstämning av lönebetalning

Kravet på en obruten registreringskedja (audit trail) förutsätter bl.a. att överföringarna mellan olika system stämmer överens. Löneräkningen producerar en registreringsförteckning enligt betalningsdag, vars transaktioner och saldon stämmer överens med grund- och huvudbokföringen efter överföringen av uppgifterna. I lönesystemet finns uppgifterna enligt kontantprincipen i månadssaldona. Till bokföringen förs uppgifterna enligt prestationsprincipen. Detta kan leda till skillnader mellan månadssaldona i löneräkningen och bokföringen åtminstone vid årsskiftet, då lönerna periodiseras som kostnad på det gamla och det nya året.

En övervakningsanmälan om lönerna lämnas månatligen och årligen till skattemyndigheten. Månatligen lämnas en anmälan om de löner som betalats under föregående månad, övriga prestationer samt den förskottsinnehållning som gjorts på dem och uppburen källskatt, socialskyddsavgiften och avdrag på den. Alla de löner som betalats under månaden skall beaktas i anmälan. Löner och andra bokförda poster skall antecknas i lönebokföringen så att deras samband från lönelistan till lönekortet samt till det belopp som skall betalas till skatteverket och till de deklarationer som skall avges utan svårighet kan observeras.

Vid avstämning av övervakningsanmälan mot bokföringen skall de löner som betalats via lönesystemet och periodiseringen av dem samt löner som har betalats utanför lönesystemet och än så länge endast finns i bokföringen beaktas.

I årsanmälan sänds en löntagarspecifik fil och ett sammandrag av den sänds till skattemyndigheten. I årsanmälans sammandrag meddelar man alla de under året betalda lönerna, övriga prestationerna, förskottsinnehållningen, socialskyddsavgifterna och avdragen från dessa samt arbetstagarnas lagstadgade pensions- och

arbetslöshetsförsäkringsavgifter. Uppgifterna skall stämmas av mot uppgifterna i löneräkningen och bokföringen och på avstämningskalkylen skall de skillnader som orsakas av periodiseringar och andra orsaker antecknas.

Exempel på lönekalkyl

Bruttopenninglön	3 000	
Beskattningsvärde för naturaförmån	+ 50	påverkar endast förskotts-innehållningen
Avdrag för arbetsredskap	70	Lagen om förskottsuppbörd 15§, påverkar endast förskott sinnehållningen
Belopp som utgör grund för förskottsinnehållning	2 980	
Förskottsinnehållning	800	27 %
Nettopenninglön	2 200	(3000 –800)
Arbetstagarens pensionsförsäkringsavgift	138	
Arbetstagarens arbetslöshetsförsäkringsavgift	6	
Ff-medlemsavgift	10	
Utmätning	30	
Belopp som skall betalas	2 016	
Arbetsgivaravgifterna på lönen är: Arbetsgivarens socialskyddsavgift	204	
Arbetsgivarens pensionsavgift	564	
Olycksfallsavgift	6	

Exempel på bokföringskedja för löneutgifter

Här nedan följer en beskrivning av bokföringskedjan för löneutgifter som registreras via löneräkningssystemet för både affärsbokföringens och budgetbokföringens del. Exemplet innehåller följande bokföringsposter:

Från lönesystemet överförs till bokföringen

1. *Registrering av bruttopenninglön 3 000 euro och förskottsinnehållning 800 euro*
2. *Registrering av socialskyddsavgift och det belopp som skall redovisas 204 euro*
3. *Registrering av arbetsgivarens pensionsavgift och det belopp som skall redovisas 564 euro*
4. *Registrering av olycksfallsavgiften och det belopp som skall redovisas 6 euro*

5. Registrering av den pensionsförsäkringsavgift som innehållits av arbetstagaren och det belopp som skall redovisas 138 euro

6. Registrering av den arbetslöshetsförsäkringsavgift som har innehållits av arbetstagaren och det belopp som skall redovisas 6 euro

7. Registrering av Ff-medlemsavgiften 10 euro

8. Registrering av utmätning 30 euro

9. Registrering av den nettolön som skall betalas i pengar 2 016 euro

	ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
1.	41000 Löner för personer i tjänsteförhållande	xx.xx.xx		3 000	
1.	25800 Förskottsinnehållningar (T)				800
2.	41100 Arbetsgivarens socialskyddsavgifter	xx.xx.xx		204	
2.	25810 Socialskyddsavgifter (T)				204
3.	41120 Pensionsavgifter	xx.xx.xx		564	
3.	25920 Arbetsgivarens pensionsavgifter (T)				564
4.	41140 Olycksfallspremier	xx.xx.xx		6	
4.	25820 Olycksfallsavgifter (T)				6
5.	25930 Arbetstagarens pensionsavgifter (T)				138
6.	25960 Arbetslöshetsförsäkringsavgifter (T)				6
7.	25940 Medlemsavgifter (T)				10
8.	25950 Utmätningar (T)				30
9.	25980 Allmänt hjälpkonto för löner (T)				2 016

Nettolön överförs till banken. Registrering av betalningen, kontoutdraget används som verifikat

AFB-konto	BBF-konto	Partner	Debet	Kredit
19200 Allmänna transaktionskonton för utgifter (T)				2 016
25980 Allmänt hjälpkonto för löner (T)			2 016	

Bokföringsenheten betalar enligt förfallodagarna

1. *Redovisning av förskottsinnehållning 800 euro och socialskyddsavgift 204 euro till skatteverket*
2. *Redovisning av pensionsförsäkringsavgifter 702 (arbetsgivare och arbetstagare) till pensionsfond eller -anstalt.*

3. *Redovisning av olycksfallsförsäkringspremie 6 euro till Statskontoret*
4. *Redovisning av arbetstagarens arbetslöshetsförsäkringsavgift till Statskontoret*
5. *Betalning av medlemsavgift 10 euro*
6. *Betalning av utmätning 30 euro*

	AFB-konto	BBF-konto	Partner	Debet	Kredit
1.	25800 Förskottsinnehållningar (T)			800	
1.	25810 Socialskyddsavgifter (T)			204	
1.	19200 Allmänna transaktionskonton för utgifter (T)				1 004
2.	25930 Arbetstagarens pensionsavgifter (T)			138	
2.	25920 Arbetsgivarens pensionsavgifter (T)			564	
2.	19200 Allmänna transaktionskonton för utgifter (T)				702
3.	25820 Olycksfallsavgifter (T)			6	
3.	19200 Allmänna transaktionskonton för utgifter (T)				6
4.	25960 Arbetslöshetsförsäkringsavgifter (T)			6	
4.	19200 Allmänna transaktionskonton för utgifter (T)				6
5.	25940 Medlemsavgifter (T)			10	
5.	19200 Allmänna transaktionskonton för utgifter (T)				10
6.	25950 Utmätningar (T)			30	
6.	19200 Allmänna transaktionskonton för utgifter (T)				30

Exempel på registrering av dagpenning

Bokföringsenheten har fått 2 000 euro dagpenning. Återbäring registreras på det samma momentet från vilket lönet har betalats.

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
41020 Återbäringar enligt sjukförsäkrings-m.fl. lager	xx.xx.xx			2 000
19100 Allmänna transaktionskonton för in-komster (T)			2 000	

Exempel på registrering av återbäring av socialskyddsavgifter

Bokföringsenheten har fått 2 000 euro dagpenning som berättigar återbäring av socialskyddsavgift 136 euro. Återbäring registreras på det samma momentet från vilket lönet har betalats.

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
41130 Återbäringar av socialskyddsavgifter enligt sjukförsäkrings- m.fl. lager	xx.xx.xx			136
25810 Socialskyddsavgifter (T)			136	

Exempel på registrering av återindrivning från banken

Vid granskning av löneförteckning kommer fram att en ogrundad lönesumma håller på att gå till betalning. Betalningen återkallas och banken bes att betala summan till bokföringsenhetens bankkonto. Lönesumman är samma som i föregående exempel. Registrering av betalningen 2 016 euro, kontoutdraget används som verifikat.

Exempel a) korrigering under samma monad i följande lönekörning då användas hjälpkonto för nettobetalning

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
25980 Allmänt hjälpkonto för löner (T)				2 016
19200 Allmänna transaktionskonton för utgifter (T)			2 016	

I följande lönekörning inom samma monad den ogrundade lönen korrigeras och lönesystemet registrerar motregistrering till hjälpkontot och korrigering av kostnader och andra händelser.

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
25980 Allmänt hjälpkonto för löner (T)			2 016	
41000 Löner för personer i tjänsteförhål-lande	xx.xx.xx			3 000
25800 Förskottsinnehållningar (T)			800	
25930 Arbetstagarens pensionsavgifter (T)			138	
25960 Arbetslöshetsförsäkringsavgifter (T)			6	
25940 Medlemsavgifter (T)			10	
25950 Utmätningar (T)			30	
25810 Socialskyddsavgifter (T)			204	
41100 Arbetsgivarens socialskyddsavgifter	xx.xx.xx			204
25920 Arbetsgivarens pensionsavgifter (T)			564	
41120 Pensionsavgifter	xx.xx.xx			564
25820 Olycksfallsavgifter (T)			6	
41140 Olycksfallspremier	xx.xx.xx			6

Exempel b) korrigering sker endast under följande monad i lönekörning, då användas hjälpkonto för bruttobetalning

Följande poster registreras direkt till bokföring.

1. *betalning från banken 2 016 euro registreras från kontoutdrag*
2. *bruttolönen 3 000 euro registreras an 25980 Allmänt hjälpkonto för löner (T)*
3. *på kontona i poster som skall redovisas vidare bokförs kreditering så att saldona i bokföringen är rätta för betalningar och övervakningsanmälan.*
4. *korrigering av arbetsgivarens avgifter och deras motinföringar på konto 225980 Allmänt hjälpkonto för löner (T)*
5. *korrigering av medlemsavgift 10 euro och utmätning 30 euro*

	AFB-konto	BBF-konto	Partner	Debet	Kredit
1.	19200 Allmänna transaktionskonton för utgifter (T)			2 016	
2.	25980 Allmänt hjälpkonto för löner (T))				3 000
3.	25800 Förskottsinnehållningar (T)			800	
3.	25930 Arbetstagarens pensionsavgifter (T)			138	
3.	25960 Arbetslöshetsförsäkringsavgifter (T)			6	
4.	25810 Socialskyddsavgifter (T)			204	
4.	25980 Allmänt hjälpkonto för löner (T)				204
4.	25920 Arbetsgivarens pensionsavgifter (T)			564	
4.	25980 Allmänt hjälpkonto för löner (T)				564
4.	25820 Olycksfallsavgifter (T)			6	
4.	25980 Allmänt hjälpkonto för löner (T)				6
5.	25940 Medlemsavgifter (T)			30	
5.	25950 Utmätningar (T)			10	

I följande månads lönekörning den ogrundade lönen korrigeras och lönesystemet bokförs

1. *motinföring på hjälpkonto för bruttobetalningar och kreditering på lönekontot*
2. *motinföring på hjälpkonto för arbetsgivaravgifter och kreditering av arbetsgivaravgifter*

	ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
1.	25980 Allmänt hjälpkonto för löner (T)			3 000	
1.	41000 Löner för personer i tjänsteförhållande	xx.xx.xx			3 000
2.	41100 Arbetsgivarens socialskyddsavgifter	xx.xx.xx			204
2.	41120 Pensionsavgifter	xx.xx.xx			564
2.	41140 Olycksfallspremier	xx.xx.xx			6
2.	25980 Allmänt hjälpkonto för löner (T)			774	

Saldona av hjälpkontona avstämmas och om beloppet från lönesystemet varierar från manuella beloppet görs korrigering.

4.5 Anskaffning och överlåtelse samt registrering av avskrivningar på nationalförmögenhet och anläggningstillgångar

4.5.1 Registrering av anskaffningsutgiften för nationalförmögenhet och anläggningstillgångar samt övriga utgifter med lång verkningstid

I 66 § 2-3 momenten i förordningen om statsbudgeten definieras vad som avses med statens nationalförmögenhet och anläggningstillgångar:

> *Som nationalförmögenhet räknas sådana statligt ägda kultur- och naturarv för vilkas del det primära syftet med det statliga ägandet är att bevara förmögenheten och trygga dess bevarande. Finansministeriet meddelar vid behov närmare föreskrifter om nationalförmögenheten. (600/1997)*
>
> *Som anläggningstillgångar räknas föremål, rättigheter som kan överlåtas separat och andra nyttigheter vilkas verkningstid som produktionsfaktorer sträcker sig över en längre tid än ett finansår. (600/1997)*

I 66 b § i förordningen definieras följande om anskaffningsutgiften för nationalförmögenhet och anläggningstillgångar:

> *Med anskaffningsutgift avses de rörliga utgifterna för anskaffning och tillverkning av en nyttighet. (600/1997)*
>
> *Om de fasta utgifter som ansluter sig till anskaffningen och tillverkningen av en nyttighet är väsentliga i förhållande till anskaffningsutgiften, får ett sådant undantag göras från 1 mom. att med anskaffningsutgift dessutom avses den del av de till anskaffningen och tillverkningen av en nyttighet anslutna fasta utgifterna som kan hänföras till anskaffningsutgiften. (600/1997)*
>
> *De utgifter för anskaffning och tillverkning av en nyttighet som räknas som aktiverade anskaffningsutgifter skall kunna redas ut med hjälp av en kostnadsberäkning eller kostnadskalkyler. (600/1997)*
>
> *Besittningsöverföringar mellan bokföringsenheterna registreras i affärsbokföringen till beloppet av den anskaffningsutgift som inte registrerats som kostnad för nyttigheten efter det att de avdrag som avses i 66 f och 66 g § har gjorts fram till tidpunkten för överföringen. (1786/2009)*
>
> *Statskontoret meddelar närmare föreskrifter om definitionen av utgifter för anskaffning av egendom. (600/1997)*

Den 19.12.1997 meddelade Statskontoret föreskriften (19/03/97) Definition av anskaffningsutgiften.

I 66 g § 2-3 momenten i förordningen finns följande bestämmelser om periodisering av anskaffningsutgiften för nationalförmögenhet och anläggningstillgångar samt övriga utgifter med lång verkningstid:

> *Anskaffningsutgiften för nationalförmögenhet och anläggningstillgångar aktiveras och upptas under sin verkningstid som kostnader genom avskrivningar enligt plan. (600/1997)*
>
> *Har andra utgifter med lång verkningstid aktiverats, skall de avskrivas under sin verkningstid enligt plan. (600/1997*

I förordningens 59 § finns bestämmelser om noggrannare uppföljning av nationalförmögenheten och anläggningstillgångarna enligt följande:

Ämbetsverken och inrättningarna skall såsom bokföring av anläggningstillgångar bokföra sådan nationalförmögenhet och sådana anläggningstillgångar som är i deras besittning. Statskontoret kan meddela närmare föreskrifter om bokföringen av anläggningstillgångar. (600/1997)

Den 19.12.2005 meddelade Statskontoret föreskriften (388/03/2005) Bokföring av anläggningstillgångar samt uppställning av avskrivningsplaner och registrering av avskrivningar. Föreskriften tillämpas på nationalförmögenhet och anläggningstillgångar samt i tillämpliga delar även på övriga utgifter med lång verkningstid som aktiveras i balansräkningen.

4.5.2 Avsikten med och innehållet i anläggningstillgångsbokföringen

Den primära avsikten med anläggningstillgångsbokföringen är att stöda ändamålsenlig skötsel och tryggande av den nationalförmögenhet och de anläggningstillgångar som ämbetsverket förvaltar över. För detta ändamål skall en förteckning över nationalförmögenheten och anläggningstillgångarna enligt tillgång eller tillgångsgrupp samt nödvändiga grunduppgifter om dem registreras i anläggningstillgångsbokföringen.

Dessutom bidrar anläggningstillgångsbokföringen för sin del till att en riktig och tillräcklig bild ges av ämbetsverkets och inrättningens liksom även hela statens intäkter och kostnader samt ekonomiska ställning. Utgående från anläggningstillgångsbokföringen producerar man riktiga och tillräckliga uppgifter om nationalförmögenheten och anläggningstillgångarna för huvudboken och bokslutet. Till dessa hör uppgifter om avskrivningar på nationalförmögenhet och anläggningstillgångar och den oavskrivna anskaffningsutgiften. Uppgifterna om nationalförmögenhet och anläggningstillgångar produceras för intäkts- och kostnadskalkylen, balansräkningen och bilageuppgifterna samt balansspecifikationerna i bokslutet.

Dessutom används anläggningstillgångsbokföringen för att producera uppgifter om nationalförmögenheten och anläggningstillgångarna för analys av resultatet och ledningens redovisning. Till dessa uppgifter hör till exempel de uppgifter om avskrivningarna på anläggningstillgångar som utnyttjas i produktionen av prestationer som behövs för prissättningen.

I anläggningstillgångsbokföringen upptas och uppföljs nationalförmögenhet och anläggningstillgångar som har aktiverats i balansräkningen. I anläggningstillgångsbokföringen skall även sådana övriga långfristiga utgifter upptas som inte är en anskaffningsutgift för separat överlåtbara anläggningstillgångar, ifall dessa aktiveras. Enligt Statskontorets föreskrift gäller ett ovillkorligt krav på aktivering av nationalförmögenhet och anläggningstillgångar med en mervärdesskattefri anskaffningsutgift om minst 10 000 euro, om verkningstiden är längre än ett år.

Ämbetsverket kan även aktivera nationalförmögenhet eller en anläggningstillgång vars anskaffningsutgift (exklusive mervärdesskatt) är under 10 000 euro, förutsatt att det är ändamålsenligt att aktivera tillgången till exempel för att kunna utnyttja ledningens redovisning i resultatstyrningen. För att förenkla och förenhetliga aktiveringsförfarandet kan ämbetsverket göra upp en tabell över vilka specifika tillgångar (kategorier) som alltid skall aktiveras som nationalförmögenhet eller anläggningstillgångar oberoende av anskaffningsutgiftens storlek.

4.5.3 Inventarieregister

För att till exempel skydda förmögenhet kan man i systemet för anläggningstillgångsbokföringen inkludera sådan nationalförmögenhet och sådana anläggningstillgångar vars anskaffningsutgift bokförs direkt som kostnad. Man kan även använda sig av ett separat

register för uppföljning av nationalförmögenhet och anläggningstillgångar som inte omfattas av aktiveringsskyldigheten. Ämbetsverken och inrättningarna fattar beslut om ett sådant register och registrets innehåll i enlighet med behovet av intern kontroll osv.

I inventarieregistret kan man till exempel följa upp mobiltelefonerna, om man för den interna kontrollens del inte anser att uppgifterna om användarens namn och mobilanslutningens nummer, som finns i referensfältet på telefonoperatörernas fakturor, är tillräckliga. Dessutom kan man inkludera sådan förmögenhet som skall aktiveras i inventarieregistret, om sådan förmögenhet följs upp som en tillgångsgrupp i anläggningstillgångsbokföringen och man för den interna kontrollen önskar få information om en specifik tillgång. Bland sådan förmögenhet kan till exempel nämnas kontorsinventarier som har upptagits som en tillgångsgrupp i anläggningstillgångsbokföringen, om man vill veta vilken typ av inventarier ämbetsverket eller inrättningen har och var de olika inventarierna finns.

4.5.4 Krav som den interna kontrollen ställer på anläggningstillgångsbokföringen och inventarieregistret

Vid planeringen av anläggningstillgångsbokföringen och innehållet i inventarieregistret skall de krav beaktas som förvaltningen av förmögenheten och den interna kontrollen ställer. Genom den interna kontrollen försäkrar man sig om att ämbetsverkets eller inrättningens:

- förvaltade anläggningstillgångar anknyter till de uppgifter som ämbetsverket eller inrättningen utför samt stöder en effektiv och ekonomisk verksamhet. Det vill säga att ämbetsverket och inrättningen endast skall förvalta sådana anläggningstillgångar som är nödvändiga och ändamålsenliga för verksamheten samt att man avstår från onödig och oändamålsenlig förmögenhet
- förvaltad nationalförmögenhet och anläggningstillgångar sköts på ett korrekt sätt, det vill säga att man förhindrar att förmögenhet försvinner och att värdet på förmögenheten sjunker i förtid, sköter om underhållet på ett lämpligt sätt, utnyttjar garantitiderna osv.

Registreringen av förmögenheten i anläggningstillgångsbokföringen eller inventarieregistret tjänar de mål för intern kontroll som har nämnts här ovanför. Ur den interna kontrollens perspektiv hör bl.a. identifikation av tillgången samt placering och användare till de väsentliga uppgifterna. För att kontrollera att den förmögenhet som ämbetsverket och inrättningen förvaltar överensstämmer med anläggningstillgångsbokföringen och vid behov tillgångsförteckningen i inventarieregistret skall tillgångarna inventeras regelbundet.

Åtgärderna inom intern kontroll skall dimensioneras så att nyttan med övervakningen står i ett vettigt förhållande till kostnaderna. Det är viktigt att man känner till de väsentliga riskerna och försöker hantera dem med lämpliga metoder. Förutom registrering av förmögenheterna består metoderna för intern kontroll av nationalförmögenhet och anläggningstillgångar bl.a. av delegering av ansvar för förvaltning och skötsel av förmögenheten samt främjande av en intern verksamhetskultur, som betonar omsorgsfull skötsel av förmögenheten. För den interna kontrollen är registreringen av nationalförmögenheten och anläggingstillgångarna alltså inget självändamål och inte heller den enda tillgängliga övervakningsmetoden. Som huvudregel lönar det sig att använda registrering av förmögenhet på tillgångsnivå endast som metod för övervakning av mycket värdefull förmögenhet.

4.5.5 Anläggningstillgångsbokföringen tekniskt utförande

Anläggningstillgångsbokföringen är en obligatorisk delbokföring som gäller nationalförmögenhet och anläggningstillgångar. Uppgifterna i anläggningstillgångsbokföringen skall stämma överens med uppgifterna i huvudbokföringen. Anläggningstillgångsbokföringen uppdateras och avstäms mot huvudbokföringen månatligen eller oftare.

Det fi inga särskilda krav på hur anläggningstillgångsbokföringen tekniskt skall genomföras. Vid valet av system för anläggningstillgångsbokföringen skall man beakta hur tillförlitligt, effektivt och ekonomiskt systemet är.

Det är i allmänhet vettigast att föra en separat anläggningstillgångsbokföring som delbokföring i en separat datatillämpning med möjlighet till överföring av data till huvudbokföringssystemet. Anläggningstillgångsbokföringen kan skötas med en programvara som utformats för detta behov eller i en tillämpning som skapats i ett tabellkalkyleringsprogram.

Anläggningstillgångsbokföringen och inventarieregistret kan skötas med samma program. I så fall gör man inte upp en avskrivningsplan för de tillgångar som fi i inventarieregistret. Dessa uppgifter överförs inte heller till huvudbokföringen. Det skall bland annat för avstämningen av huvudbokföringen vara möjligt att avskilja uppgifterna om natinoalförmögenhet och anläggningstillgångar i den egentliga anläggningstillsångsbokföringen från uppgifterna om poster som har registrerats direkt som kostnad.

4.5.6 Uppgifter om objekten för anläggningstillgångsbokföringen

Anläggningstillgångsbokföringens objekt

I anläggningstillgångsbokföringen följer man som huvudregel upp nationalförmögenhet och anläggningstillgångar enligt tillgång (föremål). En tillgång kan bestå av flera delar som anknyter till varandra strukturellt eller funktionellt. Till exempel centralenheten för en mikrodator och en separat skärm kan tillsammans bilda en tillgång, förutsatt att de har samma verkningstid. Å sin sida kan man även behandla centralenheten för en mikrodator och skärmen som separata tillgångar i anläggningstillgångsbokföringen, om tillgångarna de facto är olika tillgångar exempelvis så att de enligt behov separat kan flyttas från en användare till en annan. Som skilda tillgångar räknas även ADP-utrustning och programlicenser förutsatt att programlicensen inte är direkt knuten till någon specifik ADP-utrustning. I anläggningstillgångsbokföringen får varje tillgång en egen identifikationskod, som vanligen går under benämningen objektseller föremålsbeteckning.

I anläggningstillgångsbokföringen kan en tillgång som bildar en stor funktionell helhet, av typ en byggnad eller ett vägnät, spjälkas upp på olika delar utgående från väsentligt avvikande verkningstider. Som exempel kan nämnas att till exempel den tekniska utrustningen i byggnader, såsom hissar eller uppvärmnings- och ventilationssystem, avviker i så hög grad från den egentliga byggnaden att det är skäl att behandla dem som separata tillgångar avskilt från byggnader i anläggningstillgångsbokföringen. Vägnätet spjälkas för sin del upp på delar som består av vägbotten och vägkonstruktioner samt vägkonstruktionerna ytterligare undergrupperade enligt fundament, beläggningar, broar och övriga vägkonstruktioner (tillbehör och apparater). Om det system för anläggningstillgångsbokföringen som används tillåter en sammanställning, är det i allmänhet ändamålsenligt att kombinera de delar som skall följas upp som separata tillgångshelheter (anskaffningshelheter) till en egen rapporteringshelhet i anläggningstillgångsbokföringen.

Likadana maskiner och inventarier och annan därmed jämförbar lös nationalförmögenhet och lösa anläggningstillgångar, som har anskaffats som en helhet, kan med beaktande av

väsentlighetsprincipen även följas upp som en tillgångsgrupp i anläggningstillgångsbokföringen. En tillgångsgrupp får endast innehålla poster som bokförs på ett och samma konto för nationalförmögenhet eller anläggningstillgångar i affärsbokföringen. De kontorsinventarier som har köpts när man första gången inreder ett kontor kan bilda en sådan tillgångsgrupp.

Grunduppgifter om objekten

Enligt Statskontorets föreskrift skall man som grunduppgifter för tillgången (eller tillgångsgruppen) uppta följande uppgifter i anläggningstillgångsbokföringen:

- identifikationsuppgifter (föremåls- eller objektsnummer, namn, typ)
- anskaffningsutgift (exklusive mervärdesskatt)
- anskaffningstidpunkt (månad och år)
- konto i affärsbokföringen eller annan identifikationsuppgift enligt vilken kontot för registrering av anskaffningsutgiften fastställs
- avskrivningsmetod som skall tillämpas eller uppgift om att anskaffningsutgiften inte avskrivs enligt plan
- avskrivningstid, om den inte framgår ur uppgifterna om avskrivningsmetod
- tidpunkt då avskrivningarna börjar (månad och år)
- ett eventuellt restvärde, vars motsvarande anskaffningsutgift inte skall avskrivas enligt plan.

Grunduppgifterna om vilken avskrivningsmetod och avskrivningstid som skall tillämpas kan även inkluderas i anläggningstillgångsbokföringen med en anvisning om vilken förmögenhetsgrupp i avskrivningsplanen tillgången (eller tillgångsgruppen) tillhör.

Vanligen antecknar man även övriga grunduppgifter om tillgången (eller tillgångsgruppen) i anläggningstillgångsbokföringen. Typiska sådana uppgifter är information om var tillgången finns eller vem som använder den samt produktens typ- eller serienummer eller registernummer. Dessa tilläggsuppgifter tjänar först och främst skötseln och tryggandet av den förmögenhet som har upptagits i anläggningstillgångsbokföringen.

Uppgifter om transaktioner med objekten

Månatligen upptas följande uppgifter om transaktioner med tillgången (eller tillgångsgruppen) i anläggningstillgångsbokföringen:

- ökning av anskaffningsutgiften under perioden (exklusive mervärdesskatt)
- planenlig avskrivning under perioden
- en eventuell avskrivning som avviker från planen under perioden
- en minskning av anskaffningsutgiften under perioden till följd av att tillgången slutligt har tagits ut bruk (t.ex. skrotning) eller gått förlorad (t.ex. förstörts)
- minskning av de ackumulerade avskrivningarna då anskaffningsutgiften har sjunkit till följd av något av det ovan nämnda
- en eventuell uppskrivning eller annullering av uppskrivning.

En utgift för grundförbättring av en tillgång (eller tillgångsgrupp) som finns i anläggningstillgångsbokföringen upptas som en ökning av anskaffningsutgiften. Om det för skötsel av

anläggningstillgångsbokföringen är ändamålsenligt kan man även behandla utgifter för grundförbättring som skilda tillgångar. Däremot skall utgifterna för reparation och underhåll av tillgångar som har upptagits i anläggningstillgångsbokföringen redovisas direkt som kostnad.

Kännetecknande för utgifterna för grundförbättring av nationalförmögenhet är att de väsentligt ökar den tid då förmögenheten bevaras. Som utgifter för grundförbättring av anläggningstillgångarna upptas däremot de utgifter som väsentligt förbättrar produktens (eller produktgruppens) produktionsförmåga. En grundförbättring förlänger ofta tillgångens (eller tillgångsgruppens) verkningstid, men den kan också medföra att produktionsförmågan förbättras medan den ursprungliga verkningstiden är oförändrad. Däremot upptas sådana utgifter som inte ökar eller endast i ringa grad ökar anläggningstillgångarnas produktionsförmåga direkt som kostnad som reparations- och underhållsutgifter. Det är inte alltid självklart var gränsen mellan grundförbättring samt reparation och underhåll skall dras. Det förutsätter att man skilt överväger varje fall utgående från de principer som har presenterats här ovanför.

Då endast en del av tillgångarna i tillgångsgruppen överlåts, slutligt tas ur bruk eller går förlorade är det i praktiken problematiskt att fastställa hur stor minskningen av anskaffningsutgiften och den därmed relaterade minskningen av ackumulerade avskrivningar är för den nationalförmögenhet och de anläggningstillgångar som följs upp enligt tillgångsgrupp. I detta fall får man lov att bedöma dem utgående från de uppgifter man har att tillgå om tillgångarna i tillgångsgruppen, till exempel antalet tillgångar eller återanskaffningspriserna.

Ackumulerade uppgifter om objekten

Enligt Statskontorets föreskrift skall följande ackumulerade uppgifter om tillgången (eller tillgångsgruppen) framgå ur anläggningtillgångsbokföringen:

- anskaffningsutgift i början och slutet av räkenskapsperioden
- ackumulerade avskrivningar i början och slutet av räkenskapsperioden
- en eventuell uppskrivning i början och slutet av räkenskapsperioden
- bokföringsvärdet i slutet av räkenskapsperioden.

För avstämning av huvudboken skall anläggningstillgångbokföringen även visa tillgångens (eller tillgångsgruppens) bokföringsvärde åtminstone i slutet av varje månad. För uppställning av bilageuppgifter och balansspecifikationer över nationalförmögenhet och anläggningstillgångar skall dessutom följande ackumulerade uppgifter om tillgången (eller tillgångsgruppen) finnas tillgängliga i anläggningstillgångsbokföringen:

- ökningar i anskaffningsutgiften under räkenskapsperioden
- minskningar i anskaffningsutgiften under räkenskapsperioden
- räkenskapsperiodens avskrivning enligt plan
- en eventuell avskrivning som avviker från planen under räkenskapsperioden
- minskningar av ackumulerade avskrivningar enligt plan med anknytning till minskningar i anskaffningsutgiften under räkenskapsperioden.

Tillgången (eller tillgångsgruppen) skall inkluderas i anläggningstillgångsbokföringen under hela sin verkningstid, även om hela anskaffningsutgiften redan har avskrivits som kostnad. Om en tillgång som ingår i nationalförmögenheten fortfarande är i bruk fortsätter man att

bevara och trygga förvaltningen av den. Verkningstiden för tillgångar som ingår i anläggningstillgångarna fortsätter för sin del, om de fortfarande används som produktionsfaktorer eller ämbetsverket på annat sätt förvaltar över dem för detta ändamål, till exempel som reservinventarier. Däremot skall uppgifterna för en tillgång (eller tillgångsgrupp) som under räkenskapsperioden har överlåtits, slutlig tagits ur bruk (till exempel skrotats) eller gått förlorad (t.ex. förstörts) inte överföras till anläggningstillgångsbokföringen för följande räkenskapsperiod.

Även om tillgången (eller tillgångsgruppen) redan har avlägsnats ur anläggningstillgångsbokföringen, kan uppgifterna om denna fortsättningsvis finnas kvar i anläggningtillgångsbokföringens register som en dold uppgift. Det är skäl att avlägsna onödiga uppgifter ur systemets registeruppgifter med jämna mellanrum.

4.5.7 Överföring av uppgifter mellan anläggningstillgångsbokföringen och huvudbokföringen

I allmänhet är överföringen av uppgifter mellan anläggningstillgångsbokföringen och huvudbokföringen en dubbelriktad transaktion. Från huvudbokföringen kan man föra över uppgifter om anskaffning och överlåtelse av nationalförmögenhet och anläggningstillgångar. Till exempel följande uppgifter kan överföras om anskaffningarna:

- anskaffningstidpunkt (åtminstone månad och år)
- verifikationsnummer
- uppgift om leverantör som förklaring till verifikationen
- balanskonto på vilket anskaffningen har bokförts
- anskaffningsutgift.

Uppgifter som överförs från anläggningstillgångsbokföringen till huvudbokföringen är:

- uppgifter om de månatliga avskrivningarna enligt plan och avskrivningar som avviker från planen
- månatliga uppgifter om de oavskrivna utgiftsresterna för tillgångar som har överlåtits, slutligt tagits ur bruk (t.ex. skrotats) och gått förlorade (t.ex. förstörts).

I stället för att föra över uppgifterna elektroniskt kan man till exempel separat registrera de oavskrivna utgiftsresterna på sålda anläggningstillgångar i anläggningstillgångsbokföringen och huvudbokföringen

4.5.8 Anläggningstillgångsbokföringens rapporter

Både under räkenskapsperioden och i samband med bokslutet skall olika rapporter regelbundet skrivas ut ur anläggningstillgångsbokföringen. Till dessa rapporter hör förteckningar över nationalförmögenhet och anläggningstillgångar samt förändringar i dessa, utredning över avskrivningarna och sammandrag av uppskrivningarna.

Uppgifterna i förteckningarna över nationalförmögenhet och anläggningstillgångar jämförs med motsvarande uppgifter i affärsbokföringens huvudbok i samband med att uppgifterna i anläggningstillgångsbokföringen och huvudbokföringen månatligen avstäms. I allmänhet fås uppgifterna för de bilageuppgifter om avskrivningar på nationalförmögenhet och anläggningstillgångar samt övriga långfristiga utgifter liksom även balansspecifikationerna för nationalförmögenhet och anläggningstillgångar som skall sammanställas i samband med

bokslut ur anläggningstillgångsbokföringen. En närmare redogörelse för bokslutets bilageuppgifter och balansspecifikationer finns längre fram i denna handbok.

Utöver de nämnda rapporterna skall rapporter skrivas ut för kontroll och avstämning av att uppgifterna har överförts korrekt i den elektroniska överföringen av data mellan anläggningstillgångsbokföringen och huvudbokföringen. Innehållet i dessa rapporter är beroende av vilket bokföringssystem som används. Dessutom skrivs uppgifter om olika tillgångar och tillgångsgrupper ut ur anläggningstillgångsbokföringen för prissättning av de avgiftsbelagda prestationerna.

4.5.9 Avskrivningsplaner

I budgetförordningen 66 g § 2-3 momenten stadgas följande om avskrivningar:

> *Anskaffningsutgiften för nationalförmögenhet och anläggningstillgångar aktiveras och upptas under sin verkningstid som kostnader genom avskrivningar enligt plan. (600/1997)*
>
> *Har andra utgifter med lång verkningstid aktiverats, skall de avskrivas under sin verkningstid enligt plan. (600/1997)*

I förordningens 66 g § 4-5 moment stadgas följande om hur avskrivningar och uppgifterna som utgör grunden för avskrivningarna skall presenteras i bokslutet samt uppställning av avskrivningsplaner:

> *I intäkts- och kostnadskalkylen eller balansräkningen eller i bilagor till dessa skall upptas sådana avskrivningar av utgifterna för nationalförmögenhet och anläggningstillgångar samt andra utgifter med lång verkningstid som under finansåret dragits av från intäkterna specificerade enligt balansposterna samt ges en utredning om grunderna för avskrivningar enligt plan och ändringar i dessa. Avskrivningsplanerna och ändringar i dem skall göras upp skriftligen samt fogas till specifikationerna till balansräkningen. (600/1997)*
>
> *Statskontoret meddelar vid behov närmare föreskrifter om avskrivningar och uppgörandet av avskrivningsplaner samt om periodisering i övrigt. (600/1997)*

Närmare föreskrifter om avskrivningsplanen har meddelats den 19.12.2005 i Statskontorets föreskrift (388/03/2005) Bokföring av anläggningstillgångar samt uppställning av avskrivningsplaner och registrering av avskrivningar.

Bokföringsenheterna och statliga fonder utanför budgeten skall ha en skriftlig avskrivningsplan. Bestämmelserna om hur avskrivningsplanen ställs upp, uppdateras och godkänns skall finnas i den ekonomistadga som avses i budgetförordningens 69 b § (7.4.2004/254). Ekonomistadgan skall fastställas av det ämbetsverk eller den inrättning som verkar som bokföringsenhet. För att boksluten skall vara uppställda på ett enhetligt sätt även för avskrivningarnas del skall avskrivningsplanerna hos övriga bokföringsenheter med likartad verksamhet beaktas vid uppställning och justering av avskrivningsplan.

Som huvudregel skall anskaffningsutgifterna för nationalförmögenhet och anläggningstillgångar som aktiveras i balansräkningen samt övriga långfristiga utgifter bokföras som kostnad enligt en på förhand uppställd plan. På anskaffningsutgiften för nationalförmögenhet skall dock avskrivningar göras endast i den utsträckning som nationalförmögenheten används som produktionsfaktor. Långfristiga utgifter avskrivs enligt planen under sin verkningstid. Om man inte kan definiera en begränsad verkningstid för anskaffningsutgiften för nationalförmögenhet eller anläggningstillgångar, vilket i allmänhet är fallet för jordoch vattenområden samt värdepapper, skall dessa inte avskrivas enligt plan.

Delfaktorer i avskrivningsplanen

De viktigaste delfaktorerna i avskrivningsplanen är avskrivningstiden, avskrivningsmetoden, objektets restvärde samt tidpunkten då avskrivningarna inleds och avslutas.

I Statskontorets föreskrift om anläggningstillgångsbokföring samt uppställning av avskrivningsplaner och registrering av avskrivningar finns riktgivande normvärden för avskrivningsintervallet för affärsbokföringens kontogrupper. Ämbetsverket eller inrättningen skall bedöma avskrivningstiden för respektive långverkande tillgång eller tillgångsgrupp inom dessa ramar. Ramarna för dessa avskrivningsplaner finns i följande tabell.

Kontogrupp	Förmögenhetsgrupp	Avskrivningstid
110	Etablerings- och organisationsutgifter	3-5 år
111	Forsknings- och utvecklingsutgifter	3-5 år
112	Immateriella rättigheter	3-17 år
113	Affärsvärde	3-5 år
114	Övriga utgifter med lång verkningstid	3-20 år
119	Förskottsbetalningar och pågående anskaffningar	ingen avskrivningstid
120	Jord- och vattenområden	ingen avskrivningstid, jordämnen enligt förbrukning
121	Byggnadsmarks- och vattenområden	ingen avskrivningstid, jordämnen enligt förbrukning
122	Industri- och kontorsbyggnader Kontorsbyggnader	20-40 år 30-50 år
123	Konstruktioner	10-20 år
124	Anläggningar	10-50 år
125–126	Maskiner och anordningar Transportmedel ADP-anordningar	5–15 år 4–7 år
127	Inventarier	5-10 år
128	Malmfyndigheter och övriga jordämnen Övriga materiella tillgångar	enligt förbrukning 5-20 år
129	Förskottsbetalningar och pågående anskaffningar	ingen avskrivningstid
13	Värdepapper ingående i anläggningstillgångarna och övriga långfristiga placeringar	ingen avskrivningstid

Ämbetsverket eller inrättningen kan skapa egna avskrivningsgrupper inom de tillgångsgrupper som nämns i Statskontorets föreskrift. I så fall kan man i stället för att inkludera avskrivningstiden i anläggningstillgångsbokföringen använda identifikationskoden för den aktuella avskrivningsgruppen. För att underlätta avskrivningskalkylerna är det ändamålsenligt att skapa grupper inom vilka avskrivningstiden och avskrivningsmetoden samt de övriga viktiga faktorerna för avskrivningsplanen är enhetliga. Särskilda skäl måste föreligga för att man skall få avvika från avskrivningstiderna i Statskontorets föreskrift.

Som avskrivningstid för nationalförmögenhet som har aktiverats i balansräkningen och som används som produktionsfaktor tillämpas en avskrivningstid som har valts inom ramarna för avskrivningstider på anläggningstillgångar i Statskontorets föreskrift.

Avskrivningstid

Avskrivningsplanerna uppgörs för de långfristiga utgifternas verkningstid, det vill säga för den period som man uppskattar att förmögenhetsposterna under nationalförmögenhet eller anläggningstillgångar eller övriga långfristiga tillgångar gagnar bokföringsenheten som en produktionsfaktor eller genom produktion av inkomst. Denna tid kallas även för tillgångens ekonomiska livslängd. I allmänhet sammanfaller den med förmögenhetspostens beräknade användnings tid.

Avskrivningstiden för en produktionsfaktor med lång verkningstid påverkas primärt av användarens planer och förväntningar, erfarenhet samt de rådande omständigheterna. I allmänhet har man på respektive ämbetsverk och inrättning tidigare erfarenhet som ger den mest exakta uppskattningen av avskrivningstiden. Åtminstone följande faktorer bör beaktas då man överväger hur lång avskrivningstiden bör vara: användningsändamål för tillgången, tidigare erfarenheter av motsvarande tillgång, den fysiska, dvs. tekniska användningstiden (livslängd) samt eventuella inkomstförväntningar och nedgången i det sannolika överlåtelsepriset med åren. Dessutom kan juridiska begränsningar i användningen av tillgången påverka avskrivningstiden.

Den tekniska livslängden för materiella tillgångar fortsätter ofta efter det att den ekonomiska livslängden är slut. Detta har dock ingen betydelse för avskrivningarna, utan avskrivningsplanen skall grunda sig på den ekonomiska livslängden för tillgångar. Om avskrivningarna inte skulle följa den ekonomiska livslängden utan den tekniska livslängden, skulle avskrivningarna ofta bli för små bl.a. till följd av den snabba tekniska utvecklingen. Som exempel kan nämnas att den tekniska användningstiden för en datamaskin av erfarenhet är betydligt längre än den ekonomiska livslängden. Om förmögenhetsposten utnyttjas då den planmässiga avskrivningstiden är slut skall den stå kvar i anläggningstillgångsbokföringen.

Avskrivningsmetod

Lineära avskrivningar är den huvudsakliga avskrivningsmetoden. För malmfyndigheter och övrig markegendom (till exempel grustag) används däremot substansavskrivningsmetoden, där avskrivningen görs enligt användning. I övrigt avskrivs markområden inte enligt plan liksom i allmänhet inte heller värdepapper som ingår i anläggningstillgångarna eller övriga långfristiga placeringar.

Restvärde

Med en tillgångs eller tillgångsgrupps restvärde avses dess sannolika överlåtelsepris i slutet av avskrivningsperioden. I allmänhet är restvärdet så litet att det definieras som noll. Om det dock av särskilt vägande skäl är sannolikt att tillgångens eller tillgångsgruppens restvärde är väsentligt i förhållande till anskaffningsutgiften skall restvärdet beaktas som en delfaktor i avskrivningsplanen. Till exempel en sådan anskaffningsprincip för bilar att de byts ut mot nya efter att de har använts en viss tid som är avsevärt mycket kortare än deras maximala användnings tid kan vara ett sådant särskilt vägande skäl.

Om ett restvärde har fastställts för tillgången och tillgången används som produktionsfaktor då avskrivningstiden är slut skall en ny avskrivningsplan göras upp för restvärdet.

Ändring av avskrivningsplanen

I princip skall avskrivningsplanen vara en bestående anvisning, som är avsedd att följas kontinuerligt, och för att ändra den krävs välgrundade skäl. På detta sätt tryggar man att avskrivningarna går att jämföra mellan de olika räkenskapsperioderna. Till exempel en grundrenovering, som avsevärt förlänger tillgångens användnings tid, att tillgången föråldras i förtid eller att inkomstförväntningarna på den antingen ökar eller minskar betydligt kan vara orsaker till ändringar i avskrivningsplanen. Då tillgångens verkningstid avsevärt förlängs eller förkortas skall dess avskrivningsplan ändras, så att den motsvarar den ändrade verkningstiden.

Om man är tvungen att göra en ändring i avskrivningsplanen får den endast påverka avskrivningar som görs därefter. Man får inte ändra på tidigare avskrivningar. Avskrivningsplanerna och ändringarna i dem skall göras upp skriftligt och bifogas till balansspecifikationerna.

Avskrivningsplan - godkännande och underskrift

Det är först och främst ledningen för ämbetsverket eller inrättningen som har fattat investeringsbesluten och därmed också besluten om hur investeringarna skall periodiseras. Personer i ledande ställning inom ämbetsverket eller inrättningen har i allmänhet den bästa kunskapen om specialdragen inom den egna verksamheten och de egna branscherna. Dessa påverkar även hur periodiseringsproblemen skall lösas.

Respektive ämbetsverk och inrättning bär ansvaret för att uppgifterna i avskrivningsplanen är riktiga. En utredning av grunderna för avskrivningar enligt plan ingår i bilageuppgifterna till bokslutet, vilket betyder att utredningens riktighet fastställs samtidigt då bokslutsdokumenten undertecknas. Bestämmelser om uppställning, uppdatering och godkännande av avskrivningsplanen skall finnas i ämbetsverkets eller inrättningens ekonomistadga.

4.5.10 Registrering av avskrivningar

Avskrivningarna registreras månatligen i affärsbokföringen. Registreringen av avskrivningar inleds senast från och med början av den månad som följer på ibruktagningsmånaden för tillgången. Testanvändning av en maskin eller anordning under pågående installation anses inte vara användning av tillgången. Uppskrivningar avskrivs inte eftersom avskrivningarna enligt 66 g § skall göras på anskaffningsutgiften.

Produktionsförmågan för en tillgång som ingår i nationalförmögenheten eller anläggningstillgångarna kan försämras till exempel till följd av att tillgången har skadats. Om den beräknade kompensationen för tillgångens anskaffningsutgift under dess verkningstid väsentligt sjunker till följd av nedsatt produktionsförmåga skall en engångsavskrivning göras på tillgångens anskaffningsutgift. I affärsbokföringen registreras tilläggsavskrivningen som en avskrivning utanför planen. Det kan även ibland vara nödvändigt att göra en sådan tilläggsavskrivning som avviker från planen på anskaffningsutgiften för nationalförmögenhet eller anläggningstillgångar av typ markområden eller värdepapper, som enligt avskrivningsplanen inte skall avskrivas som kostnad.

I samband med försäljning av förmögenhet skall den sista avskrivningen göras den sista månaden då förmögenheten var i bruk. Därefter debiteras den återstående utgiftsresten kontot för vinster och förluster från försäljning av förmögenhet. Då förmögenhet överlåts gratis, besittningsrätten till den överförs, den slutlig tas ur bruk eller går förlorad skall en eventuell utgiftsrest avskrivas i sin helhet.

4.5.11 Registreringar i anknytning till nationalförmögenhet och anläggningstillgångar

4.5.11.1 Anskaffning av nationalförmögenhet och anläggningstillgångar

I de följande exemplen har anläggningstillgångarna aktiverats löpande.

Exempel 1: Anskaffning av ringa värde

Om anskaffningsutgiften för anläggningstillgångar är under 10 000 euro eller dess ekonomiska livslängd inte överskrider ett år, skall anskaffningsutgiften kostnadsföras som en årskostnad. Ämbetsverket kan dock aktivera anskaffningsutgiften för anläggningstillgångar som inte är värda 10 000 euro, om ämbetsverket följer principen att anskaffningsutgiften för alla föremål i en viss förmögenhetsgrupp (till exempel mikrodatorer) skall aktiveras.

Inköp av en handdator, anskaffningsutgiften är 500 € + moms 120 €.

ABF-konto	BBF-konto	Partner	Debet	Kredit
40000 Maskiner, anordningar och transportmedel av ringa värde	xx.xx.21		500	
93000 Mervärdsskattekostnader	xx.xx.29		120	
19200 Allmänna transaktionskonton för utgifter (T)				620

Exempel 2: Anskaffning av en färdig tillgång

Inköp av ADP-utrustning. Anskaffningspriset inklusive mervärdesskatt är 12 400 euro.

ABF-konto	BBF-konto	Partner	Debet	Kredit
12550 ADP-utrustning inklusive kringutrustning	28.05.21		10 000	
93000 Mervärdsskattekostnader 22 %	xx.xx.29		2 400	
19200 Allmänna transaktionskonton för utgifter (T)				12 400

Exempel 3: Anskaffning av anläggningstillgångar med delfinansiering från en annan bokföringsenhet

Det anskaffande ämbetsverket registrerar hela anskaffningspriset i sin anläggningstillgångsbokföring.

När det anskaffande ämbetsverket har rätt att registrera utgifterna på det finansierande ämbetsverkets moment (dispositions och registreringsrätt), skall anskaffningsutgift registreras direkt på momenten i den takt som bestämd.

Om det finns bara dispositionsrätt, fakturerar det anskaffande ämbetsverket det finansierande ämbetsverket. Kostnadsersättningarna för anskaffningar som anknyter till myndighetens verksamhet registreras på kontot 39670 Kostnadsersättningar för samarbete,

erhållna, interna. Det finansierande ämbetsverket registrerar på kontot 43968 Kostnadsersättningar för samarbete, interna.

Då anskaffningen är en part av samfinansierad verksamhet, bokför den finansierande bokföringsenheten finansieringsandelen på konto 43978 Finansieringsandelar för samfinansierad verksamhet, interna. Den mottagande bokföringsenheten registrerar finansieringen på konto 39780 Intäkter från samfinansierad verksamhet, interna.

Två ämbetsverk köper tillsammans en paketbil. Anskaffningsutgiften är 30 000 € + moms 7 200 €. Ämbetsverken hör till samma förvaltningsområde och det ämbetsverk som deltar i finansieringen betalar 8 000 € åt det ämbetsverk som gör inköpet. I detta fall inkluderar finansieringen inte mervärdesskattens andel.

ABF-konto	BBF-konto	Partner	Debet	Kredit
12500 Bilar och andra landtransportmedel	xx.xx.xx		30 000	
93000 Mervärdsskattekostnader	xx.xx.xx		7 200	
19200 Allmänna transaktionskonton för utgifter (T)				37 200
39670 Kostnadsersättningar för samarbete, erhållna, interna	xx.xx.xx			8 000
19100 Allmänna transaktionskonton för inkomster (T)			8 000	

Exempel 4: En tillgång som levereras etappvis

Innan tillgången tas i bruk används ett lämpligt konto för pågående anskaffningar som bokföringskonto för anskaffningsutgiften. Därifrån överförs anskaffningsutgiften på kontot för anläggningstillgångar i samband med att tillgången tas i bruk.

Ett uppföljningsobjekt grundas i anläggningstillgångsbokföringen för tillgången (om tillgången inte följs upp gruppvis) genast då den första fakturan har anlänt. Om anskaffningen i sin helhet sker under budgetåret överförs tillgången till det aktuella kontot för anläggningstillgångar i anläggningstillgångsbokföringen först i samband med ibruktagandet av tillgången. Även avskrivningarna börjar löpa först efter ibruktagandet.

Inköp av en ny nätserver. Då servern har levererats fakturerar försäljaren 80 % av priset, det vill säga 8 000 € + moms 1 920 €. Försäljaren installerar servern så att den kan tas i bruk inom 2 månader.

ABF-konto	BBF-konto	Partner	Debet	Kredit
12990 Övriga halvfärdiga materiella anläggningstillgångsanskaffningar	xx.xx.21		8 000	
93000 Mervärdsskattekostnader	xx.xx.29		1 920	
19200 Allmänna transaktionskonton för utgifter (T)				9 920

Två månader senare har servern installerats och är färdig att tas i bruk. Försäljaren fakturerar 20 % av priset på servern (2 000 € + moms 480 €) samt installationsutgifterna 500 € + moms 120 €. Obs! Den mervärdesskattefria

installationsutgiften läggs till anskaffningsutgiften. Hela anskaffningsutgiften registreras på anläggningstillgångskontot.

ABF-konto	BBF-konto	Partner	Debet	Kredit
12550 ADP-utrustning inklusive kringutrustning	xx.xx.21		2 500	
93000 Mervärdsskattekostnader	xx.xx.29		600	
19200 Allmänna transaktionskonton för utgifter (T)				3 100
12550 AICT-utrustning			8 000	
12990 Övriga halvfärdiga materiella anläggningstillgångsanskaffningar				8 000

Exempel 5: Anläggningstillgång som tillverkas själv eller för vars tillverkning man köper arbete från ett annat ämbetsverk

Utgifterna för tillverkning av tillgångar bokförs på utgiftskontot enligt utgiftsslag. Utgifterna aktiveras till kontot för konttypen pågående upphandlingar. Motkonto i denna aktiveringsbokföring är konto 47000 Tillverkning för eget bruk. Då tillgången är klar registreras anskaffningsutgiften på det aktuella anläggningstillgångskontot.

De ämbetsverk som använder Kieku ska när de bokför en utgift på ett utgiftskonto enligt utgiftsslag använda projektkoden för det projekt som aktiveras i bokföringen. Då görs inte en separat aktivering av utgiften manuellt mellan kontot för påbörjade anläggningstillgångar och kontot Tillverkning för eget bruk, utan avskrivningskörningen av projektet vid periodsskiftet gör nödvändiga registreringar.

Uppgiften om ämbetsverkets kostnadsstruktur förblir oförändrad när aktiveringsbokföringen inte görs genom att en utgift bokförs direkt på kontot för påbörjade anläggningstillgångar utan på konto 47000. I bokslutet leder detta till att utgiften förekommer både på ett kostnadskonto enligt det ursprungliga utgiftsslaget och ett tillgångskonto. Posten Tillverkning för eget bruk korrigerar kostnaderna på intäkts- och kostnadskalkylen och anger samtidigt att utgifterna har aktiverats.

Eftersom budgetekonomin är en bokföringsskyldig innebär själva tillverkningen förutom tillverkning för det egna ämbetsverket även situationer där tillverkningen är kopplad till arbete som utförts vid ett annat ämbetsverk. Kostnader som debiteras av ett annat ämbetsverk och som aktiveras ska bokföras på det sätt som beskrivs här, även om tillverkningen inte kräver ämbetsverkets egna kostnader.

Enligt huvudregeln ingår endast de direkta utgifterna för produktionen i den aktiverade anskaffningsutgiften. De direkta utgifterna kan även inkludera lönebikostnader i förhållande till lönerna samt den kalkylmässiga andelen av semesterlönerna och semesterpenningarna. Endast i de fall då kostnaderna för uträkning av semesterlöner och semesterpenningar inte är oskäligt höga i förhållande till nyttan är aktivering av dessa motiverad. De fasta utgifterna kan inkluderas i fastställandet av anskaffningsutgiften för en produkt på det sätt som avses i definitionen av anskaffningsutgift i Statskontorets föreskrift 19/03/97 från den 19.12.1997. De fasta kostnader som skall aktiveras skall kunna påvisas genom kostnadskalkyler, som bifogas till verifikationen över anskaffningsutgiften. Anskaffningsutgiften fastställs alltid konsekvent på samma grunder.

Ett ADP-program framställs för eget bruk. Vid tillverkningen anlitas också en konsult utanför budgetekonomin samt experter från ett annat ämbetsverk. Framtagningen av programmet pågår under två budgetår. För att förenkla exemplet presenteras aktiveringen av lönebikostnader och semesterlöneandelen inte.

A. Under tillverkningstiden (år n)

ABF-konto	BBF-konto	Partner	Debet	Kredit
41010 Löner för personer i arbetsförhållande	xx.xx.21		10 000	
43920 Sakkunnig- och utredningstjänster	xx.xx.21		2 000	
43928 Sakkunnig- och utredningstjänster, interna		xxxx	1 000	
93000 Mervärdsskattekostnader 22 %	xx.xx.29		480	
19200 Allmänna transaktionskonton för utgifter (T)				13 480

B. Bokslutstransaktioner (år n)

ABF-konto	BBF-konto	Partner	Debet	Kredit
11910 Pågående anskaffningar av immateriella anläggningstillgångar			13 000	
47000 Tillverkning för eget bruk				13 000

C. Under tillverkningstiden (år n+1)

ABF-konto	BBF-konto	Partner	Debet	Kredit
41010 Löner för personer i arbetsförhållande	xx.xx.21		8 000	
43920 Sakkunnig- och utredningstjänster	xx.xx.21		3 000	
43928 Sakkunnig- och utredningstjänster, interna		Xxxx	1 000	
93000 Mervärdsskattekostnader	xx.xx.29		720	
19200 Allmänna transaktionskonton för utgifter (T)				12 720

D. Bokslutstransaktioner samt registreringar i samband med att programmet blir färdigt och tas i bruk (år n +1)

ABF-konto	BBF-konto	Partner	Debet	Kredit
11400 Självtillverkade och på beställning tillverkade datasystem			12 000	
47000 Tillverkning för eget bruk				12 000
11400 Självtillverkade och på beställning tillverkade datasystem			13 000	
11910 Pågående anskaffningar av immateriella anläggningstillgångar				13 000

Exempel 6: En donerad tillgång

Värdet på nationalförmögenhet eller anläggningstillgångar som har fåtts i gåva registreras på ett balanskonto enligt den donerade tillgångens kontoklass och som en extraordinär intäkt. En erhållen donation skall inte registreras i budgetbokföringen. Den erhållna donationen värderas till sitt gängse värde och vid behov uppgörs en avskrivningsplan för tillgången.

Förmögenhet som bokföringsenheten har fått tillgång till och som har influtit till staten genom arv registreras på samma sätt som en erhållen gåva.

En mikrodator för 20 000 € erhålls som donation och aktiveras.

ABF-konto	BBF-konto	Partner	Debet	Kredit
12550 ICT-utrustning			20 000	
60990 Övriga extraordinära intäkter				20 000

4.5.11.2 Inköp av extra utrustning till en tillgångspost och grundförbättring av förmögenhet

Som exempel på tilläggsutrustning eller tilläggsegenskaper kan nämnas sorterare för kopieringsmaskiner, tilläggsminne, cd-stationer och dvd-stationer för mikrodatorer. Det typiska för sådan tilläggsutrustning är att den är en oskiljbar del av tillgången. Den nämnda tilläggsutrustningen eller tilläggsegenskapen bokförs på samma sätt som inköpet av den aktiverade tillgången. I anläggningstillgångsbokföringen bokförs tilläggsutrustningen eller tilläggsegenskapen som en ökning av tillgången. Däremot föranleder denna inga ändringar i avskrivningsplanen.

Genom grundförbättring av tillgången förbättrar man avsevärt tillgångens användbarhet. Som exempel på grundförbättringar kan nämnas ombyggnad av ett plant hustak till ett sadeltak, teknologisk modernisering av en mikrodators eller servers moderkort eller uppdatering av en processor. Om tillgångens ekonomiska livslängd ökar eller produktionsförmågan i övrigt ökar väsentligt skall avskrivningsplanen ändras till följd av grundförbättringen.

Man kan även uppta utgiften för grundförbättring av tillgången för separat uppföljning i anläggningstillgångsbokföringen och inte som en ökning av den ursprungliga anskaffningsutgiften, såvida ett sådant förfarande är ändamålsenligt. Vid ett sådant förfarande lönar det sig att sammanslå den ursprungliga anskaffningsutgiften och grundförbättringsutgiften till en rapporteringshelhet (anskaffningshelhet) i anläggningstillgångsbokföringen, om det är möjligt i det använda anläggningstillgångsbokföringssystemet.

4.5.11.3 Grundförbättring av en hyreslokal och övriga långfristiga utgifter

Omfattande grundförbättringar i hyreslokaler, som hyresgästen skall betala, av typ ändringsarbeten i lokalerna eller dragning av ADP-kablar, kan även aktiveras. Utgifter för grundförbättring av hyreslokaler aktiveras på konto 1149 Övriga utgifter med lång verkningstid.

Som exempel på liknande övriga utgifter med lång verkningstid som skall aktiveras kan nämnas grundläggningsutgifterna för ett större datalager. I så fall gäller aktiveringen inte programvaran, som används för att upprätthålla datalagret, utan anskaffningsutgiften för de data som har samlats i datalagret. Om insamlingen av data för datalagret görs internt tillämpar man principerna i exempel 5 på aktivering av utgifterna.

4.5.11.4 Registrering av avskrivning

Avskrivningar på nationalförmögenhet och anläggningstillgångar registreras månatligen. De månatliga avskrivningarna och de månatliga förändringarna på förmögenhetskontona överförs från anläggningstillgångsbokföringen till huvudbokföringen. Efter överföringen skall anläggningstillgångsbokföringen avstämmas mot huvudbokföringen.

500 € registreras i avskrivning på ADP-utrustning.

ABF-konto	BBF-konto	Partner	Debet	Kredit
12550 ICT-utrustning				500
48230 Avskrivningar på maskiner och anordningar			500	

En tillgång kan skadas så svårt att dess värde som produktionsfaktor bestående sjunker till följd av till exempel ett olycksfall. Om tillgångens livslängd förkortas skall tillgångens avskrivningstid ändras så att den motsvarar den förkortade livslängden. Om däremot tillgångens livslängd inte förkortas, men dess produktionsförmåga i övrigt sjunker, skall man göra en engångsavskrivning på tillgången. En sådan tilläggsavskrivning bokförs som en avskrivning utanför planen.

Man kan även få lov att göra en extra engångsavskrivning på anskaffningsutgiften för sådan nationalförmögenhet eller sådana anläggningstillgångar, till exempel markområden, som enligt avskrivningsplanen inte skall avskrivas som kostnad. För markområdets del kan orsaken till exempel vara att man inte får ut så mycket jordämne ur området som man hade beräknat.

Även en bestående nedgång i marknadspriset för aktier eller motsvarande övriga långfristiga placeringar kan kräva en extra engångsavskrivning. Avskrivningar som görs till följd av att värdet på värdepapper som ingår i anläggningstillgångarna och övriga långfristiga placeringar har sjunkit väsentligt skall bokföras mot finansiella kostnader på konto 51980 Kontoavskrivningar på placeringar och lånefordringar.

*Ett fordon skadas i en olycka så att dess värde som produktionsfaktor sjunker trots reparat*ioner. Fordonets oavskrivna anskaffningsutgift är 10 000 €. En tilläggsavskrivning på 2 000 € görs på fordonet.

ABF-konto	BBF-konto	Partner	Debet	Kredit
12500 Bilar och andra landtransportmedel				2 000
48900 Avskrivningar som avviker från plan			2 000	

4.5.11.5 Överlåtelse av anläggningstillgångar

För det mesta uppstår antingen en överlåtelsevinst eller en överlåtelseförlust vid överlåtelse av anläggningstillgångar mot ersättning beroende på om den ersättning man får vid överlåtelsen är större än tillgångens oavskrivna anskaffningsutgift eller inte. Försäljningen av anläggningstillgångar registreras i två etapper så att man först registrerar det aktuella försäljningspriset i sin helhet på kontot för försäljningsvinst eller försäljningsförlust och sedan krediterar tillgångskontot med den oavskrivna anskaffningsutgiften och debiterar kontot för försäljningsvinst eller försäljningsförlust med detta belopp. Orsaken till detta förfarande är att hela försäljningspriset är försäljningsårets budgetinkomst i budgetbokföringen.

Försäljningen av en tillgång som har använts i myndighetsverksamhet är mervärdesskattefri. Däremot skall man lägga till mervärdesskatten på priset för en tillgång som har använts i affärsekonomisk verksamhet. I oklara fall avgör det ändamål som tillgången främst har använts för om en eventuell mervärdesskatt läggs till vid försäljningen.

Om försäljningsmånadens avskrivning på tillgången är oregistrerad skall den bokföras innan den oavskrivna anskaffningsutgiften förs mot kontot för försäljningsvinst eller försäljningsförlust.

De överlåtna anläggningstillgångarna skall avlägsnas ur anläggningstillgångsbokföringen.

Exempel: Försäljning av tillgång (försäljningsvinst)

En bil, som har använts i myndighetsverksamhet, säljs. Bilens försäljningspris är 2 800 € och dess oavskrivna anskaffningsutgift (bokföringsvärde) är 2 000 €. Den erhållan försäljningsvinsten är alltså 800 €.

ABF-konto	BBF-konto	Partner	Debet	Kredit
39050 Försäljningsvinster från försäljning av transportmedel	xx.xx.xx			2 800
19100 Allmänna transaktionskonton för inkomster (T)			2 800	
39050 Försäljningsvinster från försäljning av transportmedel			2 000	
12500 Bilar och andra landstransportmedel				2 000

Exempel: Inköp av en ny tillgång. Rabatt utgår genom att en gammal tillgång överlåts i utbyte till försäljaren (försäljningsförlust)

Ur bokförings- och mervärdesskatteperspektiv är det fråga om två skilda affärstransaktioner då man överlåter en gammal tillgång i samband med inköp av en ny: försäljning och köp av tillgång. I så fall skall man försäkra sig om att försäljaren ger en faktura som klart visar att den gamla tillgången har sålts i samband med inköpet samt att man har fått kompensation för den gamla tillgången.

En bil köps för myndighetsanvändning och en gammal bil överlåts till försäljaren. Den oavskrivna anskaffningsutgiften (bokföringsvärde) på den gamla bilen är 2 000 € och kompensationen för den är 1 500 €. Försäljningsförlusten är alltså 500 €. Det ursprungliga priset för en ny bil är 15 000 € + moms 3 600 €. Till försäljaren betalar man alltså 18 300 € 1 500 €, det vill säga 17 100 €.

ABF-konto	BBF-konto	Partner	Debet	Kredit
45550 Försäljningsförluster vid försäljning av transportmedel			2 000	
12500 Bilar och andra landtransportmedel				2 000
45550 Försäljningsförluster vid försäljning av transportmedel	xx.xx.xx			1 500
12500 Bilar och andra landtransportmedel	xx.xx.xx		15 000	
93000 Mervärdsskattekostnader	xx.xx.xx		3 600	
19200 Allmänna transaktionskonton för utgifter (T)				17 100

Exempel: Gratis överlåtelse av tillgång och skrotning

Förmögenhet som har överlåtits till en part utanför statsekonomin eller förmögenhet som har skrotats bokförs som en engångsavskrivning som avviker från planen eller avförs från kontona placeringar och lånefordringar. Förmögenhet som har överlåtits till ett affärsverk registreras på kontoslag 131 Placeringar i statens affärsverk och förmögenhet som har överlåtits genom apport till aktiebolag på konto 13620 Kapitallånefodringar och övriga motsvarande placeringar i form av eget kapital. .

Skrotning av kontorsinventarier. Den oavskrivna anskaffningsutgiften för de skrotade inventarierna är 100 €.

ABF-konto	BBF-konto	Partner	Debet	Kredit
48900 Avskrivningar som avviker från plan			100	
12700 Bostadslägenhets- och kontorsinredning				100

Exempel: Byte av tillgångar med en instans utanför statsförvaltningen

I allmänhet behandlas byten av besittning med en instans utanför statsförvaltningen som normala försäljningar och inköp, vilket betyder att en eventuell försäljningsvinst eller förlust på tillgången bokförs som i exempel 2 här ovanför.

4.5.11.6 Överföring av besittning mellan bokföringsenheterna

I 66 b § 4 momentet i budgetförordningen finns följande bestämmelse om registrering av överföring av besittning:

Besittningsöverföringar mellan bokföringsenheterna registreras i affärsbokföringen till beloppet av den anskaffningsutgift som inte registrerats som kostnad för nyttigheten efter det att de avdrag som avses i 66 f och 66 g § har gjorts fram till tidpunkten för överföringen. (1786/2009)

Vid överföring av besittningar används konto 20830 Överföringar av besittningar som motkonto till förmögenhetskontot. Registreringarna skall göras under samma månad i det överlåtande och det övertagande ämbetsverket.

Överlåtaren meddelar till mottagaren alla de uppgifter om besittningsöverföringsobjektet som behövs i mottagarens anläggningstillgångsbokföring (grundande av objekt, uppställning av avskrivningsplan). Bokföringsenheten måste göra en specifikation av kontos 20830 användning till Statskontoret enligt dess föreskrifter.

Om anskaffningsutgiften för den överlåtna förmögenheten har avskrivits helt och hållet skall överlåtelsen ske till nollvärde. I så fall bokför det mottagande ämbetsverket tillgången i sin anläggningstillgångsbokföring, men man registrerar ingen anskaffningsutgift och ingen avskrivningsplan görs upp för tillgången. Överlåtelsen registreras inte alls i huvudbokföringen.

Exempel: Besittningsöverföring

Ämbetsverk A överlåter en bil åt ämbetsverk B. Bilens oavskrivna anskaffningsutgift är 2 000 €.

Bokföringen i det överlåtande ämbetsverket A

ABF-konto	BBF-konto	Partner	Debet	Kredit
20830 Överföringar av besittningar			2 000	
12500 Bilar och andra landtransportmedel				2 000

Bokföringen i det övertagande ämbetsverket (B)

ABF-konto	BBF-konto	Partner	Debet	Kredit
12500 Bilar och andra landtransportmedel			2 000	
20830 Överföringar av besittningar				2 000

Exempel: Byte av besittning för tillgångsposter mellan bokföringsenheter utan ersättning (pengar).

Då ämbetsverk byter tillgångar sinsemellan uppstår varken överlåtelsevinster eller förluster, eftersom bytet alltid sker till bokföringsvärden. Om bokföringsvärdena inte sammanfaller och skillnaden inte betalas i pengar bokför båda bokföringsenheterna skillnaden under eget kapital på konto 20830 Överföringar av besittningar.

En kontorsbyggnad med bokföringsvärdet 10 000 euro byts mot ett skogsområde med bokföringsvärdet 8 000 euro.

Det ämbetsverk som överlåter kontorsbyggnaden

ABF-konto	BBF-konto	Partner	Debet	Kredit
12210 Kontorsbyggnader				10 000
12000 Skogsområden			8 000	
20830 Överföringar av besittningar			2 000	

Det ämbetsverk som tar emot kontorsbyggnaden

ABF-konto	BBF-konto	Partner	Debet	Kredit
12000 Skogsområden				8 000
20830 Överföringar av besittningar				2 000
12210 Kontorsbyggnader			10 000	

Exempel: Byte av besittning av tillgångsposter mot ersättning mellan bokföringsenheter

Ett skogsområde med bokföringsvärdet 8 000 euro byts ut mot en kontorsbyggnad med bokföringsvärdet 10 000 euro. I budgeten har 2 000 euro budgeterats för bytet. Det ämbetsverk som fungerar som mottagare har motsvarande budgetkonto.

Det ämbetsverk som överlåter skogsområdet

ABF-konto	BBF-konto	Partner	Debet	Kredit
12000 Skogsområden				8 000
19200 Allmänna transaktionskonton för utgifter (T)				2 000
12210 Kontorsbyggnader	Budgetkonto		2 000	
12210 Kontorsbyggnader			8 000	

Det ämbetsverk som tar emot skogsområdet

ABF-konto	BBF-konto	Partner	Debet	Kredit
12210 Kontorsbyggnader				8 000
12210 Kontorsbyggnader	Budgetkonto			2 000
12000 Skogsområden			8 000	
19100 Allmänna transaktionskonton för inkomster (T)			2 000	

4.5.12 Avskrivningsplan och presentation av avskrivningarna i bokslutet

Följande bestämmelser om hur avskrivningarna skall anges finns i 66 g § 4 och 5 momentet i budgetförordningen:

> *I intäkts- och kostnadskalkylen eller balansräkningen eller i bilagor till dessa skall upptas sådana avskrivningar av utgifterna för nationalförmögenhet och anläggningstillgångar samt andra utgifter med lång verkningstid som under finansåret dragits av från intäkterna specificerade enligt balansposterna samt ges en utredning om grunderna för avskrivningar enligt plan och ändringar i dessa. Avskrivningsplanerna och ändringar i dem skall göras upp skriftligen samt fogas till specifikationerna till balansräkningen. (600/1997) Statskontoret meddelar vid behov närmare föreskrifter om avskrivningar och uppgörandet av avskrivningsplaner samt om periodisering i övrigt. (600/1997)*

Avskrivningsplanen ska upprättas och undertecknas också i det fall att bokföringsenheten inte har nation-al- eller anläggningstillgångar som ska avskrivas eller andra utgifter med lång verkningstid.

Ett exempel på hur grunderna för avskrivningarna enligt plan kan presenteras i bilagorna till bokföringsenhetens bokslut

Avskrivningarna görs första gången den månad då tillgången tas i bruk och det första året görs en avskrivning i förhållande till antalet månader då tillgången har varit i bruk under året.

Avskrivningstiden för transportmedel är 4 år och avskrivningarna är lineära avskrivningar med ett restvärde på 30 %. Tillgångarna i de övriga förmögenhetsgrupperna avskrivs genom lineära avskrivningar under tillgångens ekonomiska livslängd enligt följande:

Egendomsgrupp	Användningstid	Årlig avskrivnings-%	Restvärde %
Immateriella nyttigheter	5 år	20 %	0 %
Byggnader	30 år	3 %	10 %
Konstruktioner	15 år	6,6 %	0 %
Lätta maskiner och anordningar	5 år	20 %	0 %
Inredning	10 år	10 %	0 %
Övriga immateriella nyttigheter	5 år	20 %	0 %

Mindre inköp av tillgångar, där anskaffningsutgiften stannar under 10 000 euro, avskrivs i sin helhet under anskaffningsåret.

Exempel om ett ämbetsverks avskrivningsplan

Benämning eller gruppnamn för en nyttighet eller en utgift med lång verkningstid	Anskaffnings-utgift (exklusive mervärdesskatt)	Avskrivningstid	Restvärde	Avskrivnings -metod	Ibruktagen, månad
Sandgrop xx	1.700.000		0	Enligt förbrukning	08.2001
Kontorsbyggnad xx	10.392.000	30	0	Lineär avskrivning	06.1999
Säkerhetssystem för fastighet xx	300.000	15	0	Lineär avskrivning	11.1999
Saab 9000 CD xx	40.000	5	12 000	Lineär avskrivning	12.2003
Datamaskin xx	2.000	3	0	Lineär avskrivning	03.2006
Inventarier för kontorslokalen xx	40.000	10	0	Lineär avskrivning	01.2000

Intäkts- och kostnadskalkylen, inklusive bilageuppgifter och balansspecifikationer, behandlas längre fram i denna handbok.

4.6 Anskaffning och överlåtelse av omsättningstillgångar

I 66 § 4 moment förordningen om statsbudgeten definieras omsättningstillgångar, i 66 b § deras anskaffningsutgift och i 66 g § värderingsgrunden för det lager som återstår vid finansårets utgång.

66 §

Som omsättningstillgångar räknas nyttigheter vilka som sådana eller i förädlad form är avsedda att överlåtas eller konsumeras. (600/1997)

66 b §

Med anskaffningsutgift avses de rörliga utgifterna för anskaffning och tillverkning av en nyttighet. (600/1997)

Om de fasta utgifter som ansluter sig till anskaffningen och tillverkningen av en nyttighet är väsentliga i förhållande till anskaffningsutgiften, får ett sådant undantag göras från 1 moment att med anskaffningsutgift dessutom avses den del av de till anskaffningen och tillverkningen av en nyttighet anslutna fasta utgifterna som kan hänföras till anskaffningsutgiften. (600/1997)

De utgifter för anskaffning och tillverkning av en nyttighet som räknas som aktiverade anskaffningsutgifter skall kunna redas ut med hjälp av en kostnadsberäkning eller kostnadskalkyler. (600/1997)

Besittningsöverföringar mellan bokföringsenheterna registreras i affärsbokföringen till beloppet av den anskaffningsutgift som inte registrerats som kostnad för nyttigheten efter det att de avdrag som avses i 66 f och 66 g § har gjorts fram till tidpunkten för överföringen. (1786/2009)

Statskontoret meddelar närmare föreskrifter om definitionen av utgifter för anskaffning av egendom. (600/1997)

66 g §

> *Anskaffningsutgiften för de omsättningstillgångar som återstår vid finansårets utgång aktiveras. Är den sannolika anskaffningsutgiften för omsättningstillgångar eller det sannolika överlåtelsepriset för omsättningstillgångar i fråga om avgiftsbelagd verksamhet vid finansårets utgång lägre än anskaffningsutgiften, skall skillnaden dock upptas såsom kostnad. (600/1997)*

Anskaffningar och försäljningar registreras löpande på intäkts- och kostnadskonton. Anskaffningarna registreras exempelvis på kontot för material och tillbehör och löner på löners konto. I bokslutet inventeras omsättningstillgångarna och ändringarna i material -, tillbehörs- och varulager samt tillverkningslager registreras.

Lagervärdet beräknas alltid med mervärdesskattefria priser.

Anskaffningsutgiften för omsättningstillgångar som återstår i slutet av räkenskapsperioden aktiveras. Om den sannolika anskaffningsutgiften eller det sannolika överlåtelsepriset för omsättningstillgångarna i slutet av räkenskapsperioden är mindre än anskaffningsutgiften skall skillnaden registreras som kostnad (lägsta värdets princip).

Oberoende av det som nämnts ovan värderas nyttigheter som överlåtits utan vederlag samt prisstödda nyttigheter till anskaffningspris eller till en i slutet av bokföringsperioden sannolikt lägre anskaffningsutgift. Detta görs även om de överlåts vidare utan avgift och inga inkomster för dem således är att vänta, eller om inkomsterna på grund av prisstödet är lägre än återanskaffningspriset.

Halvfärdig produktion värderas enligt anskaffningsutgiften.

Anskaffningsutgiften för omsättningstillgångar betraktas som kostnader för den räkenskapsperiod under vilken omsättningstillgången har överlåtits, konsumerats eller förlorats. Av anskaffningsutgiften för omsättningstillgångarna i slutet av räkenskapsperioden betraktas som kostnad för räkenskapsperioden den andel som överstiger den anskaffningsutgift som i slutet av räkenskapsperioden behövs för att skaffa motsvarande omsättningstillgång, eller vid avgiftsbelagd verksamhet det överlåtelsepris som sannolikt kan erhållas vid samma tidpunkt.

En nedvärdering(inkurans) av omsättningstillgångarna kan beaktas på följande sätt: Den andel av omsättningstillgångarna som inte har någon användning inom synhåll eller som inte har någon användning på en längre tid är inkurant. Som tidsperspektiv kan beroende på förvaltningsområde användas exempelvis ett år eller en längre tidsperiod. När inkurans har konstaterats registreras värdet av den inkuranta egendomen i affärsbokföringen som kostnad via kontot lagerändringar. Budgetbokföringen påverkas inte.

Ändringar av lagervärdet under räkenskapsperioden påverkar beloppet kostnader under räkenskapsperioden så att en minskning av lagervärdet ökar kostnaderna för räkenskapsperioden och en ökning av lagervärdet minskar kostnaderna för räkenskapsperioden.

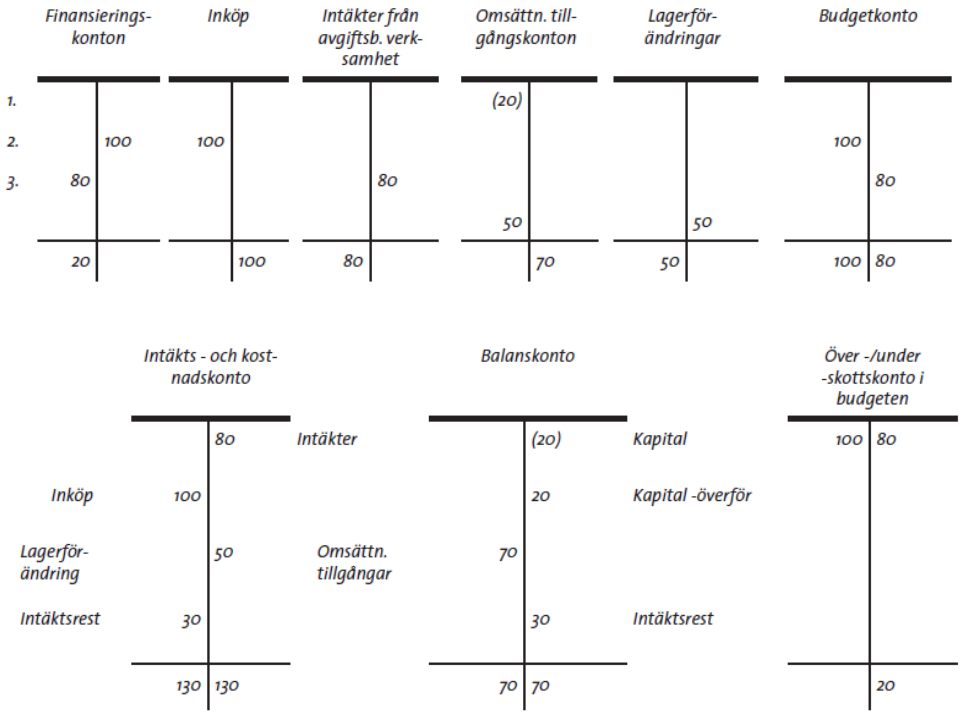
Exempel på audit trail för ett mervärdesskattefritt inköp av omsättningstillgångar när en del av lagret konstateras vara inkurant

1. *I lagret finns två stycken nyttigheter avsedda för försäljning á 10 mk, dvs. sammanlagt 20 €. Av nyttigheterna konstateras den ena senare som inkurant.*
2. *Inköp av 10 stycken nyttigheter avsedda för försäljning á 10 mk, dvs. sammanlagt 100 €.*
3. *Försäljning av 4 stycken nyttigheter á 20 mk, dvs. sammanlagt 80 €.*

Periodisering av omsättningstillgångarna. Lagervärdet registreras på balanskonto, inkurant vara som kostnad och ändringen i intäkt och kostnadsberäkningen.

Lager	mängd	á -pris	sammanlagt
ingående lagersaldo	2	10	20
inköp under räkenskapsperiod	10	10	100
förs. under räkenskapsperiod	-4	10	-40
inkurant lager	-1	10	-10
utgående lager	7	10	70

Affärsbokföring **Budgetbokföring**



Sammandrag: Som en följd av registreringen av lagerförändringar uppvisar intäkts och kostnadsberäkningen ett överskott på 30 euro, medan utfallsberäkningen för budgeten visar ett underskott på 20 euro.

Exempel på beskrivning av audit trail för ett mervärdesskattepliktigt inköp av omsättningstillgångar

1. *Inköp av 10 stycken nyttigheter avsedda för försäljning á 12,2 €, dvs. sammanlagt 124 € (inkl. moms 24%).*
2. *Försäljning av 4 stycken nyttigheter á 24,4 €, dvs. sammanlagt 97,6 € (inkl. moms 24%).*
3. *Periodisering av omsättningstillgångarna. Lagervärdet registreras på balanskonto och lagerförändringen i intäkts och kostnadsberäkningen.*

Lager	Mångd	á-ris	Sammalagt
ingående lagersaldo	0		
inköp under räkenskapsperiod	10		
förs. under räkenskapsperiod	4		
utgående lager	6	10	60

	Affärsbokföring						Budgetbokföring					
	Finansi-erings- kon-ton		*Inköp*		*Betalad moms 24%*		*Intäkter från avgiftsb. verksamhet*		*Inkasserad moms 24%*		*Budgetkonto*	
1		124	100		24						124	
2	99,2							80		19,2		99,2
				100		24	80		19,2			
			Omsätt-nings-till-gångar		*Lager fö-rändr*							
3			60			60						
	24,8			60	60						124	99,2

	Intäkts -och kost-nadskonto			*Balanskonto*			*Över -/under skottskonto i budgetbok-föring*	
		80	Intäkter		35,2	Intäktsrest	124	99,2
Inköp	100				24,8	Kapital -överf.		
Lager-förändr.		60	Omsättn. -tillgång	60				
Bet.moms 24 %	24							
		19,2						
Intäktsrest	35,2							
	159,2	159,2		60	60			24,8

Exempel på registrering av omsättningstillgångar för nyttigheter som behövs i tillverkningsprocessen / Ingen förädlingsverksamhet.

1. *Kontant inköp av material och tillbehör 200 st. á 62 €, dvs. sammanlagt 12 400 € (inkl. moms 24 %).*
2. *Material och tillbehörslagerförändringen registreras (ingående lagersaldo 0 st.).*

Lager	mängd	á -pris	sammanlagt
ingående lagersald	0		
inköp under räkenskapsperiod	200		
förs./användn. under räkenskapsp.	0		
utgående lagersaldo	200	50	10 000

	ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
2.	15090 Övrigt material och tillbehör			10 000	
2.	40900 Ökning (-) eller minskning (+) av material-, tillbehörs- och varulager				10 000

Exempel på registrering av omsättningstillgångar för nyttigheter som behövs i tillverkningsprocessen / Förädlingsverksamhet utförd (halvfabrikats och fabrikatslager)

I lagervärdet för färdiga produkter ingår rörliga kostnader enligt tillverkningsprocessen (i exemplet är skattefria material och tillbehörskostnader á 50 € samt arbetsandelen enligt standardskostnadsberäkningen á 20 €).

1. *Kontant inköp av 300 st. material och tillbehör á 62 €, dvs. sammanlagt 18 600 € (inkl. moms 24 %).*
2. *Av inköpta tillbehör används 200 st. för tillverkningsverksamhet.*
3. *Färdiga produkter säljs 160 st.*
4. *Lagerförändringar för fabrikat och halvfabrikat registreras (ingående lagersaldo 0 st.).*

Fabrikatslager	Mängd	á -pris	sammanlagt
ingående lagersald	0		
inköp under räkenskapsp.	300	50	15 000
tillverkn. under räkenskapsp.	200		
förs. under räkenskapsp.	160		
utgående saldo för fabr.lager	40	70	2 800
utgående saldo för halvf.lager	100	50	5 000

	ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
4.	15090 Övrigt material och tillbehör			5 000	
4.	40900 Ökning (-) eller minskning (+) av material-, tillbehörsoch varulager				5 000
4.	15200 Färdiga produkter			2 800	
4.	46000 Produktionslagerökning				2 800

Exempel på registrering av inköp av varor som köpts utifrån och är avsedda att överlåtas som sådana.

1. *Kontant inköp av 200 st. material och tillbehör á 62 €, dvs. sammanlagt 12 400 € (inkl. moms 24 %).*
2. *Lagerförändringen registreras (ingående lager 0 st., utgående lager 40 st.*

Lager	mängd	á -pris	sammanlagt
ingående lagersald	0		
inköp under räkenskapsp	200		
förs. under räkenskapsp.	160		
utgående lagersald	40	50	2 000

	ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
2.	15210 Färdiga varor			2 000	
2.	40900 Ökning (-) eller minskning (+) av material-, tillbehörs- och varulager				2 000

Obs ! Lagervärdet för varor som anskaffats utifrån och som är avsedda att som sådana överlåtas vidare registreras alltid på konto 15210 Färdiga varor och lagerförändringen registreras alltid som kostnader för verksamheten i kontoslag 409 Förändringar i material-, tillbehörs- och varulager.

4.6.1 Halvfärdig produktion

I omsättningstillgångarna ingår förutom färdiga prestationer också den produktion som är halvfärdig i slutet av finansåret. De halvfärdiga produkterna kan vara såväl materiella (varor) som också immateriella halvfärdiga prestationer (t.ex. tjänster som består av arbetsprestationer som utgör separata helheter).

Projekten utgör en särskild prestationsgrupp inom den halvfärdiga produktionen. Kännetecknande för projekten är att de har planerats, organiserats och finansierats separat. Som exempel kan nämnas att ett forskningsprojekt, som inte har slutförts i slutet av finansåret och som utgör en separat, till sin omfattning betydande helhet och binder stora mängder kapital och för vilket tidpunkten för när projektet är slutfört kan konstateras, inkluderas i den halvfärdiga produktionen. Däremot inkluderas inte sådana pågående, sedvanliga beslut eller andra motsvarande administrativa prestationer, som till största delen är

massprestationer, i den halvfärdiga produktionen. Utgifterna för produktion av sådana prestationer upptas som verksamhetskostnader.

Utgångspunkten är att man i den bokföringsmässiga behandlingen av projektet följer samma handläggningsregler som för anskaffningsutgiften och försäljningsinkomster för övriga omsättningstillgångar.

Tidpunkten för mottagandet av produktionsfaktorn är avgörande för r**egistrering av utgifterna** för projekten på respektive budgetkonto i budgetbokföringen.

Under räkenskapsperioden bokförs i affärsbokföringen utgifterna för projekten enligt prestationsprincipen löpande på respektive utgiftskonton på samma sätt som vid anskaffning av omsättningstillgångar i allmänhet, till exempel på kontona för material och förnödenheter eller löner. Vid bokslutet inventeras de pågående projekten och dessa aktiveras bland halvfärdiga produkter i balansräkningen. Samtidigt korrigeras intäkts- och kostnadskalkylen genom en registrering av motsvarande kostnadsminskning på konto 4600 Produktionslagerökning (-) eller minskning (+).

I budgetbokföringen bokförs **inkomsterna** från projekten på konto 600 Budgetinkomster som skall bokföras på budgetkontot. Då överlåtelse av prestationen har skett överförs inkomsterna från projektet till respektive budgetkonto.

I affärsbokföringen bokförs inkomster som influtit före överlåtelsen såsom erhållna förskott, varifrån de bokförs som intäkter efter det att prestationen har överlåtits.

Det fi dock två undantag till de huvudregler som har beskrivits här ovan: samfi ade projekt och omfattande projekt, som består av fl a olika faser, i den avgiftsbelagda verksamheten.

4.6.1.1 Samfinansierade projekt

I samfinansierade projekt producerar den bokföringsenhet som genomför projektet prestationen, medan samarbetspartnerna, dvs. finansiärerna, står för en del av produktionskostnaderna. De övriga bokföringsenheterna eller externa intressenter utanför statsförvaltningen kan vara finansiärer. Finansiären får ingen direkt kompensation för sin finansiering. Det är alltså inte fråga om avgiftsbelagd verksamhet. Finansiärens finansieringsandel är därför av bidragsnatur.

Den bokföringsmässiga behandlingen av samfinansierade projekt har beskrivits närmare på annat håll i denna handbok.

4.6.1.2 Omfattande projekt, som består av flera faser, i den avgiftsbelagda verksamheten

Under förutsättningarna i 5 b § i budgetförordningen kan man av inkomsterna från ett projekt i den avgiftsbelagda verksamheten såsom budgetinkomst allokera (budgetera) den andel av totalinkomsten från projektet som motsvarar överlåtelsefasen eller prestationsgraden. Metoden kallas för delallokering. Tekniskt motsvarar den delredovisning enligt bokföringslagen.

Förutsättningar för delallokering: budgetering och budgetbokföring

Följande bestämmelse om delallokering och förutsättningarna för användning av metoden finns i 5 b § i budgetförordningen:

> *Utgifter för anskaffning av en produktionsfaktor eller inkomster av överlåtelse av en prestation hänförs i budgeten i sin helhet till det finansår då produktionsfaktorn tas emot eller prestationen överlåts. (1175/2002)*
>
> *Utan hinder av vad som bestäms i 1 mom. kan när det gäller inkomster av överlåtelse av en prestation som till sin omfattning är betydande och består av olika faser den del som motsvarar överlåtelsefasen eller prestationsgraden hänföras som inkomst till ett finansår. Det separata bidrag som uppstår av prestationen och som hänför sig till finansåret skall härvid kunna bestämmas på ett tillförlitligt sätt. (1175/2002)*

Budgetförordningens 5 b § gäller allokering i budgeten. Paragrafen gör det möjligt att budgetera projekt som uppfyller kraven antingen enligt prestationsprincipen (1:a momentet) eller enligt delallokeringsmetoden, det vill säga enligt överlåtelsefas och prestationsgrad (2:a momentet)

I budgetbokföringen skall man följa det valda budgeteringssättet. Till exempel kan inte de inkomster som inflyter under följande räkenskapsår för sådana projekt som budgeterats enligt 1:a momentet längre vid bokföringsögonblicket delallokeras på innevarande räkenskapsår, även om projekten till sin karaktär är sådana att de uppfyller kraven för delallokering.

Enligt 5 b § i budgetförordningen gäller följande förutsättningar för användning av delallokeringsförfarandet:

1. *Det är fråga om ett projekt inom den avgiftsbelagda verksamheten*
2. *Projektet har betydande omfattning*
3. *Projektet består av olika faser*
4. *Det separata bidraget för räkenskapsåret kan förutses på ett tillförlitligt sätt.*

Delallokering är endast tillåten i projekt inom den avgiftsbelagda verksamheten. Detta framgår ur hur bestämmelsen är formulerad ”… inkomster av överlåtelse av en prestation”). För sådana projekt som utförs vederlagsfritt såsom myndighetsarbete inflyter ingen inkomst. Samfinansierade projekt överlåts å sin sida inte mot inkomster till den finansiär som är samarbetspartner.

Kravet på att projektet skall vara **betydande** gäller både projektets utgifter och inkomster. Hur betydande utgifterna och inkomsterna är bedöms i förhållande till de totala utgifterna och inkomsterna som används för finansiering av budgetmomentet. Om inkomsterna från projektet inte är betydande är det inte ändamålsenligt att använda delallokeringsförfarandet, eftersom avsikten med förfarandet är att förhindra att anslagen tar slut på grund av att utgifterna och inkomsterna för projektet inflyter vid olika tidpunkter.

Kravet på att projektet skall ha betydande omfattning gäller också hur länge projektet varar. För uträkningen av det ekonomiska resultatet för ett räkenskapsår är användningen av delallokeringsförfarandet motiverad om produktionen av prestationerna typiskt varar så länge att tidpunkten då tillverkningen av prestationen inleds och avslutas infaller under olika räkenskapsår. De projekt som avses i 5 b § i budgetförordningen är alltså s.k. långvariga projekt. Projektet behöver inte vara över ett år, men i allmänhet skall det vara minst sex månader.

Dessutom förutsätter användningen av delallokeringsförfarandet att **projektet består av olika faser**. För det första kan projektet bestå av olika likadana nyttigheter, som blir klara vid olika tidpunkter, men överlåts till kunden först då hela projektet är klart. I till exempel ett byggnadsprojekt kan man komma överens om att bygga flera likadana byggnader, men att

projektet trots det utgör en helhet, som överlåts åt kunden för ibruktagande först då den sista byggnaden är klar. Projektet kan även vara en enskild nyttighet, som har betydande omfattning, till exempel ett forskningsprojekt, där man klart kan urskilja olika faser i hur projektet framskrider. Dessa faser skall definieras i projektplanen, som också används för uppföljning av hur projektet fortskrider.

Det faktum att projektets **separata bidrag skall kunna förutses** på ett tillförlitligt sätt betyder i praktiken att man har avtalat om ett fast överlåtelsepris för projektet eller att ersättningen är fast och till exempel bestäms utgående från kostnaderna för projektet. Betalningen av överlåtelsepriset grundar sig i allmänhet på en betalningstidtabell, som man har avtalat med beställaren om. Dessutom betyder kravet på att projektets separata bidrag skall kunna förutses att det inte enbart är inkomsterna från överlåtelse av projektet som skall vara förutsebara, utan att även utgifterna för projektet skall kunna förutses på ett tillförlitligt sätt. I praktiken skall man göra upp en projektplan för ett projekt, där delallokeringsförfarandet skall kunna tillämpas. I projektplanen skall projektets utgifter och inkomster samt hur de förhåller sig tidsmässigt ha förutsetts. Uppföljningen av projektets utgifter och inkomster skall grunda sig på en projektuppföljning.

Affärsbokföring

Om man har använt delallokering som allokeringsförfarande för inkomsterna från ett projekt, skall periodiseringen i affärsbokföringen ske på motsvarande sätt. Det vill säga att allokeringen i budgetbokföringen och periodiseringsprinciperna i affärsbokföringen skall motsvara varandra. Detta stadgas i 66 f § 2 momentet i budgetbokföringen:

> *När det gäller inkomster av överlåtelse av en prestation som till sin omfattning är betydande och består av olika faser, och då den del av inkomsterna som motsvarar överlåtelsefasen eller prestationsgraden har hänförts som inkomst för finansåret i statsbudgeten enligt 5 b § 2 mom., skall överlåtelsen av prestationen i affärsbokföringen tas upp som intäkt på grundval av överlåtelsefasen eller prestationsgraden. Bokföringsenheten skall iaktta samma grund när alla inkomster som avses i detta moment tas upp som intäkter. (1786/2009)*

Registrering av inkomst och avkastning i delallokeringsförfarandet

Delallokeringen kan göras antingen utgående från överlåtelsefasen eller prestationsgraden. Den del av projektets totala inkomster som motsvarar projektets överlåtelsefas eller prestationsgrad i slutet av finansåret bokförs såsom budgetinkomst för finansåret och intäkt i affärsbokföringen. I ett omfattande forskningsprojekt, som består av flera delprojekt bokförs till exempel den andel av det avtalsenliga överlåtelsepriset som motsvarar de delprojekt som hunnit bli klara vid finansårets slut såsom inkomst och intäkt.

Den andel som motsvarar prestationsgraden kan fastställas på tre sätt:

1. *Man förutser de totala utgifterna för projektet (av typ utgifter för material och förnödenheter, underleveranser och personalutgifter) och bokför den andel som motsvarar förhållandet mellan de verkliga utgifterna under finansåret och de förutsedda totala utgifterna såsom inkomst och intäkt för finansåret.*

   Vid fastställande av prestationsgraden skall man till projektets förutsedda totala kostnader och de verkliga utgifterna under finansåret konsekvent räkna antingen de rörliga utgifter för anskaffning och tillverkning av nyttigheten som avses i 66 b § 1 momentet i budgetförordningen eller därtill den andel av de fasta utgifterna som hänför sig till anskaffning och tillverkning av nyttigheten som avses i 66 b § 2 momentet i budgetförordningen.

Då projektets kostnadskalkyl överskrids skall utgiftsöverskridningen beaktas vid delallokeringen. Om till exempel projektets ursprungliga kostnadskalkyl har varit 1000 euro och de upplupna utgifterna under det första finansåret har varit 200 euro, har 20 % av projektets totalresultat bokförts såsom inkomst för det aktuella finansåret. Om de justerade totala utgifterna för projektet i slutet av det andra finansåret uppskattas till 1500 euro och de upplupna utgifterna under det andra finansåret har varit 100 euro, varvid de kumulativa upplupna totala utgifterna är 300 euro, kan man inte bokföra någonting som inkomster för projektet det andra finansåret, eftersom den andel som redan tidigare har allokerats som inkomst utgående från den justerade kostnadskalkylen motsvarar den allokerbara delen, dvs. 20 % av de totala inkomsterna från projektet.

2. *Man förutsäger vilken totalvolym som behövs av en central produktionsfaktor för att projektet skall vara färdigt (till exempel antalet arbetsdagar) och fastställer prestationsgraden i slutet av respektive finansår genom att jämföra den mängd av produktionsfaktorn som har använts vid denna tidpunkt med den förutsagda totala volymen.*
3. *Projektets fysiska prestationsgrad fastställs varje finansår utgående från olika faktorer som beskriver prestationsgraden och den andel som motsvarar den fysiska prestationsgraden allokeras som inkomst för finansåret. Som exempel på en plan för ett forskningsprojekt kan man beskriva projektet delfaser och den totala inkomsten för forskningsprojektet allokeras såsom inkomst och intäkt för de olika finansåren utgående från de av forskningsprojektets delprestationer som är klara i slutet av respektive finansår.*

Delallokeringen görs i samband med bokslutet. Det är även redovisningstekniskt möjligt att göra en delallokering av den totala inkomsten för ett projekt under räkenskapsperioden. Även i detta fall är en förutsättning att det separata bidraget från projektet på ett tillförlitligt sätt kan förutses samt att man på ett ändamålsenligt sätt kan fastställa projektets fas eller prestationsgrad i samband med bokföringen av varje delallokering.

Bokföringsprinciper

I tabellerna här nedan finns registreringarna i anknytning till delallokeringsförfarandet upptagna på principiell nivå separat för budgetbokföringen och affärsbokföringen.

Budgetbokföringen:

Under finansåret	Delallokeringsregistreringar i samband med bokslutet
Betalningar för halvfärdiga projekt bokförs på konto 600 Budgetinkomster som skall bokföras på budgetkontot	De erhållna betalningarna för projektet från konto 600 överförs till respektive budgetkonto enligt projektets fas eller prestationsgrad. Å andra sidan bokför man som inkomst på budgetkontot även det resultat som motsvarar projektets fas eller prestationsgrad, men för vilket ingen betalning ännu influtit. I denna registrering används konto 640 Delallokerade budgetinkomster som motkonto.

Affärsbokföringen:

Under finansåret	Delallokeringsregistreringar i samband med bokslutet
Betalningarna för halvfärdiga projekt bokförs på konto 25600 Erhållna leveransförskott, om man uppskattar att projektet blir klart senast det år som följer på finansåret. I annat fall bokförs det erhållna förskottet på konto 24990 Övriga långfristiga skulder	En registrering, som motsvarar projektets fas eller prestationsgrad, görs per 1608 Långfristiga projektfordringar an 3xxx Intäkter från den avgiftsbelagda verksamheten. Denna registrering omfattar även intäkten enligt projektets fas eller prestationsgrad även till de delar för vilka ingen betalning har influtit. Som konto för projektfordringar används antingen kontot för kortfristiga projektfordringar eller kontot för långfristiga projektfordringar, beroende på om projektet blir klart senast under det år som följer på finansåret eller först senare.
Anskaffningarna av produktionsfaktorer för projektet bokförs på respektive kostnadskonto, som börjar på 4.	Av anskaffningsutgiften för produktionsfaktorerna bokförs den del som motsvarar projektets fas eller prestationsgrad såsom kostnad. Resten av anskaffningsutgiften aktiveras.

I bokslutet för det fi som föregår det år då projektet blir färdigt ombokas de förskott som har bokförts på konto 24990 Övriga långfristiga skulder till konto 25600 Erhållna leveransförskott. Motsvarande ombokning görs mellan kontona för långfristiga och kortfristiga projektfordringar.

Då fi ets balansräkning görs upp skall projektförskotten på kontona för projektfordringar och övriga långfristiga skulder/erhållna förskott nettobokföras projektvis. I det fall då saldot på respektive skuldkonto för långfristiga skulder/erhållna projektförskott är större än saldot på projektfordringarna bokförs nettobeloppet på kontot för övriga långfristiga skulder/erhållna förskott. I motsatt fall avslutas saldot på respektive skuldkonto för projektets del mot kontot för projektfordringar. Nettobokföringarna upplöses i början av finansåret.

4.6.1.3 Exempel på registrering

Exempel: Bokföring av en omfattande prestation, som består av flera faser (prestationsprincipen)

> *På ämbetsverk X pågår ett långfristigt omsättningstillgångsprojekt, där lönekostnaderna för finansåret N har varit 10 000 euro samt utgifterna för material och förnödenheter 1 000 euro. Dessutom har man köpt tjänster av utomstående för 2 000 euro. Kunden betalar 12 200 euro. Prestationen är inte klar att överlåtas vid finansårets slut. (För att förenkla exemplet har inga lönebikostnader beaktats.)*

A. Registreringar medan produktionen pågår (finansår N)

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
41010 Löner för personer i arbetsförhållande	xx.xx.xx		10 000	
40090 Övriga material, tillbehör och varor	xx.xx.xx		1 000	
93000 Mervärdesskattekostnader	xx.xx.xx		240	
43990 Övriga tjänster	xx.xx.xx		2 000	
93000 Mervärdesskattekostnader	xx.xx.xx		480	
19200 Allmänna transaktionskonton för utgifter (T)				13 720
25600 Erhållna leveransförskott	600			12 400
19100 Allmänna transaktionskonton för inkomster (T)			12 400	

B. Bokslutsregistreringar

I samband med bokslutet aktiveras det pågående projektet i balansräkningen. I det här fallet består anskaffningsutgiften endast av de rörliga utgifterna för anskaffning och produktion av prestationen. Vid värdering av lagret utgår man från mervärdesskattefria priser. Enligt projektuppföljningen är de rörliga mervärdesskattefria utgifterna för produktion av prestationen 13 000 euro (10 000 + 1 000 + 2 000) under finansåret N.

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
15190 Övriga halvfärdiga produkter			13 000	
46000 Produktionslagerökning				13 000

C. Produktionen fortsätter under följande finansår (N+1).

Enligt projektuppföljningen orsakar produktionen ytterligare utgifter för löner, material och förnödenheter för 5 000 euro under följande finansår. Dessa bokförs löpande och aktiveras i balansräkningen på det sätt som har beskrivits för finansåret N i punkterna A och B.

***D. När prestationen är klar** överförs dess anskaffningsutgift från halvfärdiga produkter till gruppen med färdiga produkter. Denna registrering behövs endast om prestationen blir klar och överlåts under olika finansår. Registreringen här nedan skulle behövas i det fall att projektet överlåts till beställaren senare än under räkenskapsperioden N+1.*

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
15200 Färdiga produkter			18 000	
15190 Övriga halvfärdiga produkter				18 000

E. Överlåtelse av prestationen

Prestationen överlåts till kunden och en faktura på 10 000 euro (+ moms 24 %) sänds iväg. Försäljningen bokförs som inkomst enligt prestationsprincipen.

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
30120 Offentligrättsliga inkomster från näringslivet enligt lagen om grunderna för avgifter till staten	xx.xx.xx			10 000
92020 Mervärdesskatteintäkter 24 %	11.04.01			2 ´400
17000 Försäljningsfordringar (T)			12 400	

Då prestationen överlåts bokförs även motsvarande lagerförändring. Samtidigt bokförs den betalning som erhölls finansåret N som intäkt i affärsbokföringen och som budgetinkomst. Här har lagerminskningen bokförts som minskning på konto 15190, eftersom projektet blir klart samma år som det överlåts.

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
15190 Övriga halvfärdiga produkter				18 000
46000 Produktionslagerminskning			18 000	
25600 Erhållna leveransförskott	600		12 400	
30120 Offentligrättsliga inkomster från näringslivet enligt lagen om grunderna för avgifter till staten	xx.xx.xx			10 000
92020 Mervärdesskatteintäkter 24 %	11.04.01			2 400

Exempel: Registreringarna av en omfattande avgiftsbelagd prestation, som består av flera faser, då den inkomst som influtit för överlåtelse av prestationen allokeras som inkomst för finansåret enligt överlåtelsens fas eller prestationsgrad (delallokering) i budgeten

Ett treårigt projekt, som består av flera skeden. Projektet uppfyller till sin omfattning de förutsättningar för allokering enligt projektets fas eller prestationsgrad som stadgats i 5b § 2 momentet i budgetförordningen, genomförs såsom en avgiftsbelagd tjänst. (För att förenkla exemplet har inga lönebikostnader beaktats.)

Inkomsten i exempelprojektet allokeras i budgetbokföringen som inkomst och i affärsbokföringen som intäkt enligt den fysiska prestationsgraden. Ett alternativ skulle vara att göra allokeringen enligt projektets uppskattade totala utgifter och de förverkligade utgifterna vid utgången av respektive finansår.

Enligt den plan som uppgjorts för projektet uppstår de totala inkomsterna och de separata utgifterna för projektet, då projektet löper under åren N, N+1 och N+2:

Projektplan	N	N+1	N+2	Total
Mervärdesskattefria inkomster (betalnings-prestationer)	14 170	18 530	21 800	54 500
Mervärdesskattefria separata utgifter	11 640	15 000	18 000	44 640
Separat bidrag	2 530	3 530	3 800	9 860
Prestationsgrad i slutet av finansåret, %	26 %	60 %	100 %	
Mervärdesskatteinkomster	3 401	4 447	5 232	13 080
Mervärdesskatter som ingår i utgifterna	400	1 920	2 400	4 720
Inkomster inklusive moms	17 571	22 977	27 032	67 580

För att underlätta läsningen av exemplet finns uppgifterna om hur projektet framskrider i verkligheten i tabellen här nedan.

Projektplan	N	N+1	N+2	N+3	Total
Verklig prestationsgrad vid finansårets slut %	26 %	55 %	100 %		
Mervärdesskattefria inbetalningar från beställaren	14 170	18 530	0	21 800	54 500
Inbetalningar från beställaren (inklusive moms)	17 571	22 977	0	26 596	66 490
Delallokerade inkomster enligt färdighetsgrad	14 170	15 805	20 306	0	54 500
Delallokerade inkomster enligt färdighetsgrad (inklusive moms)	17 571	19 598	25 179	5 232 (moms)	67 580

A. Finansåret N (Projektets verkliga inkomster och utgifter motsvarar projektplanen.)

Projektlöner för 10 000 euro och en materialfaktura för 1 667 euro (+moms 24 %) betalas. Beställaren betalar 17 571 euro (inkl. moms)

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
41010 Löner för personer i arbetsförhållande	xx.xx.xx		10 000	
40090 Övriga material, tillbehör och varor	xx.xx.xx		1 667	
93000 Mervärdesskattekostnader	xx.xx.xx		400	
19200 Allmänna transaktionskonton för utgifter (T)				12 067
24990 Övriga långfristiga skulder	600			17 571
19100 Allmänna transaktionskonton för inkomster (T)			17 571	

B. Bokslut för finansåret N

Projektet beräknas bli färdigt finansåret N + 2. Man konstaterar att projektets prestationsgrad motsvarar den planerade och att även de upplupna utgifterna och delallokerade inkomsterna följer planen. Beställarens betalning bokförs som en budgetinkomst och intäkt i affärsbokföringen. I affärsbokföringen används fordringskonto 16080 Långfristiga projektfordringar som motkonto, dvs. den influtna betalningen lämnas i detta fall i sin helhet även på kontot för erhållna förskott. Samtidigt bokförs den mervärdesskatt som motsvarar den som budgetinkomst bokförda andelen av inkomsterna på det slutliga kontot i budgetbokföringen. De verkliga utgifterna behöver inte aktiveras, eftersom alla utgifter har använts för produktion av prestationen.

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
16080 Långfristiga projektfordringar	600		17 571	
30020 Affärsekonomiska inkomster från näringslivet enligt lagen om grunderna för avgifter till staten	xx.xx.xx			14 170
92020 Mervärdesskatteintäkter 24%	11.04.01			3 401

De delallokerade intäkterna upptas på sedvanligt sätt i intäkts- och kostnadskalkylen. Då balansräkningen görs upp bokförs nettosaldot på kontona 16080 Långfristiga projektfordringar och 24990 Övriga långfristiga skulder för det aktuella projektets del så att nettosaldot på konto 16080 Långfristiga projektfordringar bokförs mot konto 24990 Övriga långfristiga skulder.

Balansräkningen före nettobokföring, men efter delallokeringsregistreringarna:

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
16080 Långfristiga projektfordringar			17 571	
24990 Övriga långfristiga skulder				17 571

Nettobokföring

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
16080 Långfristiga projektfordringar				17 571
24990 Övriga långfristiga skulder			17 571	

Efter nettobokföringen finns det inget saldo på kontona 16080 Långfristiga projektfordringar och 24990 Övriga långfristiga skulder i balansräkningen.

C. Finansåret N+1 (De betalningar som inflyter för projektet är större än den inkomst som uppstår enligt projektplanen år N+1.)

Då ingående balansen införts skall den nettobokföring som har gjorts i bokslutet för finansåret N upplösas med en motbokning.

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
16080 Långfristiga projektfordringar			17 571	
24990 Övriga långfristiga skulder				17 571

Enligt den justerade bedömningen av hur projektet fortskrider kommer överlåtelsen att ske först under finansåret N + 3.

En underleverantörs faktura på 8 000 euro (+moms 24 %) och löner för 7 000 euro betalas. Beställaren betalar 22 977 euro (inkl moms).

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
43920 Sakkunnig- och utredningstjänster	xx.xx.xx		8 000	
41010 Löner för personer i arbetsförhållande	xx.xx.xx		7 000	
93000 Mervärdsskattekostnader	xx.xx.xx		1 920	
19200 Allmänna transaktionskonton för utgifter (T)				16 920
24990 Övriga långfristiga skulder	600			22 977
19100 Allmänna transaktionskonton för inkomster (T)			22 977	

D. Bokslut för finansåret N+1

Man konstaterar att projektets prestationsgrad är 55 %. Detta motsvarar inte projektplanen (60 %). Därmed kan man bara intäktsföra en andel som motsvarar prestationsgraden 55 %, dvs. endast 15 805 euro (54 500 x 0,55 -14 170) av de influtna betalningarna för finansåret. Den mervärdesskatt som motsvarar intäktsföringen är 3 793 euro. På konto 600 finns ett saldo om 3 379 euro, där den skattefria andelen på erhållna förskott är 2 725 euro.

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
16080 Långfristiga projektfordringar	600		19 598	
30020 Affärsekonomiska inkomster från näringslivet enligt lagen om grunderna för avgifter till staten	xx.xx.xx			15 805
92020 Mervärdesskatteintäkter 24 %	11.04.01			3 793

Då balansräkningen görs upp nettobokförs åter saldona på kontona 24990 Övriga långfristiga skulder och 16080 Långfristiga projektfordringar för det aktuella projektets del genom att avsluta saldot på konto 16080 mot konto 24990.

Balansräkningen före nettobokföring, men efter delallokeringsregistreringarna (siffrorna innehåller finansårets ingående balans och utfall):

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
16080 Långfristiga projektfordringar			37 169	
24990 Övriga långfristiga skulder				40 548

Nettobokföring

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
16080 Långfristiga projektfordringar				37 169
24990 Övriga långfristiga skulder			37 169	

Efter nettobokföringen finns det ett saldo om 3 379 euro för projektet på konto 24990 Övriga långfristiga skulder i balansräkningen.

E. Finansåret N+2 (Projektets prestationsgrad är större än de upplupna förskottsbetalningarna för projektet.)

Då ingående balansen införts skall den nettobokföring som har gjorts i bokslutet för finansåret N+1 upplösas med en motbokning.

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
16080 Långfristiga projektfordringar			37 169	
24990 Övriga långfristiga skulder				37 169

Projektlöner för 8 000 euro och en materialfaktura för 10 000 euro (+moms 24 %) betalas. Projektet blir färdigt under finansåret, men projektets slutbesiktning och överlåtelsen av prestationen skjuts upp till finansåret N+3. Därför kan man inte fakturera projektets sista betalningsrat av beställaren.

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
41010 Löner för personer i arbetsförhållande	xx.xx.xx		8 000	
40090 Övriga material, tillbehör och varor	xx.xx.xx		10 000	
93000 Mervärdesskattekostnader	xx.xx.xx		2 400	
19200 Allmänna transaktionskonton för utgifter (T)				20 400

F. Bokslut för finansåret N+2

Saldot på konto 24990 Övriga långfristiga skulder överförs på konto 25600 Erhållna leveransförskott och saldot på konto 16080 Långfristiga projektfordringar på konto 17380 Kortfristiga projektfordringar.

Projektet konstateras vara 100 % färdigt. Saldot på budgetbokföringens konto 600 bokförs som inkomst på omkostnadsmomentet och mervärdesskatteintäktsmomentet samt som intäkt i affärsbokföringen. Dessutom bokförs den ofakturerade sista avbetalningsposten 21 800 euro på basis av projektets fysiska prestationsgrad som inkomst i budgetbokföringen och intäkt i affärsbokföringen. I

budgetbokföringen används konto 640 Delallokerade budgetinkomster som motkonto till inkomstregistreringen.

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
24990 Övriga långfristiga skulder			40 548	
25600 Erhållna leveransförskott				40 548
16080 Långfristiga projektfordringar				37 169
17380 Kortfristiga projektfordringar			37 169	
17380 Kortfristiga projektfordringar	600		3 379	
30020 Intäkter från näringslivet	xx.xx.xx			2 725
92080 Mervärdesskatteintäkter 22 %	11.04.01			654
30020 Intäkter från näringslivet	xx.xx.xx			21 800
17380 Kortfristiga projektfordringar	640		21 800	

Då balansräkningen görs upp nettobokförs åter saldona på kontona 25600 Erhållna leveransförskott och 17380 Kortfristiga projektfordringar för det aktuella projektets del.

Balansräkningen före nettobokföring, men efter delallokeringsregistreringarna (siffrorna innehåller finansårets ingående balans och utfall):

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
17380 Kortfristiga projektfordringar			62 348	
25600 Erhållna leveransförskott				40 548

I detta fall görs nettobokföringen så att man avslutar saldot på konto 25600 Erhållna leveransförskott mot konto 17380 Kortfristiga projektfordringar.

Nettobokföring

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
17380 Kortfristiga projektfordringar				40 548
25600 Erhållna leveransförskot			40 548	

G. Finansåret N+3 (Registreringar i anknytning till avslutning av projektet)

Då ingående balansen införts skall den nettobokföring som har gjorts i bokslutet för finansåret N+2 upplösas med en motbokning.

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
17380 Kortfristiga projektfordringar			40 548	
25600 Erhållna leveransförskott				40 548

I samband med slutbesiktningen betalar beställaren 10 000 euro (+moms 24 %). Eftersom ett belopp som motsvarar betalningen redan har bokförts som budgetinkomst för finansåret N+2, bokförs betalningen inte på det egentliga budgetmomentet i budgetbokföringen. I budgetbokföringen används konto 640 och i affärsbokföringen konto 25600 Erhållna leveransförskott.

Prestationen överlåts till beställaren. Beställaren betalar 11 800 euro (+moms 24 %). Betalningen bokförs på konto 25600 Erhållna leveransförskott i affärsbokföringen. Betalningen bokförs inte på ett intäktskonto, som börjar på 3, eftersom ett belopp som motsvarar betalningen redan har bokförts som intäkt i affärsbokföringen enligt prestationsgraden finansåret N+2. I budgetbokföringen används konto 640 i samband med affärsbokföringens erhållna leveransförskott. Detta betyder att saldot på konto 640 nollas.

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
25600 Erhållna leveransförskott	640			10 000
92020 Mervärdesskatteintäkter 24 %	11.04.01			2 400
19100 Allmänna transaktionskonton inkomster (T)			12 400	
25600 Erhållna leveransförskott	640			11 800
92020 Mervärdesskatteintäkter 24 %	11.04.01			2 832
19100 Allmänna transaktionskonton för inkomster (T)			14 632	

Då balansräkningen görs upp nettobokförs saldona på kontona 25600 Erhållna leveransförskott och 17380 Kortfristiga projektfordringar för det aktuella projektets del genom att konto 1738 avslutas mot konto 25600.

Balansräkningen före nettobokföring, men efter delallokeringsregistreringarna (siffrorna innehåller finansårets ingående balans och utfall):

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
17380 Kortfristiga projektfordringar			62 348	
25600 Erhållna leveransförskott				62 348

Nettobokföring

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
17380 Kortfristiga projektfordringar				62 348
25600 Erhållna leveransförskott			62 348	

Efter nettobokföringen kommer det inte att finnas saldon på kontona 17380 och 25600 i balansräkningen för projektets del. Denna nettobokföring upplöses inte längre, eftersom projektet är klart och har överlåtits till beställaren.

4.7 Förskottsbetalningar

Förskottsbetalningar uppstår så att utgiften betalas innan den motsvarande nyttigheten erhållits, eller så att betalning erhålls från kunden innan den motsvarande prestationen överlåts.

För betalda förskott ingår på aktivsidan i balansräkningen i respektive egendomsgrupp förskottsbetalningar som en egen post. För erhållna förskottsbetalningar ingår på passivsidan i balansräkningen egna konton i gruppen Erhållna förskott. Alltid när en förskottsbetalning erhålls eller erläggs görs en samtidig registrering i budgetbokföringens kontoklass.

Nedan behandlas bokföring av betalda förskottsbetalningar enligt prestationsprincipen och bokföring av erhållna förskottsbetalningar,1) när de har budgeterats enligt prestationsprincip och 2) när de har budge-terats enligt kontantprincip.Att det erhållna förskottet budgeterats enligt kontantprincipen, förutsätter att det finns antydan om detta i momentets beslutsdel. Det registreras det på det slutliga budgetkontot redan i samband med att förskottet erhålls.

4.7.1 Betalda förskottsbetalningar

Registreringsgrunden för utgiften är mottagandet av produktionsfaktorn (prestationsprincipen). På grund av detta betraktas förskottet inte ännu i samband med betalningen av förskottet som anskaffningsutgift utan det registreras i affärsbokföringen som betalda förskottsbetalningar. I motiveringen till beslutsdelen under moment 11.04.01 nämns det i statsbudgeten för 2020 att ”Mervär-desskatten bokförs på budgetkontot samtidigt som den egentliga skattefria delen av försäljningsinkoms-ten eller inköpsutgiften bokförs på det slutliga kontot i budgetbokföringen.

När anskaffningsutgiften budgeterats enligt prestationsprincipen används vid betalning i budgetbokföringen kontot 620 Budgetutgifter som väntar på att registreras på budgetkontot. När prestationen tas emot registreras förskottsbetalningen och den mervärdesskatt som ingår i den på slutliga budgetbokföringskonton.

Ett exempel på betald förhandsbetalning/anskaffning som budgeterats med prestationsprincipen (förhandsbetalningen får betalas från momentet).

1. *Ett förskott på en stor anordningsanskaffning på 74 400 € (inkl. moms 24 %) betalas den 15.12.20x1.*

2. *Den 15 maj 20x2 tas maskinen och en faktura på den obetalda andelen på 49 600 € (inkl. moms 24 %) emot. Samtidigt registreras det tidigare erlagda förskottet i affärsbokföringen som utgift.*
3. *Skillnaden på 49 600 € betalas.*

	ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
1.	12940 Övriga förskottsbetalningar	xx.xx.xx		60 000	
1.	93000 Mervärdesskattekostnader	xx.xx.29		14 400	
1.	19200 Allmänna transaktionskonton för utgifter (T)				74 400
2.	12690 Övriga maskiner och anordningar	xx.xx.xx		40 000	
2.	93000 Mervärdesskattekostnader	xx.xx.29		9 600	
2.	25700 Leverantörsskulder (T)				49 600
2.	12940 Övriga förskottsbetalningar				60 000
2.	12690 Övriga maskiner och anordningar			60 000	
3.	25700 Leverantörsskulder (T)			49 600	
3.	19200 Allmänna transaktionskonton för utgifter (T)				49 600

4.7.2 Erhållna förskottsbetalningar

Inkomstens registreringsgrund är överlåtelsen av prestationen (prestationsprincipen). När betalningar erhålls av kunden innan prestationen överlåts är det fråga om erhållna förskottsbetalningar. Erhållna förskottsbetalningar registreras som inkomst när prestationen överlåts. (Budgetförordningen 42 d §)

Nedan behandlas registreringen av erhållna förskottsbetalningar i två exempel, 1) när de budgeterats enligt prestationsprincipen och 2) när de budgeterats enligt kontantprincipen.

När de budgeterats enligt prestationsprincipen registreras erhållet förskott i budgetbokföringen på konto 600 Budgetinkomster som väntar på att registreras på budgetkontot. När prestationen överlåts registreras försäljningsinkomstens skattefria andel jämte mervärdesskatt på de slutliga budgetkontona.

Exempel på erhållna förskottsbetalningar/budgeterade enligt prestationsprincipen

En beställning värd 124 000 € (inkl. moms 24 %) erhålls av en kund. Som leveransvillkor ingår en förskottsbetalning på 74 400 € (inkl. moms 24 %).

1. *Kunden erlägger förskottsbetalningen.*
2. *Prestationen och en faktura på det obetalda beloppet, dvs. 49 600 € (inkl. moms 24 %) tillställs kunden.*
3. *Kunden betalar slutsumman av betalningen.*

	ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
1.	25690 Övriga erhållna förskott	600 Budgetinkomster som skall bokföras på budgetkontot			60 000
1.	92020 Mervärdesskatteintäkter 24 %	11.04.01			14 400
1.	19100 Allmänna transaktionskonton för inkomster (T)			74 400	
2.	30020 Affärsekonomiska inkomster från näringslivet enligt lagen om grunderna för avgifter till staten	12.xx.xx.			100 000
2.	92020 Mervärdesskatteintäkter 24 %	11.04.01			9 600
2.	25690 Övriga erhållna förskott	600 Budgetinkomster som skall bokföras på budgetkontot		60 000	
2.	17000 Försäljningsfordringar (T)			49 600	
3.	17000 Försäljningsfordringar (T)				49 600
3.	19100 Allmänna transaktionskonton för inkomster (T)			49 600	

Exempel på erhållen förskottsbetalning som budgeterats enligt kontantprincipen.

När det erhållna förskottet hat budgeterats enligt kontantprincipen registreras det på det slutliga budgetkontot redan i samband med att förskottet erhålls. Också i detta fall registreras erhållet förskott i affärsbokföringen på kontot för erhållna förskott. När prestationen överlåts registreras utgivet förskott i affärsbokföringen som inkomst. Härvid är det endast fråga om en affärsbokföringstransaktion som inte registreras i budgetbokföringen.

En beställning värd 124 000 € (inkl. moms 24 %) erhålls av en kund. Som leveransvillkor ingår en förskottsbetalning på 74 400 € (inkl. moms 24 %). Förskottsbetalningen har budgeterats på moment 12xx.xx.

1. *Kunden erlägger förskottsbetalningen.*
2. *Prestationen och en faktura på det obetalda beloppet, dvs. 49 600 € (inkl. moms 24 %) tillställs kunden.*
3. *Kunden betalar slutsumman av betalningen.*

	ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
1.	25690 Övriga erhållna förskott	12.xx.xx			60 000
1.	92020 Mervärdesskatteintäkter 24 %	11.04.01			14 400
1.	19100 Allmänna transaktionskonton för inkomster (T)			74 400	
2.	0020 Affärsekonomiska inkomster från näringslivet enligt lagen om grunderna för avgifter till staten	12.xx.xx			40 000
2.	92080 Mervärdesskatteintäkter 22 %	11.04.01			9 600
2.	17000 Försäljningsfordringar (T)			49 600	
2.	25690 Övriga erhållna förskott			60 000	
2.	0020 Affärsekonomiska inkomster från näringslivet enligt lagen om grunderna för avgifter till staten				60 000
3.	17000 Försäljningsfordringar (T)				49 600
3.	19100 Allmänna transaktionskonton för inkomster (T)			49 600	

4.8 Utlåning och övriga placeringar

Med lån beviljade från statsmedel har man försökt åstadkomma verkningar på sådana områden som politiskt skall främjas. Att åstadkomma dessa verkningar och följa upp dem ligger på långivarens ansvar varför lånen hänförs till den beviljande bokföringsenhetens balansräkning. På detta sätt förfars också i de fall när en annan bokföringsenhet sköter lånets betalningsrörelse.

Lån som beviljats enligt budgetens bruttoprincip och nettobudgetering av lån och deras återbetalningar registreras i affärsbokföringen på sina egna konton under räkenskapsperioden. I bokslutet korrigeras saldot för fordringars konto med under räkenskapsperioden erhållna återbetalningar.

I kontogrupperna för anläggningstillgångsvärdepapper och andra långfristiga placeringar följer registreringen av placeringar och deras återbetalningar samma logik som ovan i samband med utlåning. Med andra ord behandlas placeringar och deras återbetalningar under räkenskapsperioden på sina egna konton.

Ett ämbetsverk beviljar ett lån och sköter också om den betalningsrörelse det medför

Om det ämbetsverk som beviljat lånet också sköter om betalningsrörelsen, dvs. utbetalningen av lånet och inkasseringen av lånet och räntorna hänförs lånet automatiskt rätt till balansräkningen för det ämbetsverk som beviljat lånet.

Exempel

1. *Beviljande av lån (budgeterat enligt kontantprincipen)*
2. *Utbetalning av lån 1 200 000 €*

3. *Låneamortering 200 000 € och räntebetalning 30 000 €*
4. *Bokslutsregistrering: saldot på kontot för fordringar korrigeras under räkenskapsperioden med erhållna återbetalningar 200 000 €*

	ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
	Beviljande ämbetsverk				
1.	-ingen registrering				
2.	13400 Emitterade skuldebrevslån i euro	xx.xx.xx		1 200 000	
2.	19200 Allmänna transaktionskonton för utgifter (T)				1 200 000
3.	19100 Allmänna transaktionskonton för inkomster (T)			230 000	
3.	13410 Återbetalning av skuldebrevslån i euro	xx.xx.xx			200 000
3.	50000 Räntor på fordringar i euro	xx.xx.xx			30 000
4.	13400 Emitterade skuldebrevslån i euro				200 000
4.	13410 Återbetalning av skuldebrevslån i euro			200 000	

Betalningsrörelsen för ett lån som beviljats av ett ämbetsverk och sköts av ett annat ämbetsverk

Det ämbetsverk som beviljar lånet kan vara ett annat än det ämbetsverk som sköter betalningsrörelsen för lånet. I detta fall skickar det ämbetsverk som ansvarar för lånets betalningsrörelse månatligen uppgifter om lånet till det ämbetsverk som beviljat lånet.

Det ämbetsverk som beviljat lånet registrerar transaktioner som hänför sig till lånen i såväl sin affärs -som sin budgetbokföring på behöriga konton. Det ämbetsverk som sköter lånets betalningsrörelse använder följande affärs- och budgetbokföringskonton:

1. *utbetalning av lån*
   affärsbokföringen: 19920 Utgifter som överförs till en annan bokföringsenhet
   budgetbokföringen: 630 Budgetutgifter som skall överföras till en annan bokföringsenhet
2. *inkassering av lån och räntor*
   affärsbokföringen: 25830 Inkomster som skall överföras vidare till till en annan bokföringsenhet
   budgetbokföringen: 610 Budgetinkomster som skall överföras till en annan bokföringsenhet

Exempel

Undervisningsministeriet beviljar lån från tippningsvinstmedel vilkas betalningsrörelse sköts av Statskontoret. Exemplet har förenklats så att alla prestationer registreras i bokföringen enligt kontantprincipen.

1. Undervisningsministeriet beviljar ett lån

2. Statskontoret betalar ut lånet på 1 200 000 €

3a. Statskontoret meddelar undervisningsministeriet uppgifter om lånet och dess utbetalning och registrerar prestationen på 1 200 000 € från undervisningsministeriet

3b. Undervisningsministeriet erhåller uppgifter om lånet från Statskontoret och registrerar lånet 1 200 000 € på slutliga konton i affärsbokföringen och budgetbokföringen

4. Statskontoret registrerar låneamorteringen 200 000 € och räntan 30 000 €

5a. Statskontoret meddelar undervisningsministeriet uppgifter om låneamortering och räntor och registrerar prestationen till undervisningsministeriet på 230 000€.

5b. Undervisningsministeriet erhåller uppgifterna om lånet och registrerar låneamorteringen och räntan på de slutliga kontona i affärsbokföringen och budgetbokföringen, amorteringen 200 000 € och räntan 30 000 €

6. Bokslutsregistrering: undervisningsministeriet korrigerar saldot på kontot för kontofordringar under räkenskapsperioden med erhållna återbetalningar 200 000 €

	ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
1.	- ingen registrering				

Statskontoret

2.	19920 Utgifter som överförs till en annan bokföringsenhet	630 Budgetutgifter som skall överföras till en annan bokförings-enhet		1 200 000	
2.	19200 Allmänna transaktionskonton för utgifter (T)				1 200 000

Statskontoret

3a.	19100 Allmänna transaktionskonton för inkomster (T)			1 200 000	
3a.	19920 Utgifter som överförs till en annan bokföringsenhet	630 Budgetutgifter som skall överföras till en annan bokförings-enhet			1 200 000

Undervisningsministeriet

3b.	13400 Emitterade skuldebrevslån i euro	xx.xx.xx		1 200 000	
3b.	19200 Allmänna transaktionskonton för utgifter (T)				1 200 000

Statskontoret

4.	19100 Allmänna transaktionskonton för in-			230 000	
4.	25830 Inkomster som skall överföras vidare till en annan bokföringsenhet	610 Budgetinkomster som skall överföras till en annan bokföringsenhet			230 000

Statskontoret

5a.	25830 Inkomster som skall överföras vidare till en annan bokföringsenhet	610 Budgetinkomster som skall överföras till en annan bokföringsenhet		230 000	
5a.	19200 Allmänna transaktionskonton för utgifter (T)				230 000

Undervisningsministeriet

5b.	19100 Allmänna transaktionskonton för inkomster (T)			230 000	
5b.	13410 Återbetalning av skuldebrevslån i euro	xx.xx.xx			200 000
5b.	50000 Räntor på fordringar i euro	xx.xx.xx			30 000

Undervisningsministeriet

6.	13410 Återbetalning av skuldebrevslån i euro			200 000	
6.	13400 Emitterade skuldebrevslån i euro				200 000

Registreringarna kan också göras via remisskontot om det inte är möjligt eller ändamålsenligt att använda betalningsrörelsekonto.

4.9 Statsskulden

Främmande kapital indelas i balansräkningen enligt återbetalningen i kortfristigt och långfristigt främmande kapital. Till kortfristigt främmande kapital hör ett lån eller en del av ett lån som förfaller till betalning under följande finansår. Långfristigt lån är ett lån eller en del av ett lån som har en längre betalningstid.

Främmande kapital har egna konton för såväl upplåning som amorteringar. Skulder som hör till långfristigt främmande kapital, dvs. som förfaller till betalning efter fem år eller ännu längre tid skall anges i en bilaga till balansräkningen, specificerade enligt kapitalposter.

I bokslutet avstäms de amorteringar som betalats under räkenskapsperioden och skuldsaldot. I bokslutet registreras en andel som motsvarar amorteringen av de långfristiga lånen under följande räkenskapsperiod i grupp 252 Amorteringar som betalas under följande räkenskapsperiod. I bokslutet ingår således vid bokslutstillfället i gruppen 252 Amorteringar som betalas under följande räkenskapsperiod endast amorteringar av långfristiga lån som förfaller till betalning under följande räkenskapsperiod. Under räkenskapsperioden ingår i gruppen den andel av dessa amorteringar som inte ännu amorterats.

Upptagande av kortfristigt lån samt registrering av därtill hörande amorteringar sker under kontogrupp 253 Kortfristiga lån i euro och 254 Kortfristiga lån i utländsk valuta.

Exempel på upptagande av ett långfristigt lån samt därtill hörande amorteringar

1. *Upptagning av ett långfristigt skuldebrevslån i euro 1.6.20xx 3 600 000 € (3 år, amorteringar med 4 mån. mellanrum)*
2. *Amortering av ett långfristigt skuldebrevslån i euro 1.10.20xx 400 000 €.*
3. *Korrigering av saldot på skuldkontot med amorteringar under räkenskapsperioden för det första låneåret 400 000 €.*
4. *Överföring av amorteringsandelen för det följande året till gruppen kortfristiga skulder, 1 200 000 € (3 600 € / 3år).*

	ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
1.	19300 Statens PM-konto (T)			3 600 000	
1.	24010 Skuldebrevslån i euro	15.02.01			3 600 000
2.	19300 Statens PM-konto (T)				400 000
2.	25210 Amortering av skuldebrevslån i euro	15.02.01		400 000	

Bokslutsregistrering:

	ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
3.	25210 Amortering av skuldebrevslån i euro				400 000
3.	24010 Skuldebrevslån i euro			400 000	
4.	24010 Skuldebrevslån i euro			1 200 000	
4.	25210 Amortering av skuldebrevslån i euro				1 200 000

Exempel på upptagning av ett kortfristigt lån samt därtill hörande amorteringar

1. *Upptagning av ett kortfristigt skuldebrevslån i euro 1.6.20xx 1 200 000 €. Låneti-den är kortare än ett år.*
2. *Amortering av ett kortfristigt skuldebrevslån i euro 1.10.20xx 400 000 €.*

Bokslutsregistrering.

3. *Korrigering av saldot på skuldkontot med amorteringar som gjorts under räkenskapsperioden 400 000 €.*

	ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
1.	19300 Statens PM-konto (T)			1 200 000	
1.	25330 Kortfristiga skuldebrevslån i euro	15.02.01			1 200 000
2.	19300 Statens PM-konto (T)				400 000
2.	25340 Amorteringar av kortfristiga skuldebrevslån i euro	15.02.01		400 000	

Bokslutsregistrering:

	ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
3.	25340 Amorteringar av kortfristiga skuldebrevslån i euro				400 000
3.	25330 Kortfristiga skuldebrevslån i euro			400 000	

Särfrågor beträffande statens lån liksom emissionsskillnader behandlas i ett eget skilt kapitel i denna handbok.

4.10 Värderingsposter

Värderingsposterna är rättelseposter för andra balansposter i affärsbokföringen. De har egna konton bland aktiva och passiva i balansräkningen. Värderingsposterna påverkar inte budgetbokföringen. Statens bokföringsnämnd ha utgivit ett låtande om värderingsposter.

Om uppskrivningar ingår bestämmelser i 66 d § förordningen om statsbudgeten.

> *Är det sannolika överlåtelsepriset för ett jord -eller vattenområde, en byggnad, ett värdepapper eller någon annan därmed jämförbar nyttighet, som hör till nationalförmögenheten eller anläggningstillgångarna, vid utgången av finansåret varaktigt väsentligt högre än anskaffningsutgiften, kan i balansräkningen utöver den icke avskrivna delen av anskaffningsutgiften upptas en uppskrivning motsvarande högst skillnaden mellan det sannolika överlåtelsepriset och den icke avskrivna delen av anskaffningsutgiften. Uppskrivningsbeloppet skall upptas som en värderingspost bland passiva. Om en uppskrivning visar sig vara ogrundad skall den återföras. (600/1997)*

Uppskrivningarna är inte realiserade utgifter eller inkomster och således inte affärstransaktioner. Syftet med uppskrivningarna är att informera om ett sannolikt överlåtelsepris, dvs. en innehavsvinst som permanent överskrider det ursprungliga anskaffningspriset för vissa nationalförmögenhets- och anläggningstillgångsnyttigheter med lång verkningstid.

Förordningen om statsbudgeten ger möjlighet att göra uppskrivningar men tvingar inte till det. En uppskrivning kan endast göras om följande förutsättningar uppfylls:

1. *nyttigheten är ett jord -eller vattenområde, en byggnad, ett värdepapper eller något annat därmed jämförbart*

2. *nyttighetens sannolika överlåtelsepris i bokslutet är större än dess ursprungliga anskaffningsutgift*
3. *värdeskillnaden är bestående och*
4. *värdeskillnaden är väsentlig.*

Om förutsättningarna för en uppskrivning uppfylls kan uppskrivningen göras högst till skillnaden mellan det sannolika överlåtelsepriset och bokföringsvärdet. I uppskrivningen ingår en skyldighet till fortlöpande uppföljning, för om nyttigheten förlorar sitt värde eller förstörs skall uppskrivningen återföras.

Från uppskrivningen får inte göras planenliga avskrivningar. Efter uppskrivningen fortsätter dock registreringen av planenliga avskrivningar från den uppskrivna nyttighetens anskaffningsutgift.

Registrering av uppskrivning

Uppskrivningen är en registrering mellan två balanskonton i affärsbokföringen, per kontot för nationalförmögenhet eller anläggningstillgångar an värderingsposter. Bland passiva i kontoplanen har olika egendomsgrupper egna konton för uppskrivningar. Bland aktiva följs uppskrivningarna på egna underkonton för nationalförmögenhet och anläggningstillgångar. Uppskrivningarna registreras inte i budgetbokföringen.

Eftersom uppskrivningen inte är en affärstransaktion har den ingen egentlig uppkomsttidpunkt. Om förutsättningarna för uppskrivning uppfylls kan uppskrivningen registreras i bokföringen.

Exempel på uppkomsten av en uppskrivning

Ett fastighetsverk har 1988 köpt en byggnad för 1 000 000 €. Byggnadens sannolika överlåtelsepris uppskattas 1998 till 1 500 000 €. Byggnadens värde antas öka ytterligare. Byggnadens oavskrivna anskaffningsutgift i bokföringen uppgår till 600 000 €.

Alla förutsättningar för uppskrivning uppfylls varför en uppskrivning är möjlig. Uppskrivningens storlek är högst 1 500 000 € - 600 000 € = 900 000 €

Uppskrivningen registreras

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
12200 Bostadsbyggnader			900 000	
23010 Uppskrivningar av anläggningstillgångar och övriga långfristiga placeringar				900 000

Om värdeskillnaden inte är konstant skall uppskrivningen återföras.

Statens fonder utanför budgeten har möjlighet att i värderingsposterna också uppta förändringar i värdet av det främmande kapitalet. De upptas antingen bland aktiva eller passiva i balansräkningen beroende på om värdet av det främmande kapitalet har ökat eller minskat jämfört med det ursprungliga värdet.

4.11 Rättelse och överföringsposter

I 42 § förordningen om statsbudgeten stadgas om rättelse- och överföringsposter enligt följande:

> *I affärsbokföringen registreras såsom affärshändelser inkomster, utgifter, finansiella transaktioner samt därtill hörande rättelse- och överföringsposter. (600/1997)*
>
> *I budgetbokföringen registreras såsom budgethändelser budgetinkomster och budgetutgifter samt därtill hörande rättelse- och överföringsposter. (600/1997)*

Registreringar i bokföringen korrigeras i efterskott med hjälp av rättelse- och överföringsposter. Rättelse- och överföringsposterna kan gälla vilka affärs- och budgetbokföringskonton som helst.

Det finns två typer av rättelseregistreringar. För det första korrigeras med rättelseregistrering en tidigare utförd felaktig registrering i bokföringen. För det andra blir man tvungen att utföra rättelseregistreringar när en registrering av en utgift eller en inkomst enligt prestationsgrund när den uppstår inte har sitt slutliga euromässiga belopp. Först när betalningen sker är utgiftens eller inkomstens slutliga storlek bekant, varefter registreringen enligt prestationsprincipen rättas så att den motsvarar den slutliga kassatransaktionen.

Också av överföringsregistreringarna finns det två typer. I affärsbokföringen görs överföringsregistreringar när användningssyftet för en utgift som registrerats på något affärsbokföringskonto förändras och utgiften överförs till ett konto som motsvarar det nya syftet. I budgetbokföringens kontoklass hänför sig överföringsregistreringarna till behandlingen av poster som väntar på att registreras på ett budgetkonto eller ett konto för reservationsanslag. I sådana fall när det slutliga budgetbokföringskontot inte är känt eller registreringstillstånd saknas, överförs budgettransaktionen att invänta registreringen på det slutliga kontot.

Rättelse- och överföringsregistreringar görs i båda obligatoriska kontoklasserna. På detta sätt förfars alltid oberoende av om den ursprungliga registreringen har varit rätt i någondera kontoklassen.

När en rättelse- eller överföringsregistreringen gäller det löpande året skall registreringarna göras med hjälp av den ursprungliga registreringskombinationen. Om rättelse- eller överföringsregistreringen gäller något redan tidigare avslutat finansår används också det ursprungliga affärsbokföringskontot vid registreringen; däremot blir man tvungen att i budgetbokföringen avgöra vilket anslag och vilket år som skall användas vid rättelsen. Ett undantag till föregående regel formar de utgifter som har blivit aktiverad felaktigt i föregående år och de utgifter som felaktigt inte har blivit aktiverad i föregående år. Dessa fel korrigeras med hjälp av extraordinära intäkter och kostnader konton.

4.11.1 Utgiftsrättelser

Utgiftsrättelserna utgörs av utgiftsminskningar och utgiftsökningar. Utgiftsminskningar är exempelvis erhållna kassa-, års- och övriga rabatter, erhållna gottgörelser och kursvinster i samband med anskaffning av produktionsfaktorer. Utgiftsökningar är exempelvis kursförluster för produktionsfaktorer som köpts på skuld från utlandet.

Exempel på rättelse av en felaktig registrering under samma räkenskapsperiod

> *Inköp av kopieringspapper mot en faktura på 2 480 euro (inkl. moms 24%). Fakturan har registrerats i bokföringen enligt följande..*

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
40010 Kontorstillbehör	28.20.01		2 000	
93000 Mervärdesskattekostnader	xx.xx.xx		480	
25700 Leverantörsskulder (T)				2 480

I efterskott konstateras att fakturan har bokförts 248 euro för stor. Det konstaterade felet registreras som rättelse av ursprungliga konton.

ABF -konto	BBF -konto	Debet	Partner	Kredit
40010 Kontorstillbehör	28.20.01			200
93000 Mervärdesskattekostnader	xx.xx.xx			48
25700 Leverantörsskulder (T)		248		

Om rättelse av fel i bokföringen finns bestämmelser i 45 § förordningen om statsbudgeten följande:

> *Fel i bokföringen skall rättas så att det tydligt framgår vilket verifikat som skall rättas, vad som har rättats och hur rättelsen gjorts. (600/1997)*
>
> *Verifikat som verifierar rättelse och överföringsregistreringar skall godkännas på behörigt sätt. (600/1997)*

Exempel på registrering av erhållen rabatt

Mottagning av beställd pappersvara och faktura 1 240 € (inkl. moms 24 %).

Fakturan betalas minus kassarabatt på 10 %. Registrering av betalningen och kassarabatten.

	ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
1.	40010 Kontorstillbehör	28.20.01		1 000	
1.	93080 Mervärdesskattekostnader 22 %	xx.xx.xx		240	
1.	25700 Leverantörsskulder (T)				1 240
2.	25700 Leverantörsskulder (T)			1 240	
2.	19200 Allmänna transaktionskonton för utgifter (T)				1 116
2.	93000 Mervärdesskattekostnader	xx.xx.xx			24
2.	40010 Kontorstillbehör	28.20.01			100

4.11.2 Inkomsträttelser

Inkomsträttelserna utgörs av inkomstminskningar och inkomstökningar. De uppstår först efter försäljningen och i enlighet med sin benämning minskar eller ökar de inkomster som registrerats tidigare. Inkomstminskningar är exempelvis beviljade kassa- och års rabatter o.d. rabatter, beviljade gottgörelser samt kursförluster i samband med försäljning. En

inkomstökning är exempelvis en kursvinst för försäljning på skuld i utlandet. Kreditförluster registreras som resultataregleringsposter, inte som rättelse på inkomstkonto.

Exempel på registrering av beviljade rabatter

En prestation säljs för 1 240 €. Kunden betalar prestationen minus en kassarabatt på 10 %.

1. *Inkomstregistrering 1 240 €*
2. *Betalning av inkomsten minus en kassarabatt på 10 % samt registrering av kassarabatten*

	ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
1.	30120 Offentligrättsliga inkomster från näringslivet enligt lagen om grunderna för avgifter till staten	12.28.99			1 000
1.	92020 Mervärdesskatteintäkter 24 %	11.04.01			240
1.	17000 Försäljningsfordringar (T)			1 240	
2.	17000 Försäljningsfordringar (T)				1 240
2.	19100 Allmänna transaktionskonton för inkomster (T)			1 116	
2.	30120 Offentligrättsliga inkomster från näringslivet enligt lagen om grunderna för avgifter till staten	12.28.99		100	
2.	92020 Mervärdesskatteintäkter 24 %	11.04.01		24	

4.11.3 Resultatregleringsposter

I affärsbokföringen registreras utgifter på olika konton enligt syfte och slag. Om syftet för den ursprungliga utgiften ändras skall utgiften överföras till ett konto som motsvarar det nya syftet. Detta är viktigt för att bokföringen skall innehålla rätta uppgifter om kostnadsstrukturen, dvs. vad medlen använts till. Också bokslutsbehandlingen är olika för olika utgifter.

Exempel på registrering av utgiftsregleringar under samma räkenskapsperiod

Inköp för 6 200 euro (inkl. moms. 24 %) av apparater som skall säljas. Transaktionen har bokförts på följande sätt.

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
40090 Övriga material, tillbehör och varor	28.20.01		5 000	
93080 Mervärdesskattekostnader	xx.xx.xx		1 200	
19200 Allmänna transaktionskonton för utgifter (T)				6 200

Apparater tas under samma räkenskapsperiod i ämbetsverkets egen användning till ett värde av 1 000 euro. Utgiftens ändrade natur registreras.

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
40090 Övriga material, tillbehör och varor	28.20.01			1 000
12690 Övriga maskiner och anordningar	28.20.01		1 000	

4.11.4 Avförande från konto

Affärsbokföringens kreditförluster registreras i den intäktsgrupp som rättelse i vilken intäkten ursprungligen har registrerats. Även de kreditförlusten som hör till föregående räkenskapsperiod registreras i gående räkenskapsperioden bokföring om den föregående räkenskapsperioden är sluten. För denna del snedvrider kreditförlustens registrering den prestationsenliga intäkts-/kostnadsåterstoden för räkenskapsperioden.

Enligt allmänna tillämpningsföreskrifterna för budgeten (TM 9509 12.4.1995):

> *Statens tillgodohavande får lämnas oindrivet först när det blivit tillförlitligt utrett att tillgodohavandet inte kan indrivas på grund av gäldenärens konstaterade medellöshet eller av något annat därmed jämförligt skäl. Även efter detta bör ämbetsverket eller inrättningen fortgående följa med gäldenärens ekonomiska ställning och, om det visar sig att han har medel, skrida till indrivningsåtgärder.*
>
> *Obetydliga fordringar lämnas oindrivna i enlighet med vad som om dem stadgas särskilt (Lag om avstående från indrivning av särskilda smärre fordringar 266/50).”*
>
> *”Om en fordran har antecknats som inkomstrest eller ett annat tillgodohavande i den administrativa bokföringen, fattar räkenskapsverket i fråga beslut om avskrivningen av fordran. Avskrivningen görs från ämbetsverkets eller inrättningens eget anslag, som står till förfogande för detta ändamål. Om ett ämbetsverk eller en inrättning bedriver affärsverksamhet eller avgiftsbelagd verksamhet, skall för avskrivningen av de fordringar som föranletts av denna verksamhet alltid i det förstnämnda fallet användas de medel som står till förfogande för affärsverksamheten och i det sistnämnda fallet de medel som står till förfogande för den avgiftsbelagda verksamheten.”*

Förfarandet vid avförande av lånefordringar från lånebokföringen ingår i ovan nämnda tillämpningsföreskrift.

Inkassering av avgifter för offentligrättsliga prestationer regleras i lagen om grunderna för avgifter till staten.

Exempel på rättelse av faktura som innehåller intäkter för avgiftsbelagd verksamhet som inte har kunnat inkasseras av kunden.

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
17000 Försäljningsfordringar (T)				122
30900 Avförande från konto av fordringar på avgiftsbelagd verksamhet	28.20.01		100	
92020 Mervärdesskatteintäkter 24 %	11.04.01		22	

Exempel 2. Rättelse av dröjsmålsräntefaktura för ovan nämnda faktura som har registrerats som fordran i bokföringen

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
17390 Övriga resultatregleringar (T)				10
50980 Kontoavskrivningar på fordringar av-seende finansiella intäkter	xx.xx.xx		10	

4.12 Kursdifferenser

I bokföringen upptas affärstransaktioner i utländsk valuta som huvudregel omräknade i finsk valuta till kursen vid tidpunkten för transaktionen. Som omräkningsgrund används den valutakurs som Europeiska centralbanken har noterat vid tidpunkten för uppkomsten av utgiften, inkomsten eller finansieringstransaktionen. Detta följer man konsekvent också vid registreringen av eventuella korrektivposter till affärstransaktionerna.

Kursdifferenser för försäljning och inköp, det vill säga kursdifferenser som orsakas av ämbetsverkets ordinarie verksamhet, bokförs som en korrektivpost till försäljning och inköp på samma ABF- och BBF-konto som original inkomst och utgift hade registreras.

Den realiserade kursdifferens som uppstår i anknytning till en skuld i utländsk valuta eller amortering av denna bokförs på konto 51100 Realiserade kursdifferenser för skulder. Kursdifferenser som anknyter till fordringar i utländsk valuta (t.ex. ett emitterat lån) bokförs på konto 50100 Kursdifferenser från fordringar.

Förskottsbetalningar i utländsk valuta registreras på balanskontona till kursen på bokslutsdagen. Kreditfakturor och kontantrabatter till affärstransaktioner i utländsk valuta bokförs till den ursprungliga växelkursen.

Exempel på bokföring av kursdifferens på inköp

1. *Ett reservkraftverk, som skall aktiveras bland anläggningstillgångar, beställs av en kanadensisk leverantör. Centralen kostar 50 000 CAD. Det är fråga om ett inköp från ett s.k. tredje land. I exemplet används ISO-koderna för valutor. Bankerna använder dessa i sin betalningsförmedling*
2. *Ämbetsverket tar emot reservkraftverket och fakturan. Europeiska centralbankens kurs är 1,5575, dvs. 50 000 CAD/1,5575 = 32 102,73 EUR*
3. *Fakturan betalas. Nu är Europeiska centralbankens kurs 1,4945. Från bankkontot betalas 50 000 CAD/1,4945 = 33 456,01 EUR. Kursförlust 33 456,01 – 32 102,73 = 1353,28 EUR*

Obs! Exemplet gäller varuinköp från ett s.k. tredje land. Mervärdesskatten i anknytning till inköpet bokförs då i samband med förtullningsbeslutet.

	ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
1	ingen registrering				
2	12570 Telefoncentraler och övrig kommunikationsutrustning	28.20.01		32 102,73	
2	25700 Leverantörsskulder (T)				32 102,73
3	19200 Allmänna transaktionskonton för utgifter (T)				33 456,01
3	12570 Telefoncentraler och övrig kommunikationsutrustning	28.20.01		1 353,28	
3	25700 Leverantörsskulder (T)			32 102,73	

Exempel på registreringarna av kursdifferensen, räntan och amorteringen av ett lån i utländsk valuta

1. *År N uppgår lånet till 1 000 USD. I början av räkenskapsperioden är lånet värt 1 000 euro. Vid räkenskapsperiodens slut är dollarkursen 1 USD = 1,05000. Lånet värderas till bokslutskursen vid tidpunkten för bokslutet och en kursförlust på 50 euro bokförs.*
2. *I början av år N+1 upplöses registreringen av kursdifferensen i bokslutet.*
3. *Låneräntan 2 % bokförs = 20 USD. Vid tidpunkten för registreringen är dollarkursen = 1,05000. Räntan = 20 * 1,05000 = 21 euro. (Eftersom det är fråga om en förenkling periodiseras ränteutgiften inte i exemplet.)*
4. *Vid tidpunkten för bokslutet år N+1 är dollarkursen 1,04000. Lånet värderas till bokslutskursen vid tidpunkten för bokslutet och en kursförlust på 40 euro bokförs.*
5. *År N+2 förfaller amorteringar på 500 USD till betalning på lånet. De amorteringar som förfaller bokförs på kontot för kortfristiga skulder. (500 * 1,04000 = 520 euro)*
6. *I början av år N+2 upplöses registreringen av kursförlusten år N+1. Härvid görs uträkningen av den realiserade kursdifferensen utgående från den ursprungliga kursen på lånet och kursen vid återbetalningstidpunkten.*
7. *Den förfallna amorteringen betalas. Vid tidpunkten för betalningen är dollarkursen 1,0300. Lånebetalningen och den realiserade kursförlusten bokförs. Kursförlust = 500 * 0,03 = 15 euro.*

	ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
1	24100 Masskuldebrevslån i utländsk valuta				50
1	51110 Orealiserade kursdifferenser för skulder			50	
2	24100 Masskuldebrevslån i utländsk valuta			50	
2	51110 Orealiserade kursdifferenser för skulder				50
3	51010 Räntor på valutaskulder	36.01.90		21	
3	19200 Allmänna transaktionskonton för utgifter (T)				21
4	24100 Masskuldebrevslån i utländsk valuta				40
4	51110 Orealiserade kursdifferenser för skulder			40	
5	24100 Masskuldebrevslån i utländsk valuta			520	
5	25230 Amorteringar av masskuldebrevslån i utländsk valuta				520
6	24100 Masskuldebrevslån i utländsk valuta			20	
6	25230 Amorteringar av masskuldebrevslån i utländsk valuta			20	
6	51110 Orealiserade kursdifferenser för skulder				40
7	25230 Amorteringar av masskuldebrevslån i utländsk valuta	15.03.01		500	
7	51100 Realiserade kursdifferenser för skulder	15.03.01		15	
7	19200 Allmänna transaktionskonton för utgifter (T)				515

Kursdifferenser i anknytning till valutakonton

Valutakontona behandlas på samma sätt som övriga fordringar i utländsk valuta. Detta betyder att de kursdifferenser på valutakonton som hänför sig till försäljning och inköp bokförs som korrektivposter till försäljning och inköp. På motsvarande sätt bokförs de kursdifferenser på valutakonton som hänför sig till kapital samt orealiserade kursdifferenser (t.ex. periodisering av kursdifferensen) och realiserade kursdifferenser (t.ex. vid kontoavslutning) alltid på konto 50100 Kursdifferenser från fordringar.

Exempel

1. *Valutakontot öppnas med Statskontorets tillstånd och 10 000 USD överförs från transaktionskontot för utgifter till valutakontot. Europeiska centralbankens kurs är 0,8693, varvid 10 000 USD/0,8693 = 11 503,51 EUR*

2. *På bokslutsdagen är kontots saldo 10 000 USD. Bokslutskursen är 0,7905, varvid 10 000 USD/0,7905 = 12 650,22 EUR. Kursvinsten är 12 650,22 – 11 503,51= 1 146,71. Kursvinsten har bokförts som en ökning av saldot på valutakontot och kontot för kursdifferenser från fordringar.*
3. *I januari följande år använder man 2 000 USD, kursen är 0,7724, 2 000 USD/0,7724 = 2 589,33 EUR. (Efter betalningen är saldot på kontot saldot vid tidpunkten för bokslutet – betalningen, dvs. 12 650 EUR – 2 589,33 EUR = 10 060,89 EUR).*
4. *Resten av pengarna, 8 000 USD, används i februari, kursen är 0,9237. Betalningstransaktionen bokförs 8 000 USD/0,9237 = 8 660,82 EUR. Skillnaden mellan saldot på kontot 10 060,89 EUR och betalningstransaktionen 8 660,82 EUR, dvs. 1 400,07 bokförs på kontot för kursdifferenser.*

	ABF -konto	BBF -konto	Debet	Kredit
1	19310 Valutakonton (T)		11 503,51	
1	19200 Allmänna transaktionskonton för utgifter (T)			11 503,51
2	19310 Valutakonton (T)		1 146,71	
2	50100 Kursdifferenser från fordringar	xx.xx.21		1 146,71
3	xxxxx Kostnadskonto	xx.xx.21	2 589,33	
3	19310 Valutakonton (T)			2 589,33
4	xxxxx Kostnadskonto	xx.xx.21	8 660,82	
4	50100 Kursdifferenser från fordringar	xx.xx.21	1 400,07	
4	19310 Valutakonton (T)			10 060,89

Också i så fall att man i stället för att göra en betalningstransaktion i punkt 4 hade avslutat valutakontot, skulle kursdifferensen ha bokförts på konto 50100 Kursdifferenser från fordringar.

4.13 Betalningar till internationella organisationer

Statens revisionsverk har i sin laglighetsgranskningsberättelse från 2018 fäst uppmärksamhet vid att Finlands reella finansiering av internationella organisationer är större än vad som kan utläsas av utfallsinformationen i centralbokföringens affärsbokföring.

De bokföringsenheter som betalar till exempel medlemsavgifter till internationella organisationer ska i den utsträckning det är möjligt jämföra den betalda summan som registrerats med organisationens insyn av finansieringens storlek för att undvika stora skillnader. Samma internationella organisation kan finansieras direkt av finska staten, EU och fonder som Finland medfinansierar. Därmed är det viktigt att man kan genomskinligt och entydigt från centralbokföringen utreda, hur mycket pengar i form av olika betalningar överförs till internationella organisationer.

5 Registrering av transaktioner mellan bokföringsenheter och bokföringsenheternas interna transaktioner

I detta kapitel behandlas registreringar mellan bokföringsenheter och mellan ämbetsverk och inrättningar i den utsträckning som dessa inte följer allmänna regler för registrering av transaktioner. I kapitlet behandlas också principerna för bokföring av en annan bokföringsenhets anslag. Dessutom behandlar detta kapitel registrering av utgifter som har uppburits eller betalats för ett annat ämbetsverk eller annan inrättning och användning av remisskonton.

Bokföring av interna poster

Eftersom budgetekonomin är en bokföringsskyldig, elimineras verkningarna av bokföringstransaktionerna mellan ämbetsverk och inrättningar, dvs. ***inom budgetekonomin***, på intäkts- och kostnadskalkylen och balansräkningen i statens centralbokföring när statens intäkts- och kostnadskalkyl och balansräkning upprättas. Elimineringen påverkar inte bokföringsenheternas intäkts- och kostnadskalkyler eller balansräkningar.

Elimineringen av interna poster, dvs. intäkter, kostnader, fordringar och skulder mellan ämbetsverk och inrättningar, görs på basis av affärsbokföringskonton avsedda för bokföring av interna poster. Därför ska interna poster bokföras på konton som fastställts skärkilt för dem. Kontona är listade i en bilaga till föreskriften om affärsbokföringens konton och dessutom nämns det i kontots namn och/eller förklaring i allmänhet att kontot används för att bokföra de händelser där motparten är ett ämbetsverk eller en inrättning som hör till budgetekonomin eller en statlig fond som står utanför budgeten.

För bokföring av interna poster ska också en partnerkod anges, eftersom den används för avstämning av interna poster och som hjälpmedel vid elimineringar. Bokföringen av interna poster avstäms som en del av granskningen av kontouppgifternas riktighet innan elimineringarna utförs. Avstämningen görs per elimineringsgrupp på bokföringsenhetsnivå. Detta innebär att bokföringsenhetens bokföringar jämförs med partnerbokföringsenhetens bokföringar i grupper som bildas av vissa affärsbokföringskonton. Till exempel utgör konton för försäljning och köp av tjänster en grupp.

Även om uppgifter om fonder utanför budgeten inte inkluderas i statens bokslut, tillämpas samma regler för bokföring av interna poster på bokföringar där motparten är en statlig fond utanför budgeten. På motsvarande sätt tilllämpas i bokföringen av statliga fonder utanför budgeten samma regler vid bokföring där motparten är ett ämbets-verk eller en inrättning som hör till budgetekonomin.

5.1 Användning av en annan bokföringsenhets anslag i den egna verksamheten

Bokföringsenheten kan ha eller så kan det få tillstånd att använda andra anslag än de som anvisats bokföringsenheten i den detaljerade indelningen av budgeten för finansiering av verksamheten. Åtminstone följande situationer kan förekomma:

1. *Intern samfinansiering inom budgetekonomin, då den fi ande bokföringsenheten beviljar den genomförande bokföringsenheten dispositionsrätt och registreringsrätt till anslagen (administrativt beslut om fördelning av anslag).*
2. *Budgetering av en uppgiftshelhet som gäller flera myndigheters myndighetsuppgifter centraliserat på ett moment (ofördelat anslag).*
3. *Vissa lagstadgade konstandersättningar i anknytning till myndighetsuppgifter mellan ämbetsverk eller inrättning, som inte är avgiftsbelagd verksamhet. Som exempel kan nämnas ersättning för handräckning, ersättning för utgifter som orsakas av underhåll av ett system som grundar sig på ett annat ämbetsverks prestationer, ersättning för reseutgifter o.d., som det andra ämbetsverk eller annan inrättning har för deltagande i en arbetsgrupp som ministeriet har tillsatt eller på motsvarande sätt anknyter till myndighetsuppgifterna.*
4. *Ersättningar som med stöd i ett avtal mellan ämbetsverken eller inrättningar betalas till ett annat ämbetsverk eller en annan inrättning för skötsel och finansiering av en viss myndighetsuppgift.*
5. *Anslag som av tekniska skäl är ofördelade i budgetens kontofördelning.*

Bokföringsenhet som använder anslag som har anvisats en annan bokföringsenhet i den detaljerade indelningen av budgeten bör beakta allmänna föreskrifter beträffande utgiftsmomenten och moment-motiveringen. Utgifterna uppdelas i budgeten på moment enligt uppgiftens eller utgifternas art

Anslaget under momentet får användas enbart för utgifter inom den utgiftsgrupp som anges av momentets sifferkod. Därmed får ett anslag för konsumtionsutgifter inte användas för överföringsutgifter och ett anslag för överföringsutgifter får inte användas för konsumtionsutgifter, om inte något annat bestäms i motiveringen till momentet.

För ett användningsändamål som specificeras under ett moment får inte användas något annat anslag med ett mera allmänt användningsändamål (t.ex. ett omkostnadsanslag), även om detta specificerade användningsändamål inte har uteslutits i motiveringen till det mera allmänna anslaget. Undantag kan göras om saken nämns i motiveringen till momentet.

Om statsunderstöd

Statsunderstöd är en överföringsutgift som beviljas och betalas till en aktör utanför statens budgetekonomi (en sammanslutning, en stiftelse eller en privatperson). De anslag som behövs för dessa tas i regel in i budgeten under momentet för överföringsutgifter. Anslaget avsett för överföringsutgifter får inte användas till konsumtionsutgifter eller anslag avsett för konsumtionsutgifter för överföringsutgifter, om inte något annat bestäms i motiveringen till momentet. Ett anslag för överföringsutgifter som tagits in i budgeten för understöd får således också användas för statens konsumtionsutgifter (inkl. beviljas en annan organisation inom budgetekonomin), om detta är tillåtet i anslagets beslutsdel.

När ett annat ämbetsverk beviljas anslag för överföringsutgifter (anslag för statsunderstöd) är det inte fråga om ett statsunderstöd som beviljats med stöd av statsunderstödslagen, utan det är fråga om ett administrativt beslut om fördelning av anslag i anslutning till verkställandet av budgeten. Detta behandlas inte i bokföringen som en överföringsutgift (statsunderstöd) utan som en konsumtionsutgift för staten och som beviljande av dispositionsrätt till anslag, som bokförs på konton för ersättningar för kostnader för samarbete i både det utfärdande och det mottagande ämbetsverkets bokföring (se exempel 2 i avsnitt 5.3 om användningen av konton för bokföring av dispositionsrätt till

anslag). Statsunderstöd som beviljas aktörer utanför staten bokförs i affärsbokföringen som kostnad för överföringsekonomin.

Med anledning av det som anförts ovan är det skäl att skilja beslutet om statsunderstöd från beslutet om fördelning av anslaget (finansiering som beviljas ämbetsverket) genom att till exempel kalla handlingen finansieringsbeslut.

5.2 Registrering av budgetutgifter direkt från en annan bokförings-enhets anslag

När den som betalar utgifterna har rätt att registrera utgifterna direkt på det finansierande ämbetsverkets moment (**dispositions och registreringsrätt**), skall registreringarna göras som vid registrering av egna anslag.

När det inte är möjligt att bokföra direkt korrigeras budgetutgifterna i den egna bokföringen genom s.k. **självfakturering**, varav nedan finns ett exempel (exempel 1 i kapitel 5.3). Förfarandet i bokföringen är rätt långt detsamma både när användningen av anslag faktureras av det beviljande ämbetsverket och när man använder självfaktureringsförfarandet, där användningen av anslag korrigeras i den egna bokföringen med memorialverifikat. De affärsbokföringskonton som används är desamma i båda fallen, men i samband med s.k. självfakturering görs både intäkts- och kostnadsbokföringen av samma ämbetsverk, medan intäkts- och kostnadsbokföringen finns i olika ämbetsverks bokföring vid fakturering.

5.3 Självfakturering och fakturering av budgetutgifter

Anslag som anvisats en annan bokföringsenhet i kontoindelningen kan endast användas genom att fakturera budgetutgifterna, eftersom den bokföringsenhet som använder anslagen inte kan ta in ett sådant budgetkonto i sin bokföring (**dispositionsrätt**, men inte registreringsrätt). Ett exempel på detta finns nedan i detta kapitel (exempel 2). Ofördelade anslag kan användas antingen genom att registrera utgifterna direkt på det aktuella budgetkontot (registreringsrätt) eller fakturera dem.

Exempel på självfakturering av anslag och fakturering av en annan bokföringsenhet

I statens bokföring registreras alla bokningar i affärsbokföringen. Fakturering av anslag av en annan bokföringsenhet och korrigering av budgetutgifter i den egna bokföringen genom självfakturering registreras under kontogruppen 39 Övriga intäkter av verksamheten på kontot 39670 Kostnadsersättningar för samarbete, erhållna, interna. I faktureringstransaktioner är motkontot till detta konto alltid 43968 Kostnadsersättningar för samarbete, interna. Ett undantag är dispositionsrätt till anslag för samfinansierad verksamhet som bokförs på kontot 39780 Intäkter från samfinansierad verksamhet, interna och vars motkonto alltid är 43978 Finansieringsandelar för samfinansierad verksamhet, interna. Kontona är interna konton som elimineras i statens intäkts- och kostnadskalkyl.

De utgifter som i affärsbokföringen betalas från en annan bokföringsenhets anslag och motsvarande mervärdesskatt bokförs på de slutliga utgiftskontona. I budgetbokföringen betalas och bokförs utgifter först under till exempel ett nettobudgeterat verksamhetsutgiftsmoment och det egna förvaltningsområdets moment för mervärdesskatt. För bokföringen väljs ett ändamålsenligt uppföljningsobjekt för den interna bokföringen, till exempel ett kostnadsställe, ett projekt eller ett annat specificerande uppföljningsobjekt genom vilket de utgifter som betalas med anslag från ett annat ämbetsverk registreras. Med hjälp av uppföljningsobjektet upprättas en rapport, som verifierar beloppet av de korrigerade

budgetutgifterna. Rapporten bifogas till verifikatet med vilket budgetutgiften krediteras på det ovan nämnda nettobudgeterade momentet och debiteras på momentet för vilket dispositions- och registreringsrätten beviljades.

Exempel 1: Korrigering av användning av anslag som totalt belopp från ett BBF-konto till ett annat dvs. självfakturering

Anslag (yy.yy.yy) för vilket dispositions- och registreringsrätt beviljades, motsvarande BBF-konto öppnas i bokföringen.

Den bokföringsenhet som beviljats dispositions- och registreringsrätt till anslaget yy.yy.yy betalar och bokför utgifterna först på sitt nettobudgeterade verksamhetsutgiftsmoment. I exemplet bokförs utgifterna för projekt zzz1 som kan betalas med anslaget yy.yy.yy.

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Projekt	Debet	Kredit
4xxxx konton för utgifter	xx.xx.01		zzzz1	10 000	
93000 Mervärdesskattekostnader	xx.xx.29		zzzz1	2 400	
19200 Allmänna transaktionskonton för utgifter (T)					12 400

För bokföringen av dispositionsrätten upprättar bokföringsenheten en rapport om de registrerade utgifterna för uppföljningsobjektet zzzz1 genom vilken användningen av anslaget verifieras.

Rapport om projekt zzzz1 (utgifter som betalas från anslaget yy.yy.yy)	
Material, förnödenheter och varor	10 000
Personalkostnader	25 000
Hyror	2 000
Inköp av tjänster	50 000
Övriga kostnader	1 000
Utgifter som betalas från moment xx.xx.01	88 000
Mervärdesskattekostnader* från moment xx.xx.29	15 000

** Om det ämbetsverk som beviljat dispositionsrätt till anslaget hör till samma förvaltningsområde och om yy.yy.yy är ett skattefritt moment bokförs mervärdesskatteutgiften inte på nytt. Om yy.yy.yy är ett skattebelagt moment inkluderas mervärdesskatteutgiften i korrigeringen av användningen av anslaget.*

A) Korrigering av användning av skattefritt anslag:

Bokföringsenheterna hör till olika förvaltningsområden och registreringsrätten gäller ett skattefritt moment. Det moment från vilket utgifterna betalades krediteras och anslaget debiteras på det moment för vilket registreringsrätt beviljats. En inkomst som motsvarar mervärdesskatten intäktsförs enligt standardinnehållet i

momentet för mervärdesskatteutgifter under inkomster av blandad natur på moment 12.39.10.

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Projekt	Debet	Kredit
39670 Kostnadsersättningar för samarbete, erhållna, interna	xx.xx.01	xxxx	zzzz1		88 000
39670 Kostnadsersättningar för samarbete, erhållna, interna	12.39.10	xxxx	zzzz1		15 000
43968 Kostnadsersättningar för samarbete, interna	yy.yy.yy	xxxx	zzzz1	88 000	
43968 Kostnadsersättningar för samarbete, interna	yy.yy.29	xxxx	zzzz1	15 000	

Vid korrigering av användningen av anslaget (självfakturering) används som partnerkod den egna bokföringsenhetens kod för både intäkts- och kostnadsbokföringen.

I budgetbokföringen är användningen av anslaget yy.yy.yy efter 88 000 bokföringar.

Specifikationen av användningen av anslaget yy.yy.yy rapporterat enligt utgiftsslag med projektet som uppföljningsobjekt är till exempel:

Rapport om projekt zzzz1		
Utgiftsslag	BBF -konto	€
Material, förnödenheter och varor	xx.xx.01	10 000
Personalkostnader	xx.xx.01	25 000
Hyror	xx.xx.01	2 000
Inköp av tjänster	xx.xx.01	50 000
Övriga kostnader	xx.xx.01	1 000
Interna intäkter (konto 39670)	xx.xx.01	- 88 000
Interna kostnader (konto 43968)	yy.yy.yy	88 000
BBF-konto yy.yy.yy sammanlagt		88 000

B) Korrigering av användning av skattebelagt anslag:

Registreringsrätt har beviljats för skattebelagt moment. Det moment från vilket utgifterna betalades krediteras och anslaget debiteras på det moment för vilket registreringsrätt beviljats. En inkomst som motsvarar mervärdesskatten intäktsförs enligt standardinnehållet i momentet för mervärdesskatteutgifter under inkomster av blandad natur på moment 12.39.10.

ABF -konto	BBF -	Partner	Projekt	Debet	Kredit
39670 Kostnadsersättningar för samarbete, erhållna, interna	xx.xx.01	xxxx	zzzz1		88 000
39670 Kostnadsersättningar för samarbete, erhållna, interna	12.39.10	xxxx	zzzz1		15 000
43968 Kostnadsersättningar för samarbete, interna	yy.yy.yy	xxxx	zzzz1	103 000	

Vid korrigering av användningen av anslaget (självfakturering) används som partnerkod den egna bokföringsenhetens kod för både intäkts- och kostnadsbokföringen.

Exempel 2: Fakturering av användning av anslag av en annan bokförings-enhet

Den som betalar utgifterna har endast beviljats dispositionsrätt men inte registreringsrätt till en annan bokföringsenhets anslag, och därför kan den inte införa ett motsvarande budgetkonto i sin bokföring. Användningen av anslaget faktureras av den beviljande bokföringsenheten.

Den bokföringsenhet som beviljats dispositionsrätt till anslaget yy.yy.yy betalar och bokför utgifterna först på sitt nettobudgeterade verksamhetsutgiftsmoment. Genom bokningen registreras de utgifter för projektet eller uppföljningsobjektet zzzz1 som kan betalas från anslaget yy.yy.yy. Se föregående exempel.

För bokföringen av dispositionsrätten upprättar bokföringsenheten en rapport om de registrerade utgifterna för uppföljningsobjektet zzzz1 genom vilken användningen av anslaget verifieras. Se föregående exempel.

Bokföring av fakturering av användning av anslag (bokföringsenhet xxxx fakturerar). Bokföringsenheterna hör till olika förvaltningsområden. Det moment från vilket utgifterna betalades krediteras och anslaget debiteras genom faktura av det beviljande ämbetsverket. En inkomst som motsvarar mervärdesskatten intäktsförs enligt standardinnehållet i momentet för mervärdesskatteutgifter under inkomster av blandad natur på moment 12.39.10.

ABF -konto	BBF -	Partner	Projekt	Debet	Kredit
39670 Kostnadsersättningar för samarbete, erhållna, interna	xx.xx.01	yyyy	zzzz1		88 000
39670 Kostnadsersättningar för samarbete, erhållna, interna	12.39.10	yyyy	zzzz1		15 000
17498 Övriga kortfristiga fordringar, interna (T)		yyyy	zzzz1	103 000	

Den bokföringsenhet (yyyy) som beviljat dispositionsrätt till anslaget bokför den mottagna fakturan. Anslaget är skattefritt.

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Projekt	Debet	Kredit
43968 Kostnadsersättningar för samarbete, interna	yy.yy.yy	xxxx	zzzz1	88 000	
43968 Kostnadsersättningar för samarbete, interna	yy.yy.29	xxxx	zzzz1	15 000	
26298 Övriga kortfristiga skulder, interna (T)		xxxx			103 000

Den bokföringsenhet (yyyy) som beviljat dispositionsrätt till anslaget bokför den mottagna fakturan. Anslaget är skattebelagt, och därför bokförs mervärdesskatten på samma moment som den egentliga utgiften.

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Projekt	Debet	Kredit
43968 Kostnadsersättningar för samarbete, interna	yy.yy.yy	xxxx	zzzz1	103 000	
26298 Övriga kortfristiga skulder, interna (T)		xxxx			103 000

5.4 Allokering av budgetutgifter vid fakturering

Den korrekta allokeringen skall beaktas även vid faktureringen. Faktureringen skall leda till samma allokering av utgifter som användning av registreringsrätt. Med andra ord får den metod som används för att överföra utgifterna på den slutliga betalaren inte påverka grunderna för allokering av utgifterna. Då utgifterna, som den bokföringsenhet som erhåller finansiering har, är av typen löner och andra utgifter, som registreras enligt prestationsprincipen, skall utgifterna faktureras den finansierande bokföringsenheten med jämna mellanrum under finansåret eller åtminstone varje fi sålunda att även den fi ande bokföringsenheten hinner registrera utgifterna på det aktuella finansår när de enligt prestationsprincipen har uppstått.

5.5 Utgifter som har uppburits eller betalats för en annan bokföringsenhet

Inkomster som har uppburits och utgifter som har betalats för en annan bokföringsenhets del är sådana poster som inte ingår i verksamheten hos den som uppbär inkomsterna eller den som betalar utgifterna. Därför skall dessa inte registreras som budgetinkomster eller budgetutgifer hos den bokföringsenhet som uppbär eller betalar dem och inte heller som inkomst och utgift i affärsbokföringen.

Inkomster

En bokföringsenhet kan inkassera inkomster för en annan bokföringsenhets räkning för prestationer som inte är den indrivande bokföringsenhetens prestationer. Då registreras indrivna inkomster i budgetbokföringen på konto 610 Budgetinkomster som skall överföras till en annan bokföringsenhet. I affärsbokföringen används balanskonto 25830 Inkomster som skall överföras vidare till en annan bokföringsenhet. Det får inte finnas något saldo på kontona 610 och 25830 i bokslutet.

Då och då överförs budgetinkomsterna från konto 610 till ett annat ämbetsverk. Den bokföringsenhet som tar emot inkomsten registrerar inkomsterna på det slutliga budgetbokföringskontot och i affärsbokföringen på ett inkomstkonto enligt inkomstslag.

Exempel:

Bokföringsenhet A inkasserar budgetinkomster för en annan bokföringsenhet B. A registrerar inkomsterna för B:s prestationer i budgetbokföringen på konto 610 Budgetinkomster som skall överföras till en annan bokföringsenhet.

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
19100 Allmänna transaktionskonton för inkomster (T)			100	
25830 Inkomster som skall överföras vidare till en annan bokföringsenhet	610 Budgetinkomster som skall överföras till en annan bokföringsenhet			100

Bokföringsenhet A överför de inkomster som hör till bokföringsenhet B till B:

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
25830 Inkomster som skall överföras till en annan bokföringsenhet	610 Budgetinkomster som skall överföras till en annan bokföringsenhet		100	
19200 Allmänna transaktionskonton för utgifter (T)				100

Bokföringsenhet B registrerar inkomster som bokföringsenhet A har indrivit och överfört till B i budgetbokföringen på budgetkonton i enlighet med kontofördelningen och i affärsbokföringen på intäktskonto i enlighet med kontoslag:

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
19100 Allmänna transaktionskonton för inkomster (T)			100	
xxxxx intäktskonto	xx.xx.xx			100

Utgifter

I detta fall avses med utgifter som man har betalat för en annan bokföringsenhets del en situation där bokföringsenhet A betalar utgifterna för bokföringsenhet B:s prestationsproduktion från de anslag som anvisats B i den detaljerade indelningen. Detta förutsätter att bokföringsenhet A har bruksrätt till bokföringsenhet B:s anslag.

Ämbetsverken ska undvika att betala utgifter som tillhör någon annan till exempel genom att avtala om att fakturorna riktas direkt till det ämbetsverk vars utgifter det är fråga om. Behandlingen av utgifter som betalats för någon annans räkning medför extra arbete och leder lätt också brister i statens bokförings aktualitet och riktighet.

Det ämbetsverk som ursprungligen betalar en utgift för ett annat ämbetsverk bokför utgiften inklusive mervärdesskatt på affärsbokföringens konto 19920 Utgifter som överförs till en annan bokföringsenhet och på budgetbokföringens konto 630 Budgetutgifter som skall överföras till en annan bokföringsenhet.

När det ämbetsverk som betalat utgiften överför utgiften till ett annat ämbetsverk görs en motbokning på affärsbokföringskontot 19920 Utgifter som överförs till en annan bokföringsenhet och på budgetbokföringens konto 630 Budgetutgifter som skall överföras till en annan bokföringsenhet. Då "nollställs" utgiften i bokföringen för det ämbetsverk som ursprungligen betalade utgiften. Utgiften överförs antingen med faktura via betalningsrörelsekontona eller med promemoria via remisskontot. Överföringen av utgiften ska göras enligt en sådan tidtabell att båda parterna hinner bokföra både överföringen av utgiften och den egentliga utgiften för rätt finansår. Det får inte finnas något saldo på kontona 19920 och 630 i bokslutet.

Det ämbetsverk till vilket utgiften överförs bokför den inklusive eventuella mervärdesskatter på de slutliga utgiftskontona i affärs- och budgetbokföringen. Kontona väljs på samma grunder som om den ursprungliga fakturan hade kommit direkt till det ämbetsverk som slutligen bokför utgiften. Affärsbokföringens konto bestäms enligt hurdan utgift det är fråga om (köp av tjänster, el, hyra, mervärdesskatt osv.). Om den ursprungliga faktureraren för utgiften är en extern aktör (dvs. någon annan än en budget- eller fondekonomi), är det fråga om en extern utgift. Då får man inte använda kostnadskontot för interna poster, utan utgiften bokförs på det externa kostnadskontot. Om den ursprungliga faktureraren för en utgift är en intern aktör, dvs. en aktör som tillhör budget- eller fondekonomin, används kostnadskontona för de interna posterna.

Statskontoret har publicerat exempel på bokföring av utgifter som överförs till ett annat ämbetsverk som anvisningar av typen fråga-svar.

5.6 Användning av remisskonto

Om det inte är ändamålsenligt att använda transaktionskontona kan man vid fakturering mellan bokföringsenheterna i stället för transaktionskonton använda konto 19910 Remisskonto (T).

Användning av remisskonto skall omedelbart rapporteras till den bokföringsenhet för vars räkning betalningarna erlagts eller inkasserats. Den som får meddelandet skall göra registreringar på remisskontot omedelbart efter att meddelandet erhållits. I meddelandet skall månaden då registreringarna är gjorda anges, eftersom registreringen skall göras samma månad hos båda bokföringsenheterna. Det kumulativa saldot på remisskontot bokförs vid bokslutet mot konto 20820 Överföringar från remisskonto (T). Det får inte finnas något saldo på kontot vid bokslutet.

Exempel:

> *Den bokföringsenhet som erhållit dispositionsrätt betalar utgiften för projektet (bokföringsenheterna hör till olika förvaltningsgrenar, så även mervärdesskatten faktureras):*

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
4xxxx konton för utgifter	1) xx.xx.01 2) 630 Budgetutgifter som skall överföras till en annan bokföringsenhet		100	
93000 Mervärdesskattekostnader	1) xx.xx.29 2) 630 Budgetutgifter som skall överföras till en annan bokföringsenhet		24	
19200 Allmänna transaktionskonton för utgifter (T)				124

1. *Den skattefria andelen av utgiften betalas från omkostnadsmomentet och mervärdesskattens andel betalas från förvaltningsområdets allmänna mervärdesskattemoment.*
2. *Användning av budgetkonto 630: både den skattefria delen och mervärdesskatten registreras på konto 630.*

Bokföringsenheten (xxxx) fakturerar en annan bokföringsenhet (yyyy) för sina kostnader i samband med samarbetsprojektet. Registrering av inkomsten:

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
19910 Remisskonto (T)		yyyy	124	
39670 Kostnadsersättningar för samarbete, erhållna, interna	1) xx.xx.01 2) 630 Budgetutgifter som skall överföras till en annan bokföringsenhet	yyyy		100
39670 Kostnadsersättningar för samarbete, erhållna, interna	1) 12.39.10 2) 630 Budgetutgifter som skall överföras till en annan bokföringsenhet	yyyy		24

1. *Vid fakturering den skattefria andelen av utgiften registreras på omkostnadsmomentet och mervärdesskattens andel på momentet 12.39.10 Övriga inkomster av blandad natur enligt standardinnehåll av mervärdesskatteutgiftsmomentet.*
2. *Användning av budgetkonto 630: både den skattefria delen och mervärdesskatten registreras på konto 630.*

Registreringar hos den bokföringsenhet (yyyy) som har beviljats anslagen:

Anslaget har budgeterats som skattefritt, varvid mervärdesskattemomentet används.

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
43968 Kostnadsersättningar för samarbete, interna	yy.yy.01	xxxx	100	
43968 Kostnadsersättningar för samarbete, interna	yy.yy.29	xxxx	24	
19910 Remisskonto (T)		xxxx		124

Anslaget har budgeterats inklusive skatt, varvid det moment på vilket mervärdesskatten har budgeterats används.

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
43968 Kostnadsersättningar för samarbete, interna	yy.yy.50	xxxx	124	
19910 Remisskonto (T)		xxxx		124

5.7 Bokföringsenhetens interna betalningar och överföringar av besittningar

Konto 19950 Bokföringsenhetens internt remisskonto (T) används i betalningsrörelsen inom bokföringsenheten i de fall då denna inte sköts via transaktionskontona. Det för vilket utgiften har betalats eller inkomsten inkasserats bokför transaktionen på slutliga utgifts- och inkomstkonton. Vid användning av bokföringsenhetens internt remisskonto skall det, för vilket registreringen gjorts utan dröjsmål underrättas om detta. Den som får meddelandet skall omedelbart registrera transaktionen på bokföringsenhetens internt remisskonto. Bokföringsenheterna skall göra registreringen inom samma månad. Vid årsskiftet är det viktigt att registreringen görs i bokföringen för rätt räkenskapsperiod.

Det får inte finnas något saldo på konto 19950 Bokföringsenhetens internt remisskonto (T) i bokslutet.

Exempel på användning av bokföringsenhetens interna remisskonto vid registrering av utgift som har betalats för ett annat ämbetsverk inom bokföringsenheten.

Ämbetsverket B betalar en utgift på 100 euro för ämbetsverket A, som hör till samma bokföringsenhet. B meddelar A om användningen av konto 19950 Bokföringsenhetens internt remisskonto (T).

I bokföringen för ämbetsverket B som utfört betalningen.

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
19950 Bokföringsenhetens internt remisskonto (T)			124	
19210 Övriga transaktionskonton för utgifter (T)				124

I bokföringen för ämbetsverket A, som bokför utgiften:

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
19950 Bokföringsenhetens internt remiss-konto (T)				124
40070 Uppvärmning, elektricitet och vatten	xx.xx.xx		100	
93000 Mervärdesskattekostnader	xx.xx.29		24	

Exempel på användning av bokföringsenhetens interna remisskonto vid registrering av inkomst som har betalats för ett annat ämbetsverk inom bokföringsenheten.

Ämbetsverket B inkasserar 50 euro i inkomst för ämbetsverket A, som hör till samma bokföringsenhet. B meddelar A om användningen av konto 19950 Bokföringsenhetens internt remisskonto (T).

I bokföringen för ämbetsverket B, som inkasserar inkomsten:

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
19950 Bokföringsenhetens internt remiss-konto (T)				50
19110 Övriga transaktionskonton för inkomster (T)			50	

I bokföringen för ämbetsverket A, som bokför inkomsten:

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
19950 Bokföringsenhetens internt remiss-konto (T)			50	
30010 Affärsekonomiska inkomster från hushåll enligt lagen om grunderna för avgif-	xx.xx.xx			50

Överföring av besittning inom bokföringsenhet

Vid överföring av besittning inom bokföringsenhet använder både den som överlåter besittningar och den som tar emot kontot för eget kapital 20830 Överföringar av besittningar som motkonto. Båda registreringarna, debet och kredit, skall registreras i bokföringen under samma månad. Överföringen sker till balansvärdet. Det får inte finnas något saldo på konto 20830 som beror på bokföringsenhetens interna registreringar i bokslutet.

Exempel på överföring av besittning inom bokföringsenhet

Ämbetsverket A överlåter till ämbetsverket B en bil som är i A:s besittning med ett balansvärde på 40 000 euro. A och B hör till samma bokföringsenhet. A registrerar:

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
12500 Bilar och andra landtransport medel				40 000
20830 Överföringar av besittningar		BBBB	40 000	

B registrerar:

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
12500 Bilar och andra landtransportmedel			40 000	
20830 Överföringar av besittningar		AAAA		40 000

5.8 Försäljning till ett annat ämbetsverk eller inrättning

De inkomster i den avgiftsbelagda verksamheten, hyres- och bruksersättningsinkomster samt vinster på försäljning av anläggningstillgångar som ett ämbetsverk eller en inrättning får från ett annat ämbetsverk eller en annan inrättning bokförs på kontona för interna intäkter (ABF-kontona 30xx0, 31xx0 och 391x0). I övrigt är registreringarna oberoende av om man får intäkten av ett annat ämbetsverk eller en annan inrättning eller från en instans utanför budgeten. Inga mervärdesskatteregistreringar görs dock vid försäljning inom budgetekonomin, eftersom försäljning inom staten såsom mervärdesskatteskyldig tolkas som en intern leverans. Överlåtandet av anläggningstillgångar till ett annat ämbetsverk behandlas inte i bokföringen som försäljning av anläggningstillgångar utan som överlåtande av besittning. Om en överlåtandet av anläggningstillgångar är förknippad med ett anslag, bokförs förutom överlåtelsen av besittningen via konton för ersättningar för kostnader för samarbete på motsvarande sätt som i samband med fakturering av användningen av anslaget, se exemplen i punkt 5.3.

Exempel: Försäljning av en företagsekonomisk prestation enligt lagen om grunderna för avgifter till staten till ett annat ämbetsverk. ***Mervärdeskatt fakturera inte inom budgetekonomin.***

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
17008 Försäljningsfordringar, interna (T)		xxxx	100	
30080 Affärsekonomiska inkomster enligt lagen om grunderna för avgifter till staten, in-	xx.xx.xx	xxxx		100

Exempel: Det andra ämbetsverket registrerar motsvarande inköp.

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
43928 Sakkunnig- och utredningstjänster, in-	xx.xx.xx	yyyy	100	
25708 Leverantörsskulder, interna (T)		yyyy		100

Servicedebiteringar för interna servicecenter inom budgetekonomin

Med interna servicecenter avses budgetekonomins interna serviceenheter, vars tjänster baserar sig på serviceavtal och/eller lag och/eller förordning. Vid debiteringen av servicecentret är det fråga om en ersättning av kostnaderna för produktionen av servicecentrets tjänster och därför finns det i kontoplanen konton för dessa för bokföringen både för den som producerar tjänsten och för den som kostar tjänsten.

Servicecentret bokför avkastningen för servicedebiteringen på kontot 39680 Kostnadsersättningar för serviceverksamhet, interna. Köparen av servicedebiteringen som betalas till servicecentralen bokför antingen 43250 Inköp av ICT-tjänster, interna eller 43280 Inköp av ekonomi- och personalförvaltningstjänster, interna beroende på vilken tjänst det är fråga om. Servicedebiteringar ska inte bokföras på andra kostnadskonton.

Servicedebiteringarna omfattar utgifter som servicecentralen redan har bokfört i statens bokföring på ett konto enligt utgiftsslag (till exempel personalkostnader, ICT-driftstjänster eller experttjänster). Om både servicecentret och dess kund bokför dessa utgifter på ett konto enligt utgiftsslag, skulle kostnaderna tas med två gånger i statens bokföring och därmed snedvrida rapporteringen på statsnivå.

Statskontoret har som anvisningar bestående av frågor och svar publicerat exempel på bokföring av försäljning och inköp mellan ämbetsverk, inrättningar och statliga fonder utanför budgeten samt servicecenterdebiteringar.

5.9 Samfinansierad verksamhet inom budgetekonomin

Den samfinansierade verksamheten som helhet, inklusive finansiering inom och utom budgetekonomin behandlas noggrannare på annat håll i denna handbok. Här behandlas endast de registreringsmetoder som används i den interna samfinansieringen inom budgetekonomin.

5.9.1 Fakturering av inkomster i den samfinansierade verksamheten

Då ämbetsverkets omkostnadsmoment är nettobudgeterad och innehåller samfinansiering, skall utgifter för samfinansierade verksamheten betalas från omkostnadsmomentet och inkomsterna intäktsförs på detta moment. Enligt allmänna bestämmelser i de detaljerade motiveringarna till budgeten kan man bl.a. nettobudgetera gemensamma forskningsprojekt o.d. projekt som ämbetsverket eller inrättningen bär ansvar för eller de andelar som inflyter av övriga parter såsom inkomster för gemensam verksamhet och utgifterna för projektet eller verksamheten på omkostnadsmomentet. Av dessa kan man dra slutsatsen att ett gemensamt projekt pekar på att projektet är medfinasierat.

I de fall då bokföringsenheterna genomför strukturfondsprojekt kan föreskrifterna eller anvisningarna från de nationella förvaltnings- och betalmyndigheterna, dvs. ministerierna, kräva bruttobudgetering. Om den aktuella verksamheten inte har nettobudgeterats, skall faktureringen ske via konto 630 Budgetutgifter som skall överföras till en annan bokföringsenhet.

Vid faktureringen registrerar det ämbetsverk som har fått dispositionsrätt till anslaget en inköpsutgift i affärsbokföringen och motsvarande mervärdesskatt på de slutliga utgiftskontona. I budgetbokföringen använder man det nettobudgeterade omkostnadsmomentet och mervärdesskattutgiftsmoment eller konto 630 Budgetutgifter som skall överföras till en annan bokföringsenhet.

Exempel:

Det ämbetsverk som har fått dispositionsrätt betalar en projektutgift. Ämbetsverken hör till olika förvaltningsområden, så även mervärdesskatten faktureras. (Numrering följer 2020 statsbudget):

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
40010 Kontorstillbehör	*1) xx.xx.01* *2) 630 Budgetutgifter som skall överföras till en annan bokföringsenhet*		100	
93000 Mervärdesskattekostnader	*1) xx.xx.29* *2) 630 Budgetutgifter som skall överföras till en annan bokföringsenhet*		24	
19200 Allmänna transaktionskonton för utgifter (T)				124

1. *Användning av ett nettobudgeterat omkostnadsmoment: den skattefria andelen av utgiften registreras på omkostnadsmomentet vid fakturering och mervärdeskattens andel betalas från förvaltningsområdets allmänna mervärdeskattemoment (numrering följer 2014 statsbudget).*
2. *Användning av budgetkonto 630: både den skattefria delen och mervärdesskatten registreras på konto 630.*

Det ämbetsverk som har fått dispositionsrätt till anslaget registrerar inkomsten från det beviljande ämbetsverket på det interna intäktskontot och det interna mervärdesskattekontot (ABF-kontot 39780 Intäkter från samfinansierad verksamhet, interna) vid indrivning av fordringarna från det beviljande ämbetsverket.

Ämbetsverket YYYY fakturerar från ämbetsverk XXXX sina kostnader för samarbets projekt. Ämbetsverken hör till olika förvaltningsområden så även mervärdesskatt faktureras.

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
19100 Allmänna transaktionskonton för inkomster (T)			124	
*39780 Intäkter från samfinansierad verksamhet, interna	1) xx.xx.01 2) 630 Budgetutgifter som skall överföras till en annan bokföringsenhet	XXXX		100
*39780 Intäkter från samfinansierad verksamhet, interna	1) 12.39.10 2) 630 Budgetutgifter som skall överföras till en annan bokföringsenhet	XXXX		24

1. *Vid fakturering den skattefria andelen av utgiften registreras på omkostnadsmomentet och mervärdesskattens andel på momentet 12.39.10 Övriga inkomster av blandad natur enligt standardinnehåll av mervärdesskatteutgiftsmomentet (Statsbudgeten 2020).*
2. *Användning av budgetkonto 630: både den skattefria delen och mervärdesskatten registreras på konto 630.*

Det ämbetsverk som har beviljat dispositionsrätt till anslaget registrerar samarbetsprojektets faktura från det ämbetsverk som erhållit dispositionsrätten i affärsbokföringen på statens interna utgiftskonto. I budgetbokföringen registrerar det ämbetsverk som har beviljat dispositionsrätt inköpsutgiften och den motsvarande mervärdesskatten på de slutliga budgetkontona.

Registrering av utgift (numrering följer 2020 statsbudget):

Anslaget har budgeterats som skattefritt.

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
*49080 Finansieringsandelar för samfinansierad verksamhet, interna	xx.xx.01	YYYY	100	
*49080 Finansieringsandelar för samfinansierad verksamhet, interna	xx.xx.29	YYYY	24	
19200 Allmänna transaktionskonton för utgifter (T)				124

Anslaget har budgeterats inklusive skatt.

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
*49080 Finansieringsandelar för samfinansierad verksamhet, interna.	xx.xx.xx	YYYY	124	
19200 Allmänna transaktionskonton för utgifter (T)				124

5.10 Fakturering av mervärdesskatt mellan bokföringsenheter

Som **huvudregel** gäller att även mervärdesskatteutgifterna skall faktureras det finansierande ämbetsverket. För moment som har budgeterat utan mervärdesskatt görs detta för att mervärdesskatteutgifterna har budgeterats enligt förvaltningsområde och därför skall finansieras från mervärdesskattemomentet för rätt förvaltningsområde. I sådana moment som har budgeterats inklusive mervärdesskatt finansieras mervärdesskatteutgifterna däremot från samma moment som de skattefria utgifterna, med undantag för situationerna här nedan.

Den andel som motsvarar betalda mervärdesskatteutgifter, som faktureras intäktsförs momentet 12.39.10 Övriga inkomster av blandad natur enligt standardinnehåll av mervärdesskatteutgiftsmomentet.

Undantag till huvudregeln är vissa situationer, då man antingen inte får eller inte behöver fakturera den förvaltande bokföringsenheten för mervärdesskatten. Detta gäller i följande situationer:

1. *Bokföringsenheterna finns inom samma förvaltningsområde och finansiärens anslag har budgeterats utan mervärdesskatt. I denna situation är det inte längre nödvändigt att fakturera mervärdesskatten utgående från budgetens specificeringsprincip, om den bokföringsenhet som genomför projektet har betalat mervärdesskatteutgifterna för den finansierade verksamheten från förvaltningsområdets allmänna mervärdesskatteutgiftsmoment, eftersom den interna mervärdesskatteinkomsten för den bokföringsenhet som genomför projektet i så fall skulle registreras på samma moment, det vill säga förvaltningsområdets allmänna mervärdesskattemoment. Mervärdesskatten kan faktureras i dessa situationer om bokföringsenheterna avtalar om detta (jmf. punkt 2).*
2. *Finansiärens anslag har budgeterats utan mervärdesskatt och finansiären förutsätter att mervärdesskatteutgifterna för separata utgifter registreras direkt på det allmänna mervärdesskattemomentet för finansiärens förvaltningsområde. I dessa situationer har det finansierande bokföringsenheten i beslutet om användning av anslag som har budgeterats utan mervärdesskatt förutsatt att projektets mervärdesskatteutgifter registreras direkt mot det allmänna mervärdesskattemomentet inom den finansierande bokföringsenhetens förvaltningsområde.*
3. *Särskilda avvikelser till följd av budgeteringen. Eventuella sådana avvikelser framgår av beslutsdelen till ett sådant moment från vilket den skattefria andelen betalas eller från beslutsdelen till förvaltningsområdets allmänna mervärdesskattemoment. Som exempel kan nämnas att motiveringarna i beslutsdelen till momentet kan ange att den som får finansiering och lyder under ett visst ministerium inte behöver fakturera mervärdesskatt som har registrerats på förvaltningsområdets allmänna mervärdesskattemoment (se punkt 1). De som hör till övriga förvaltningsområden och får finansiering fakturerar däremot den mervärdesskatt som de har fakturerat.*

6 Registrering av mervärdesskatt

I detta kapitel behandlas huvudsakligen mervärdesskatt på inköp och försäljning enligt mervärdesskattelagen (1501/1993) samt registrering av mervärdesskatt i vissa andra situationer. Frågor i anknytning till bokföringen av mervärdesskatteutgifter i samband med sådana samfinansierade projekt som ämbetsverket ansvarar för behandlas främst i kapitel 7.

Staten är enligt 1 och 6 § mervärdesskattelagen allmänt mervärdesskattskyldig för rörelsemässig försäljning av varor och tjänster samt import som äger rum i Finland.

Staten är skattskyldig som en enhet, och statliga ämbetsverk, inrättningar eller andra enheter är därför i regel inte momsskyldiga vid försäljning till en annan statlig enhet, utan försäljningen betraktas då som den skattskyldigas interna leverans. I mervärdesskattelagens 7 § listas som undantag från huvudregeln de inrättningar som inte räknas som en del av staten enligt momsbeskattningen och som därmed är särskilt skattskyldiga. Dessa inrättningar är statens affärsverk (Senatfastigheter och Forststyrelsen), Försörjningsberedskapscentralen (Försörjningsberedskapsfonden), Finlands Bank och Folkpensionsanstalten. Statliga fonder utanför budgeten med undantag för Försörjningsberedskapsfonden tillhör därmed statens skattskyldighet.

Statens ämbetsverk och inrättningar samt statliga fonder utanför budgeten, med undantag för Försörjningsberedskapsfonden, redovisar inte moms till Skatteförvaltningen och skickar inga andra momsdeklarationer till Skatteförvaltningen än sammandragsdeklarationer om handel mellan EU:s medlemsstater. Sammandragsdeklarationerna lämnas in elektroniskt i MinSkatt (omavero.fi).

Statens ämbetsverk och inrättningar ska vid affärer inom landet ange den finska statens FO-nummer, 0986674-0, på fakturorna. Skatteförvaltningen har gett anvisningar för användningen av momsnummer (Skatteförvaltningen 6.10.2017: Hur mervärdesskattenummer, momsnummer och namn ska antecknas på fakturor som utfärdas av statens ämbetsverk och inrättningar.) Skatteförvaltningen har också den 27 september 2019 gett anvisningar för faktureringskraven vid momsfakturering, som närmare preciserar vilka uppgifter som ska anges på försäljningsfakturor.

Vid gemenskapsintern handel ska fakturan förutom med säljarens FO-nummer även märkas med säljarens och köparens momsnummer (VAT-nummer). Detta momsnummer bildas inte av den finska statens FO-nummer, utan precis som tidigare av ämbetsverkets eget FO-nummer. Momsnumret fås genom att lämna bort bindestrecket i ämbetsverkets FO-nummer och lägga till FI framför det. Om ämbetsverkets FO-nummer exempelvis är 1234567-8, blir momsnumret FI12345678.

De ämbetsverk, inrättningar och statliga fonder utanför budgeten som omfattas av statens skattskyldighet ska enligt Skatteförvaltningens anvisningar ange Finska staten som säljare på fakturorna, och därefter ange ämbetsverkets eller inrättningens namn och adress, dvs. Finska staten/ämbetsverk x. Detta krav gäller alla fakturor som omfattas av mervärdesskattelagen. Östra Finlands företagsskattecentral, som lyder under Skatteförvaltningen, ger råd om vilka ämbetsverk, inrättningar och andra enheter som omfattas av staten som en skattskyldig aktör.

Momsbeskattningen vid kontakter med tredje länder som berör import utförd av aktörer som är registrerade i momsregistret överfördes den 1 januari 2018 från Tullen till Skatteförvaltningen. Skatteförvaltningen har publicerat närmare anvisningar för mervärdesskatteförfarandet vid import (Skatteförvaltningen 28.11.2017: Mervärdesskatteförfarandet vid

import fr.o.m. 1.1.2018). Vid import och gemenskapsintern handel mellan EU:s medlemsstater använder statens ämbetsverk och inrättningar det momsnummer (VAT-nummer) som bildas av bokföringsenhetens FO-nummer.

6.1 Mervärdesskatterådgivning

Östra Finlands företagsskattecentral, som lyder under Skatteförvaltningen, ger råd om alla materialrättsliga frågor som rör momsbeskattningen samt om de flesta av Skatteförvaltningens anvisningar gällande moms. Ett ämbetsverk eller en inrättning kan också begära ett förhandsavgörande eller skriftliga anvisningar i ett ärende från Skatteförvaltningen. Kontaktuppgifter till skatterådgivningen finns på Skatteförvaltningens webbplats på adressen www.vero.fi.

Statskontorets roll i ärenden som rör mervärdesbeskattningen är att meddela föreskrifter och anvisningar för hur ämbetsverken skall hantera mervärdesskatten i bokföringen.

6.2 Registrering av mervärdesskatt vid användning av egna anslag

Affärsbokföring

I affärsbokföringen registreras mervärdesskattebelagda inköp och försäljningar så att det obeskattade beloppet av inköpet eller försäljningen registreras på vederbörande utgiftseller inkomstkonto och mervärdesskattens belopp på kontot för mervärdesskattekostnad eller intäkt. Mervärdesskatteintäkterna registreras enligt skattesats. Undantaget hänför sig till sådant statsbidrag och understöd som överlåts såsom vara eller tjänst, där utgifterna för inköpen i affärsbokföringen bokförs inklusive mervärdesskatt såsom kostnad i transferekonomin. I dessa fall specificeras alltså mervärdesskattens andel inte på mervärdesskattekontot.

I affärsbokföringen registreras moms som hör till inköpsutgifter på kontot för momskostnader samtidigt som den skattefria delen av inköpsutgiften registreras som utgift, med undantag för betalda förskott (mervärdesskattelagen 15 §, 1 momentet, 2 punkten). Detta förfarande används även för gemenskapsinterna förvärv. Moms vid försäljning registreras som momsintäkt samtidigt som den skattefria delen av försäljningsintäkten registreras som intäkt.

Budgetbokföring

Mervärdesskatteintäkter registreras i enlighet med budgeten på mervärdesskatteintäktsmomentet 11.04.01. Momsutgifter registreras på budgetbokföringens konton i enlighet med vilket budgetbokföringskonto anskaffningen är budgeterad på. När man för en momspliktig anskaffning använder ett anslag som budgeterats utan moms (moment 1–29 och 70–79 i budgeten, om inte undantag gjorts från detta i det aktuella momentets beslutsdel), registreras den moms som ingår i inköpspriset i det aktuella förvaltningsområdets allmänna mervärdesskattemoment (29-moment i budgeten).

I detaljmotiveringen till statens budgetproposition i allmänna föreskrifter beträffande utgiftsmomenten konstateras det följande gällande mervärdesskatteutgifter:

Om det mot en utgift, där den anslutande mervärdesskatten betalas från förvaltningsområdets anslag för mervärdesskatteutgifter, fås inkomster (t.ex. avgiftsbelagd verksamhet, EU-finansiering och övrig samfinansierad verksamhet), intäktsförs den andel av inkomsten som motsvarar mervärdesskatteutgiften under moment 12.39.10 Övriga inkomster av blandad natur. Skatt enligt mervärdesskattelagen på försäljning av statliga ämbetsverks eller inrättningars prestationer belagda med mervärdesskatt intäktförs likväl under moment 11.04.01 Mervärdesskatt.

Exempel på intäktsförning av den andel som motsvarar momsutgifter till momentet 12.39.10 finns bl.a. i kapitel 5.3 Självfakturering och fakturering av budgetutgifter.

Situationer där man efter avslutandet av det föregående finansåret ska korrigera mervärdeskattsregistreringar som hänför sig till det föregående finansåret behandlas i kapitel 8.2 Poster som hänför sig till föregående finansår.

I budgeten ingår också anslag som är budgeterade som momspliktiga. Dessa är i budgeten alla överföringsutgiftsmoment 30–69, om det inte har gjorts undantag gällande detta i beslutsdelen för det aktuella överföringsutgiftsmomentet eller i förvaltningsområdets allmänna mervärdesskattemoment. Vid användning av dessa skattepliktiga anslag registreras momsens andel av utgifterna som användning av anslaget i fråga. Det bör beaktas att en del av momenten för överföringsutgifter är så kallade blandade moment, vars anslag enligt budgeten även får användas för statens egna inköpsutgifter av konsumtionsutgiftsnatur (se exempel 4).

Momsen registreras på budgetkontot samtidigt som den skattefria delen av den egentliga försäljningsintäkten eller inköpskostnaden registreras på det slutgiltiga kontot i budgetbokföringen. Detta nämns i motiveringarna i beslutsdelen till moment 11.04.01 i statens budget.

Exempel 1. Registrering av en mervärdesskattepliktig utgift i ämbetsverkets egen verksamhet

Bokförs skattepliktigt inköp för 124 €

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
xxxxx Utgiftskonto	xx.xx.xx yy.yy.yy		100	
93000 Mervärdesskattekostnader	xx.xx.29 yy.yy.yy		24	
25700 Leverantörsskulder (T)				124

Anslaget xx.xx.xx budgeterat exklusive mervärdesskatt.

Anslaget yy.yy.yy budgeterat inklusive mervärdesskatt.

Exempel 2. Registrering av inkomst, i vilken ingår mervärdesskatt

Man registrerar skattepliktig försäljning på 124 €, som innehåller moms på 24 %.

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
30020 Intäkter från näringslivet enligt lagen om grunderna för avgifter till staten	xx.xx.xx			100
92020 Mervärdesskatteintäkter 24 %	11.04.01			24
17000 Försäljningsfordringar (T)			124	

Exempel 3. Registrering av utgift för inköp i anslutning till statsbidrag som ges i form av varor eller tjänster

124 000 € i statligt bidrag till näringslivet, som innehåller moms på 24 %, registreras som övriga material, tillbehör och varor. Momentet är skattepliktigt.

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
82310000 Driftsekonomiska statsunderstöd, näringslivet	xx.xx.xx		124 000	
25700 Leverantörsskulder (T)				124 000

Exempel 4. Användning av anslag på momenten för överföringsutgifter till utgifter för statens egna inköp

Bokförs användningen av anslag på momenten för överföringsutgifter till bokföringsenhetens egna inköp av material, tillbehör och varor för 124 000 €. Momentet är skattebelagt, och andelen mervärdesskattekostnad registreras på momentet.

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
40090 Övriga material, tillbehör och varor	xx.xx.50		100 000	
93000 Mervärdesskattekostnader	xx.xx.50		24 000	
25700 Leverantörsskulder (T)				124 000

Exempel 5. Registrering av erhållen förskottsbetalning (enligt budgetförordninges 42 d §)

A) Budgetinkomsten har budgeterats enligt prestationsprincipen

1. *Kunden betalar 124 000 € (inkl. 24 % moms) i förskott.*
2. *Prestationen levereras till kunden.*

	ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit

1.	25690 Övriga erhållna förskott	600 Budgetinkomster som väntar på att registreras på budgetkontot			100 000
1.	92020 Mervärdesskatteintäkter 24 %	11.04.01			24 000
1.	19100 Allmänna transaktionskonton för inkomster (T)			124 000	
2.	25690 Övriga erhållna förskott	600 Budgetinkomster som väntar på att registreras på budgetkontot		100 000	
2.	30120 Intäkter från näringslivet	xx.xx.xx			100 000

B) Budgetutgiften har budgeterats enligt kontantprincipen

1. *Kunden betalar ett förskott på 124 000 € (inkl. moms 24 %).*
2. *Prestationen levereras till kunden.*

	ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
1.	25690 Övriga erhållna förskott	xx.xx.xx			100 000
1.	92020 Mervärdesskatteintäkter 24 %	11.04.01			24 000
1.	19100 Allmänna transaktionskonton för inkomster (T)			124 000	
2.	25690 Övriga erhållna förskott			100 000	
2.	30020 Intäkter från näringslivet				100 000

Exempel 6. Registrering av betald förskottsbetalning

Budgetutgiften är budgeterad enligt prestationsgrund (en förhandsbetalning får göras för momentet)

1. *Man betalar en förskottsbetalning på 124 000 €, som innehåller moms på 24 %.*
2. *Maskinen tas emot*

	ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit

1.	12940 Övriga förskottsbetalningar	xx.xx.01		124 000	
1.	93000 Mervärdesskattekostnader	xx.xx.29		24 000	
1.	19200 Allmänna transaktionskonton för utgifter (T)				124 000
2.	12940 Övriga förskottsbetalningar				100 000
2.	12690 Övriga maskiner och anordningar			100 000	
2.	93000 Mervärdesskattekostnader			24 000	

6.3 Registrering av mervärdesskatt vid användning av anslag som förvaltas av en annan bokföringsenhet

Bokföringsenheten kan ha eller få rätt att använda anslag som en annan bokföringsenhet förvaltar (rätt att använda anslag) för finansiering av sin verksamhet. Situationerna kan ha anknytning till intern samfinansiering inom budgetekonomin eller skötsel av myndighetsuppgifter.

Mervärdesskattefrågorna kring användningen av anslag som en annan bokföringsenhet förvaltar har i sin helhet behandlats i kapitel 5 Registrering av transaktioner mellan bokföringsenheter och bokföringsenheternas interna transaktioner.

6.4 Mervärdesskatteförfarandet vid gemenskapshandel (handel mellan EU -medlemsstater)

Vid gemenskapsintern handel mellan EU:s medlemsstater använder statens ämbetsverk och inrättningar samt statliga fonder utanför budgeten med undantag för Försörjningsberedskapsfonden det momsnummer (VAT-nummer) som bildas av FO-numret för bokföringsenheten eller statliga fonden utanför budgeten. Skatteförvaltningen har gett anvisningar för användningen av momsnummer (Skatteförvaltningen 6.10.2017: Hur mervärdesskattenummer, momsnummer och namn ska antecknas på fakturor som utfärdas av statens ämbetsverk och inrättningar.) Skatteförvaltningen har också den 27 september 2019 gett anvisningar för faktureringskraven vid momsfakturering, som närmare preciserar vilka uppgifter som ska anges på försäljningsfakturor.

Mervärdesskatteuppgifterna används bl.a. vid övervakningen av gemenskapshandeln. Skatteförvaltningen får de mervärdesskatteuppgifter den behöver direkt från centralbokföringen. Därför är det viktigt att samtliga registreringar av mervärdesskatt som gäller gemenskapshandeln bokförs fullständiga enligt följande instruktioner.

Gemenskapsinterna förvärv

I gemenskapshandeln mellan dem som registrerats som mervärdesskattskyldiga, är fakturorna för anskaffningar som förverkligas inom gemenskapen, skattefria. Ämbetsverk och inrättningar samt statliga fonder utanför budgeten lägger till mervärdesskatten enligt mervärdesskattelagstiftningen i Finland och registrerar skatten enligt anvisningarna nedan.

Den mervärdesskatt som bokförs för gemenskapsinterna förvärv räknas separat för varje enskilt parti anskaffningar (faktura) och bokförs löpande. Skatteutgiften registreras i en kontoklass i affärsbokföringen enligt skattesatsen på ett konto för mervärdesskattekostnader

för gemenskapsinterna förvärv. I budgetbokföringens kontoklass bokförs skatteutgiften på det sätt som tidigare nämnts i detta kapitel i fråga om budgetbokföringen.

Den beräknade mervärdesskatten betalas inte i form av någon penningtransaktion till skatteverket. I stället för en betalning registreras den beräknade mervärdesskatten samtidigt som den registreras som utgift dessutom som intäkt i affärsbokföringen på ett konto för mervärdesskatteintäkter i anslutning till gemenskapsinterna förvärv samt som inkomst i budgetbokföringen. Registreringen av inkomsten i budgetbokföringen skall alltid göras på momentet för mervärdesskatteintäkter oberoende av vilket konto i budgetbokföringens kontoklass som debiterats med själva utgiften för inköpet.

Exempel 7. Registrering av mervärdesskatten vid gemenskapsinternt förvärv

Bokförs en faktura (skattefri) på 1 000 € för en anskaffning från ett EU-land.

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
xxxxx Utgiftskonto	*xx.xx.01*[1] *xx.xx.50*[2]		1 000	
93100 Mervärdesskattekostnader för gemenskapsinterna förvärv	xx.xx.29[1] xx.xx.50[2]		240	
92120 Mervärdesskatteintäkter från gemenskapsinterna förvärv 24 %	11.04.01			240
25700 Leverantörsskulder (T)				1 000

[1)]anslaget budgeterat exklusive mervärdesskatt

[2)]anslaget budgeterat inklusive mervärdesskatt

Exempel 8. Registrering av utgift i form av förskottsbetalning för gemenskapsinternt förvärv

Budgetutgiften har budgeterats enligt prestationsprincipen

1. *Betalas ett förskott om 60 000 €.*
2. *En maskin tas emot.*

	ABF -konto	BBF -konto		Debet	Kredit
1.	12940 Övriga förskottsbetalningar	xx.xx.01		60 000	
1.	93100 Mervärdesskattekostnader för gemenskapsinterna förvärv	xx.xx.29		14 400	
1.	92120 Mervärdesskatteintäkter från gemenskapsinterna förvärv 24 %	11.04.01			14 400
1.	19200 Allmänna transaktionskonton för utgifter (T)				60 000
2.	12940 Övriga förskottsbetalningar				60 000
2.	12690 Övriga maskiner och anordningar			60 000	

Gemenskapsintern varuförsäljning

Säljaren skall förvissa sig om att köparen är registrerad som mervärdesskattskyldig i ett annat medlemsland. Man kan försäkra sig om att det mervärdesskattenummer (MOMS-kod) som köparen har meddelat gäller antingen på kommissionens webbplats eller hos Skatteförvaltningens CLO-enhet.

Ifall förutsättningarna för skattefri försäljning inte uppfylls, ska försäljaren debitera momsen från försäljning av varor i Finland. I dessa fall bokförs i affärsbokföringen till ett skatteintäkskonto enligt kontoklassens skattesats (kontoslag 920) och till budgetbokföringens kontoklass som inkomst på inkomstmoment för mervärdesskatt.

Storbritanniens fullskaliga utträde ur EU trädde i kraft den 1 januari 2021. Som en följd av detta tillämpas inte regler och anvisningar om mervärdes- och punktskatter för EU:s inre marknad i handeln mellan Storbritannien och EU, utan Storbritannien ses som ett tredjeland utanför EU. I varuhandeln mellan Nordirland och EU-medlemsstater tillämpas dock bestämmelserna om mervärdesskatt i gemenskapsintern försäljning och förvärv inom EU-varuhandeln.

Närmare information om avtalet mellan EU och Storbritannien finns på Europeiska kommissionens webbplats och på svenska på statsrådets kanslis webbplats. I utträdesavtalet ingår protokollet som gäller Irland och Nordirland.

Närmare info om följderna av Brexit för beskattningen finns på Skatteförvaltningens webbplats.

6.5 Varuhandel med tredje länder

I momsbeskattningen avses med import införsel av varor från länder utanför EU till EU-området. Med export avses på motsvarande sätt försäljning av varor från EU-området till länder utanför det. Mervärdesskatten försvinner automatiskt från förtullningsbeslutet om man i importdeklarationen har valt V, dvs. staten, som aktörstyp.

Statliga ämbetsverk och inrättningar samt statliga fonden utanför budgeten beräknar på eget initiativ den skatt som ska betalas på import. Den skatt som ska betalas och avdras för import allokeras till den månad under vilken förtullningsbeslutet har fattats. Skatteförvaltningen får information om skattebeloppet direkt från centralbokföringen, varmed de statliga ämbetsverken och inrättningar samt statliga fonden utanför budgeten ska inte göra en separat momsdeklaration för skatten på importen till Skatteförvaltningen eller redovisa moms.

Tullen sköter besluten om överlåtelse och förtullning, som skickas som svar till den som gjort en tulldeklaration. Om deklaranten inte har det förtullnings- eller överlåtelsebeslut som anknyter till deklarationen arkiverat, kan Tullen skicka beslutet till deklaranten i efterhand. Förtullningslistor kan beställas via adressen arkistoedi(at)tulli.fi och enskilda beslut via adressen arkisto(at)tulli.fi.

Exempel 9. Registrering av skatt på import

1. *Man registrerar en faktura på 1 000 euro för varor som importerats från ett land utanför EU (ett tredje land).*

2. *Man får en faktura på 100 euro för fraktkostnader.*

3. *Man beräknar på eget initiativ grunden för skatten och registrerar den beräknade momsutgiften och -intäkten.*

	ABF-konto	BBF-konto	Partner	Debet	Kredit
1.	4XXXX	xx.xx.xx		*1 000*	
1.	27500 Leverantörsskulder				*1 000*
2.	40000 Maskiner, anordningar och transportmedel av ringa värde	xx.xx.xx		*100*	
2.	25700 Leverantörsskulder				*100*
3.	93300 Mervärdesskattekostnader för import 24 %	xx.xx.29[1] xx.xx.50[2]		*264*	
3.	92420 Mervärdesskatteintäkter för import 24 %	11.04.01			*264*

[1]Anslaget är budgeterat som skattefritt, varvid man använder momsmomentet.

[2] Anslaget är budgeterat som skattepliktigt, varvid man använder det moment på vilket momsen har budgeterats.

6.5.1 Skattegränsen mot Åland

I Skatteförvaltningens anvisning (24.11.2017) ”Den åländska skattegränsen i mervärdesbeskattningen” konstateras att landskapet Åland enligt Finlands avtal om anslutning till EU

inte hör till Europeiska unionens mervärdesskatte- eller punktskatteområde I momsbeskattningen har Åland samma ställning som ett tredje land (dvs. ett land utanför EU) i förhållande till det övriga Finland och andra EU-länder. Åland hör dock till EU:s tullunion och -område. Det finns en skattegräns mellan landskapet Åland och det övriga Finland samt mellan landskapet och EU:s övriga medlemsstater. Skattegränsen innebär att man på försäljning och överföring av varor mellan Åland och EU:s mervärdesskatteområde tillämpar mervärdesskattelagens bestämmelser om export och import vid handel med tredje länder.

Ålands särställning påverkar inte den finska statens beskattningsrätt. I mervärdesskattelagen avses med Finland Finlands mervärdesskatteområde enligt Europeiska gemenskapernas lagstiftning samt landskapet Åland. Mervärdesskattelagen tillämpas därmed även på Åland. Försäljning av varor och tjänster inom Åland är momsbelagd enligt samma villkor som i övriga Finland.

6.6 Utrikeshandel med tjänster

Beskattningen av tjänster skiljer sig inte mellan EU:s medlemsstater och tredje länder utanför EU. Huvudregeln är att säljaren är skattskyldig för försäljning av tjänster som sker inom ramen för avgiftsbelagd affärsverksamhet.

På utrikeshandel med tjänster tillämpas omvänd skattskyldighet enligt mervärdesskattelagens 9 § (se 6.8.4. Omvänd skattskyldighet och staten) om det är fråga om tjänster som säljs i Finland av en utlänning som inte är skattskyldig. Den omvända momsskyldigheten tillämpas dock enligt specialbestämmelserna i mervärdesskattelagens 9 § inte om köparen är staten och staten är momsskyldig.

Skatteförvaltningen har gett anvisningar för momsbeskattning av tjänster vid utrikeshandel (Skatteförvaltningen 15.11.2021: Momsbeskattningen av tjänster vid utrikeshandel).

6.7 Momskostnader för utvecklingssamarbete och samarbete i närområdet

Enligt mervärdesskattelagen är tjänster som ministerierna köper i hemlandet med tanke på utvecklingssamarbete momspliktiga. Även om anslag för utvecklingssamarbete och samarbete i närområdet är budgeterade på överföringsutgiftsmoment, är de momskostnader för inköp i hemlandet som anknyter till genomförandet av dem vanligen budgeterade separat på ett momsutgiftsmoment, så att momsen inte belastar Finlands utvecklingssamarbete och samarbete i närområdet.

6.8 Vissa specialfrågor

Frågor om registreringar av moms finns också i de Frågor och svar-dokument som publicerats på statskontorets webbplats.

6.8.1 Uthyrning av lokaler i andra hand

Återuthyrning för avdragbart bruk

I det fall då ett ämbetsverk,inrättning eller statlig fond utanför budgeten återuthyr sådana lokaler som man själv har hyrt såsom mervärdesskattepliktiga till en underhyresgäst utanför staten för avdragbart bruk, är återuthyrningen mervärdesskattepliktig.

Enligt huvudregeln om överlåtelse av fastighet i mervärdesskattelagen (27 §) är överlåtelse av bruksrätt till fastighet skattefri. Enligt 30 § i lagen kan överlåtelse av bruksrätt behandlas såsom skattepliktig, om överlåtaren särskilt ansöker om skatteplikt för detta. Enligt statens mervärdesskattearbetsgrupp (VM 31/2001) ansöker inte det statliga verket eller institutionen enligt den tillämpade beskattningspraktiken separat om mervärdesskatteplikt för lokaler som det överlåter vidare. Trots detta behandlar man återuthyrning av sådana utrymmen som man har hyrt såsom skattepliktiga i det fall då hyresgästen använder lokalerna för ett sådant ändamål som berättigar till avdrag. Detta gäller från och med år 2021 även statliga fonder utanför budgeten med undantag för Försörjningsberedskapsfonden.

Exempel 10. Återuthyrning för avdragbart bruk

1. *Ett ämbetsverk hyr en lokal och betalar hyra på 124 000 €, som innehåller moms på 24 %.*
2. *Ämbetsverket hyr ut en del av lokalen i andra hand och får därigenom hyresinkomster på 12 400 €, som innehåller moms på 24 %.*

	ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
1.	42020 Hyror för övriga byggnader	xx.xx.xx		100 000	
1.	93000 Mervärdesskattekostnader	xx.xx.29		24 000	
1.	19200 Allmänna transaktionskonton för utgifter (T)				124 000
2.	19100 Allmänna transaktionskonton för inkomster (T)			12 400	
2.	31020 Hyror för andra byggnader	xx.xx.xx			10 000
2.	92020 Mervärdesskatteintäkter 24 %	11.04.01			2 400

Återuthyrning för icke avdragbart bruk

När ett ämbetsverk,en inrättning eller en statlig fond utanför budgeten hyr ut lokaler som de själva hyr som momspliktiga i andra hand till en aktör utanför staten för syften som inte berättigar till avdrag, är andrahandsuthyrningen momsfri. I sådana fall ska ämbetsverket prissätta andrahandsuthyrningen så att hyran även omfattar den moms som ämbetsverket betalar. En andel av hyresintäkterna som motsvarar den moms som betalas från det allmänna momskostnadsmomentet för ämbetsverkets förvaltningsområde registreras som diverse inkomster i moment 12.39.10.

Exempel 11. Återuthyrning för icke avdragbart bruk

Ett ämbetsverk hyr en lokal och betalar hyra på 12 400 €, som innehåller moms på 24 %.

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
42020 Hyror för övriga byggnader	xx.xx.xx		10 000	
93000 Mervärdesskattekostnader	xx.xx.29		2 400	
19200 Allmänna transaktionskonton för utgifter (T)				12 400

Ämbetsverket återuthyr lokalen och får hyresintäkter på 12 400 € (inkl. moms 24 %) på detta. Momentet är nettobudgeterat.

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
19100 Allmänna transaktionskonton för inkomster (T)			12 400	
31020 Hyror utanför staten	xx.xx.xx			10 000
31020 Hyror utanför staten	12.39.10			2 400

Mervärdesskatt på hyran betalas från förvaltningsområdets allmänna mervärdesskatteutgiftsmoment och den andel av återuthyrningsinkomsten som motsvarar detta registreras på momentet 12.39.10 Övriga inkomster av blandad natur.

6.8.2 Försäljning av använda anläggningstillgångar

Vid försäljning av anläggningstillgångar, såsom maskiner och möbler, från statens ämbetsverk, inrättningar eller statliga fonder utanför budgeten beror momsskyldigheten på vilken verksamhet anläggningstillgångarna har använts för inom ämbetsverket eller inrättningen. Endast försäljning av anläggningstillgångar som använts i avgiftsbelagd företagsekonomisk verksamhet är momspliktig för statens ämbetsverk och inrättningar. Försäljning av anläggningstillgångar som använts för annat bruk är momsfri.

Om samma anläggningstillgång har använts i både den skattepliktiga och den skattefria verksamheten skall försäljningspriset delas upp på en skattepliktig och skattefri del, såframt försäljningspriset är betydande. Fördelningen kan till exempel göras i förhållande till användningen. Man skall kunna påvisa fördelningsgrunderna. Skatteplikten för mindre försäljning kan man fastställa utgående från det primära användningsändamålet.

Inkomsten från försäljningen kan enligt de allmänna bestämmelserna i budgetens detaljerade motiveringar nettobokföras mot verksamhetsutgiftsmomentet, om anskaffningen av tillgången har finansierats ur anslagen för verksamhetsutgifter.

Exempel 12. Försäljning av använda anläggningstillgångar

Exempel på registreringarna då en datamaskin som har använts i den affärsekonomiskt avgiftsbelagda verksamheten som begagnad säljs till ett företag. Försäljningspriset är 1 240 € (inkl. moms 240 €). Vid tidpunkten för försäljningen är datamaskinens balansvärde enligt anläggningstillgångsbokföringen 900 €. Oregistrerade avskrivningar för 100 € finns.

1. *Registreras avskrivningens andel*
2. *Registreras realisationsvinsten*

	ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
1.	48230 Avskrivningar på maskiner och anordningar			100	
1.	12550 ICT-utrustning				100
2.	19100 Allmänna transaktionskonton för inkomster (T)			1240	
2.	39060 Försäljningsvinster från försälj-ning av övriga maskiner och anordningar	xx.xx.xx			1000
2.	92020 Mervärdesskatteintäkter 24 %	11.04.01			240
2.	9060 Försäljningsvinster från försäljning av övriga maskiner och anordningar			800	
2.	12550 ICT-utrustning				800

6.8.3 Registrering av utländsk mervärdesskatt

I statens bokföring behandlas utländsk mervärdesskatt eller motsvarande konsumtions-skatt inte som en mervärdesskatteutgift och -kostnad. I affärsbokföringen registreras den utländska mervärdesskatten på samma kostnadsslag som utgiftens skattefria del. I sam-band med sådana moment i budgetbokföringen som har budgeterats utan mervärdesskatt får den utländska mervärdesskatten eller motsvarande konsumtionsskatt inte betalas från förvaltningsområdets allmänna mervärdesskatteutgiftsmoment, såvida ingenting annat har angetts i budgeten.

Exempel 13. Registrering av utländsk mervärdesskatt

Betalning av en hotellräkning för tjänstemans utlandsresa på 120 €. Räkningen inkluderar det aktuella landets mervärdesskatt 20 %

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
45020 Resetjänster	*xx.xx.01*[1] *xx.xx.50*[2]		120 120	
19200 Allmänna transaktionskonton för ut-gifter (T)				120

[1)] *Anslag som har budgeterats skattefritt*

[2)] *Anslag som har budgeterats inklusive skatt*

Observera att staten som skatteskyldig under vissa förutsättningar har möjlighet att få till-baka utländska momskostnader som de betalat i samband med momspliktig verksamhet (det vill säga avgiftsbelagd företagsekonomisk verksamhet) som så kallad utlandsåterbä-ring av mervärdesskatt. Det är inte säkert att det är möjligt att få återbäring, och exempelvis den finska staten ger inte återbäring till andra stater, eftersom stater enligt momslagstift-ningen i Finland inte har avdragsrätt på moms. Processen för ansökan om återbäring gäller EU-länder, inte tredje länder.

6.8.4 Omvänd skattskyldighet och staten

I den allmänna mervärdesbeskattningen tillämpar man enligt mervärdesskattelagens 9 § så kallad omvänd skattskyldighet, om den utländska försäljaren av varor eller tjänster inte har ett fast verksamhetsställe i Finland och den utländska försäljaren inte har ansökt om skatteregistrering i Finland. Med omvänd skattskyldighet avses att köparen är skyldig att betala skatten för försäljaren.

Enligt specialbestämmelsen i mervärdesskattelagens 9 § tillämpas omvänd skattskyldighet inte då köparen ärstatens ämbetsverk, inrättning eller statlig fond utanför budgeten med undantag för Försörjningsberedskapsfonden. I situationer med omvänd skatteplikt görs alltså överhuvudtaget inga mervärdesskatteregistreringar.

7 Samfinansierad verksamhet

7.1 Begrepp och karaktär

Med samfinansierad verksamhet avses, sådan verksamhet för vilken man får finansiering av en instans utanför budgetekonomin eller en annan bokföringsenhet utan skyldighet att direkt överlåta någonting till finansiären som ersättning. Till följd av att direkt ersättning saknas är det aldrig fråga om avgiftsbelagd verksamhet. Vid gränsfall med avgiftsbelag verksamhet är det ämbetsverket självt eller i sista hand det aktuella ministeriet som avgör (se 8 och 9 § i Lagen om grunderna för avgifter till staten) huruvida det är fråga om ämbetsverkets eller inrättningens avgiftsbelagda verksamhet enligt den förordning som baserar sig på lagen om grunderna för avgifter till staten, eller någon specialavgiftslagstiftning eller om det är samfinansierad verksamhet.

Samfinansierad verksamhet är vanligast i olika typer av vetenskaps-, forsknings- och utvecklingsprojekt. Typiska finansiärer, som inte ingår i budgetekonomin, är Europeiska Unionen (strukturfonderna samt ramprogram och övrig direkt finansiering), inhemska och utländska fonder, som finansierar verksamheten inom någon viss bransch och allmännyttiga föreningar, kommuner och samkommuner (både som samfinansiärer i EU-projekt och i övrigt) samt delvis även företagen. De största interna samfinansiärerna inom budgetekonomin är Finlands Akademi, Innovationsfinansieringsverket Business Finland samt ministerierna.

Den samfinansierade verksamheten gäller inte genomförandet av ämbetsverkets lagstadgade myndighetsuppgifter. Därmed är det inte fråga om samfinansierad verksamhet då bokföringsenheten sköter lagstadgade myndighetsuppgifter, till exempel med anslag som har anvisats en annan bokföringsenhet eller är odelade. Som sammandrag kan man konstatera att åtminstone följande typer av verksamhet faller utanför den samfinansierade verksamhet:

- Intäkter från avgiftsbelag verksamhet. Även sponsorfinansiering jämställs med detta,
- Donationer och testamenten, där användningsändamålet är lämnat helt öppet, det vill säga rena donationer och testamenten, eftersom man inte får dessa för någon viss verksamhet,
- Genomgångsposter, som förmedlas till övriga instanser av typ EU-finansiering eller motsvarande finansiering som ämbetsverket samordnar, eftersom de aktuella medlen inte är samordnarens inkomster,
- Finansiering som har riktats från en bokföringsenhet till ett annat för lagstadgade myndighetsuppgifter och som erhållits ur odelade anslag av typ kostnadsersättning för assistans till annan myndighet, ersättning för utgifter som orsakas av underhåll av ett system som grundar sig på ett annat ämbetsverks prestationer samt ersättning för reseutgifter o.d. utgifter, som ett annat ämbetsverk har till följd av deltagande i en arbetsgrupp som ministeriet har tillsatt eller motsvarande myndighetsuppgifter och där inte
- De uppgifter som man har tagit emot har finansierats med stöd i ett sådant förvaltningsavtal som avses i 3 § i förvaltningslagen (434/2003).

7.2 Budgetering

De inkomster som ett ämbetsverk har haft och de utgifter som ämbetsverket har betalat för sin samfinansierade verksamhet är inkomster och utgifter som uppstår i ämbetsverkets eller inrättningens verksamhet. Enligt 3 a § i budgetlagen kan sådana inkomster och utgifter nettobudgeteras (omkostnadsmoment). Om inkomsterna inte har nettobudgeterats kräver användningen av inkomsterna att man gör upp en tilläggsbudget. I tilläggsbudgeten kan momentet ändras till ett nettobudgeterat moment för de aktuella samfinansierade inkomsternas del eller inkluderas i bruttobudgeteringen genom att man lägger till inkomsten från samfinansieringen på inkomstmomentet.

Om omkostnadsmomentet har nettobudgeterats, skall följande inkomster som hänför sig till den samfinansierade verksamheten och motsvarande utgifter nettobudgeteras på det aktuella momentet i budgeten för år 2020 i enlighet med de detaljerade motiveringarna enligt de allmänna föreskrifterna för brutto- och nettobudgetering:

- De andelar av betalningarna som övriga parter betalar och som är projekt eller verksamhetsutgifter i ett forskningsprojekt eller annat dylikt gemensamt projekt eller gemensam verksamhet som ämbetsverket eller inrättningen ansvarar för
- Inkomster från EU och till dem hänförbara utgifter som anknyter till ämbetsverkets eller inrättningens verksamhet
- Medel som ämbetsverket eller inrättningen har fått som donationer eller genom testamente i de fall då ämbetsverket eller inrättningen har rätt att ta emot dem och det inte är fråga ovanligt stora belopp i förhållande till ämbetsverkets eller inrättningens ordinarie verksamhet och ekonomi.

Eftersom donationer och testamenten där användningsändamålet har lämnats helt öppet, det vill säga rena donationer och testamenten, inte räknas som inkomster i den samfinansierade verksamheten, är erhållna donationer och testamenten samfinansierad verksamhet enbart i den utsträckning som de har riktats till en viss typ av verksamhet (t.ex. forskning i biomedicin) eller för ett ämbetsverks ordinarie verksamhet (det biomedicinska projektet x). Exempel på sådana inkomster i den samfinansierade verksamheten är medel för en donationsprofessur. Om det däremot gäller medel som har donerats eller testamenterats till staten, som skall användas för ett specifikt ändamål och som en tredje part har nytta av, där det inte alls är fråga om statens verksamhet, skall medlen enbart fonderas på balanskonto 19510 Fondernas medel (T). Se anvisningarna om bilaga 13 till bokslut.

En del av de inkomster som inflyter från instanser utanför budgetekonomin till den samfinansierade verksamheten har bruttobudgeterats.

Om ämbetsverket som genomför budgetekonomins interna samfinansieringsprojekt inte har nettobudgeterat omkostnadsmoment, registreras den andelen av samfinansiering som faktureras på konto 630 Budgetutgifter som skall överföras till en annan bokföringsenhet i budgetbokföringen.

7.3 Allokering av inkomster

Det finns bestämmelser om de allmänna allokeringsprinciperna för budgetering och budgetbokföring i 6 a § i budgetlagen. Dessa konkretiseras i budgetförordningens 5 a § och 5 b § samt eventuellt i de allmänna föreskrifterna i de detaljerade motiveringarna till budgeten och motiveringarna i beslutsdelen för det aktuella momentet, med vilka man kan avvika från de allokeringsgrunder som fastställs i budgetförordningen. Om ingenting annat har föreskrivit i budgeten skall förordningens allokeringsprinciper följas.

7.3.1 Samfinansiering utanför budgetekonomin

Allmänt

Inkomsterna från den samfinansierade verksamheten är övriga inkomster av blandad natur (BudgetF 3 § 2 momentet 2 punkten). I enlighet med 5 a § 2 momentet i budgetförordningen är allokeringsgruden för inkomster från den samfinansierade verksamheten upplupna inkomster utgående från det avtal som har ingåtts. Det är fråga om en princip som motsvarar prestationsprincipen, som även kallas för principen om ”inkomst vid utgift”. Enligt bestämmelsen här ovanför kan en ringa inkomst även bokföras som inkomst enligt kontantprincipen.

Enligt principen om ”inkomst vid utgift” uppstår rätten till finansieringen från en finansiär som finns utanför budgetekonomin enligt finansiärens finansieringsandel då sådana utgifter uppstår i projektet som finansiären i avtalet om samfinansiering har förbundit sig att finansiera. Om det till exempel under finansåret har uppstått sådana utgifter som samfinansiären godkänner som utgifter som denna finansierar för 100 i projektet och samfinansiärens finansieringsandel är 40 % skall en samfinansieringsinkomst på 40 bokföras senast i bokslutet. En detaljerad beskrivning av bokslutsförfarandet finns på annan plats i denna handbok.

Effekten av hävande och uppskjutande villkor

I princip är det möjligt att ämbetsverket har godkänt hävande eller uppskjutande villkor om finansieringen i samfinansieringsavtalet.

I så fall avses med ett hävande villkor ett sådant villkor som ger finansiären rätt att dra tillbaka finansieringen och få den återbetalad. Trots att sådana villkor i sig kan vara farliga för ämbetsverket eller åtminstone oändamålsenliga, påverkar de inte allokeringen av inkomsterna från den samfinansierade verksamheten. Trots klausulen med hävningsrätt bokförs den samfinansierade inkomsten enligt principen ”inkomst vid utgift”.

Med uppskjutande villkor avses ett villkor som gör att finansieringen är beroende av någon osäker händelse i framtiden, till exempel att slutrapporten blir klar före en viss tidpunkt. Om man enbart avtalar om att placera faktureringen till vissa tidpunkter ökar inte osäkerheten med finansieringen och detta är inte ett villkor som skjuter upp finansieringen. Ett uppskjutande villkor påverkar principerna för allokering av finansiering som man får av en instans utanför budgetekonomin så att inkomsten bokförs först i det skede då det uppskjutande villkoret har uppfyllts.

7.3.2 Intern samfinansiering inom budgetekonomin

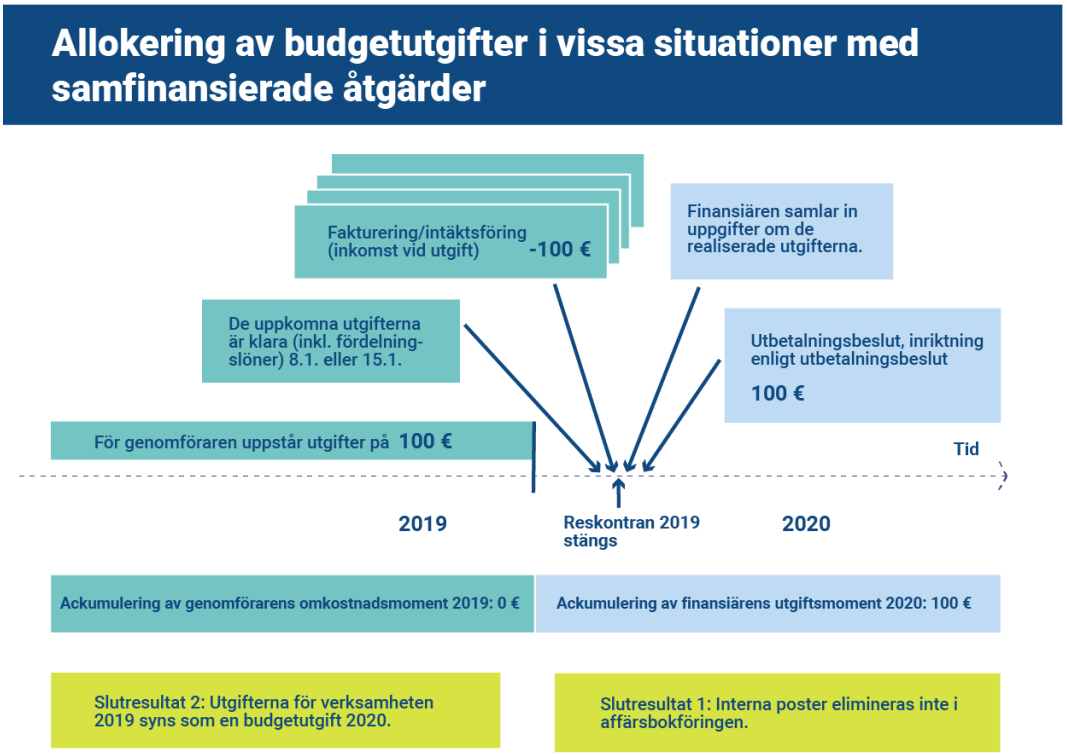
Enligt 12a§ 1 momentet i lag om statsbudgeten är staten en bokföringsskyldig. Statens utgift uppstår då utgiften för genomförande av projektet uppstår för det ämbetsverk som sköter projektet. Inom budgetekonomin får faktureringen av utgifter mellan det finansierande ämbetsverket och det ämbetsverk som sköter projektet inte påverka den faktiska tidpunkten för allokering av utgifter. Tidpunkten då statens utgift uppstod i det ämbetsverk som sköter projektet avgör det finansår till vilket utgiften skall allokeras även i det ämbetsverk som finansierar projektet.

Utgifterna i det ämbetsverk som sköter projektet består av löne-, material- och förnödenhetsutgifter o.d. utgifter. Dessa utgifter allokeras enligt prestationsprincipen. Inom budgetekonomin betyder alltså principen om ”inkomst vid utgift” att samtliga löne-, material- och förnödenhetsutgifter o.d. utgifter som har upptagits enligt prestationsprincipen hos det

ämbetsverk som ansvarar för projektet, motsvarande samfinansierade inkomster inom budgetekonomin, som det genomförande ämbetsverket fakturerar det finansierande ämbetsverket samt det finansierande ämbetsverkets motsvarande utgifter skall hänföras till ett finansår i så fall att momentet från vilket samfinansiering betalas är budgeterad enligt prestationsprincipen. Detta betyder att situationen vid årsskiftet alltid skall fastställas som en faktureringstidpunkt då man ingår ett beslut om delning av anslag eller ett finansierings-avtal mellan ämbetsverk, så att även det finansierande ämbetsverket hinner registrera de enligt prestationsprincipen periodiserade utgifterna hos det ämbetsverk som sköter projektet på det avslutade finansåret. Man bör särskilt beakta att ambetsverkena inte kan undvika dessa ömsesidigt förpliktande allokeringsbestämmelser genom inbördes avtal om fakturering-stidtabeller eller övriga omständigheter. Ambetsverkena kan alltså inte avtala om faktureringstidpunkt eller några övriga omständigheter som skulle leda till allokering i strid med budgetförordningen.

Undantagsfall kan uppstå i följande fall. Om möjligt inriktas statens interna transaktioner enligt prestationsprincipen även i finansiärens budget (inkomst vid utgift):

- En situation där grunden för inriktningen av finansiärens moment hindrar det ovan beskrivna förfaran-det: En sådan situation uppstår till exempel när ett moment som anvisats för finansiering av utgiften i fråga baserar sig på utbetalningsbeslut eller betalningsgrund, och det inte är möjligt att utreda de kostnader som uppkommit för den verkställande myndigheten och fatta beslut om utbetalning av finansie-ring under det avslutade finansåret. Eftersom budgeten måste följas även i detta fall, realiseras den ut-gift som hör till föregående år i uppföljningen av budgeten först nästa budgetår då finansiären bokför sina egna utgifter. I följande figur beskrivs den situation som uppstår på tidslinjen.



-

BILD: År 2019 uppstår 100 € i utgifter i anslutning till det samfinansierade projektet för det verkställande ämbetsverket. Utgifterna står klara ungefär den andra veckan i januari, när det verkstäl-lande ämbetsverkets alla utgifter

är klara och körningen av fördelningslönerna har gjorts. Det fi-nansierande ämbetsverket hinner fatta utbetalningsbeslutet först när bokföringen för 2019 är stängd. Det finansierande ämbetsverkets moment grundar sig på utbetalningsbeslut, så finansiä-ren bokför sina utgifter för 2020. Som resultat syns utgiften för 2019 som statens budgetutgift först år 2020 Inte heller statens interna poster elimineras i affärsbokföringen.

-

- - Det kan uppstå en situation där det verkställande ämbetsverket inte har möjlighet att fakturera det fi-nansierande ämbetsverket för de faktiska kostnaderna för slutet av året enligt en sådan tidtabell att den fakturerade utgiften även hinner med i det verkställande ämbetsverkets bokföring för samma avslutade räkenskapsår. Situationen kan uppstå till exempel:
    - Genom att det vid det verkställande verket uppstår arbete som baserar sig på den förverkli-gade arbetstiden i december och som faktureras av det finansierande ämbetsverket
    - Den verkställande myndighetens lönekostnader i december hänförs på basis av arbetstidsupp-följningen till uppföljningsobjekten i januari (beräkningen av fördelningslöner). Som resultat av beräkningen framgår också de lönekostnader som baserar sig på de faktiska lönerna för det projekt som faktureras av finansieringsverket.

När kostnaderna för det verkställande ämbetsverkets projekt är klara är finansieringsverkets bokföring redan stängd för december. Det enda alternativet för det finansierande ämbetsverket är att bokföra den uppkomna utgiften för det nya finansåret.

7.4 Mervärdesskattefrågor

7.4.1 Mervärdesskattepliktig verksamhet eller inte

Till den samfinansierade verksamhetens karaktär hör att finansiären inte får någon direkt motprestation för sin finansieringsinsats i motsatts till den avgiftsbelagda verksamheten. Därför är antagandet att samfinansierade verksamhet inte kan vara fråga om mervärdesskattepliktig försäljning av varor eller tjänster. Med andra ord är mervärdesskatten ett tecken på att verksamheten är avgiftsbelagd.

Enligt 8 § i lagen om grunderna för avgifter till staten fattar det aktuella ministeriet beslut om ämbetsverkets eller inrättningens avgiftsbelagda prestationer. I sin verksamhet följer ämbetsverken och inrättningarna den förordning som ministeriet har gett. Vid behov är det skattemyndighetens uppgift och inom dess befogenhetsområde att ta ställning till om en viss verksamhet är mervärdesskattepliktig eller inte.

Eftersom det i sista hand är en annan instans som avgör huruvida en viss verksamhet är avgiftsbelagd verksamhet än den instans som avgör om samma verksamhet är mervärdesskattepliktig, har ämbetsverken i vissa situationer även behandlat finansiering från en extern finansiär utanför budgetekonomin i ett samfinansierat projekt såsom försäljning av mervärdesskattepliktiga varor eller tjänster. I denna handbok kan vi inte ta ställning till om dessa lösningar har varit riktiga. Vi tar endast upp registreringen av mervärdesskatten i båda fallen. Om det är oklart huruvida man skall tillämpa mervärdesskattelagen eller inte på en viss verksamhet skall man be skattemyndigheterna reda ut detta.

7.4.2 Registrering av mervärdesskatteutgifter i projektet och fakturering av finansiären

I den interna samfinansieringen **inom budgetekonomin** är det fråga om att bokföringsenheten i sin verksamhet använder anslag, som en annan bokföringsenhet förvaltar över. Mervärdesregistreringarna och faktureringen av mervärdesskatt i anknytning till dessa har behandlats i avsnittet om mervärdesskatteregistreringar.

Metoderna för registrering av samfinansiering från instanser **utanför budgetekonomin** beror på om den finansiering som inflyter behandlas såsom mervärdesskattefri eller undantagsvis såsom mervärdesskattepliktig försäljning av varor och tjänster (se avsnitt 7.4.1).

I den skattefria samfinansieringen är regeln den att mervärdesskatteutgifterna för projektet skall betalas ur den externa finansieringen i samma förhållande som man även i övrig har avtalat om den externa finansieringen.

Möjligheten att få stöd för mervärdesskatteutgifter varierar från ett -projekt till ett annat. Vid behov skall man höra sig för hos den myndighet som sköter finansieringen huruvida man är berättigad till stöd för mervärdesskatteutgifter i olika projekt som har samfinansierats av EU och övriga instanser.

I det här sammanhanget är det skäl att notera att bestämmelserna i 116 § i mervärdesskattelagen, enligt vilka staten inte får göra avdrag på sina anskaffningar inte har någon betydelse. Bestämmelsen påverkar inte bedömningen av mervärdesskatteduglighet.

Om samfinansiering som inflyter från en instans utanför budgeten i undantagsfall behandlas såsom mervärdesskattepliktig försäljning, skall den mervärdesskattefria andel av utgifterna som motsvarar finansiärens finansieringsandel faktureras och på detta skall mervärdesskatt enligt den skattesats som gäller för den aktuella varan eller tjänsten enligt mervärdesskattelagen läggas till.

7.5 Exempel på registrering

Beskrivningen i detta kapitlet grundar sig på fördelningen i figuren på följande sida. Enligt figuren kan de olika samfinansieringssituationerna grupperas på följande sätt:

Intern samfinansiering inom budgetekonomin (kapitel 7.5.1)

1. *Intern samfinansiering inom budgetekonomin (A-B)*

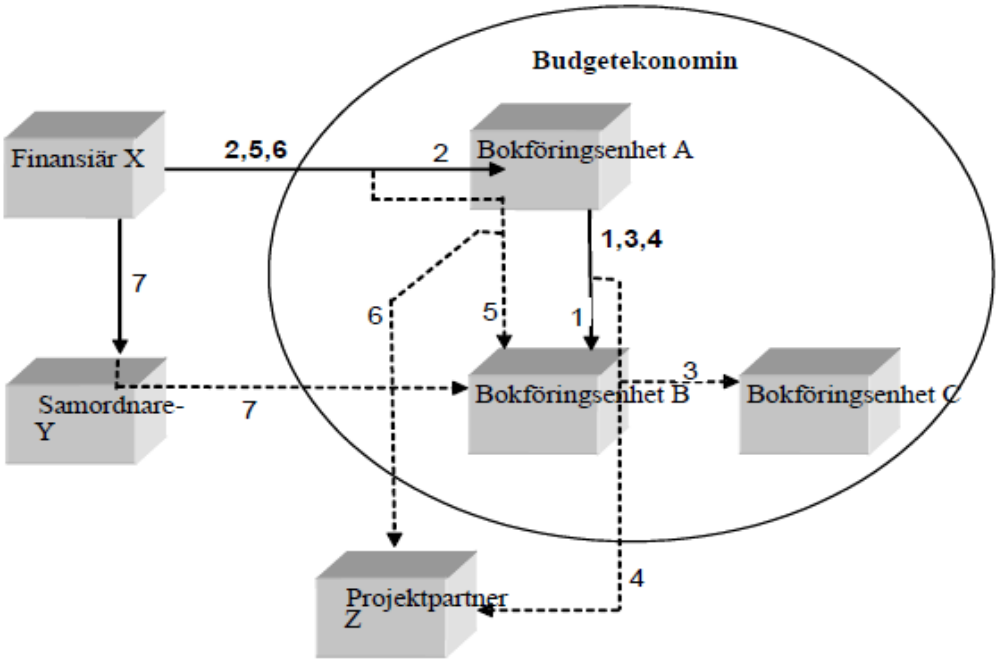
Samfinansiering som inflyter från en instans utanför budgetekonomin (kapitel 7.5.2)

2. *Samfinansiering som inflyter från en instans utanför budgeten (X-A)*

Samordningssitutioner (kapitel 7.5.3)

3. *Förmedling av erhållen samfinansiering inom budgetekonomin till ett annat ämbetsverk i egenskap av samordnare (B förmedlar A:s finansiering till C)*
4. *Förmedling av erhållen samfinansiering inom budgetekonomin till en extern instans i egenskap av samordnare (B förmedlar A:s finansiering till Z)*
5. *Förmedling av samfinansiering inom budgetekonomin till en extern instans i egenskap av samordnare (A förmedlar X finansiering till Z).*

6. *Förmedling av samfinansiering inom budgetekonomin till en extern instans i egenskap av samordnare (A förmedlar X finansiering till Z).*
7. *Mottagande av samfinansiering som har erhållits av en extern instans via en samordnare (Y förmedlar X finansiering till B).*



Figur: Olika situationer i anknytning till bokföringsenhetens samfinansiering.

7.5.1 Samfinansiering inom budgetekonomin

Ekonomiförvaltningsmässigt är det i den interna samfinansieringen inom budgetekonomin fråga om att använda anslag som en annan bokföringsenhet förvaltar antingen genom att fakturera den finansierande bokföringsenheten via det nettobudgeterade omkostnadsmomentet eller via konto 630 i budgetbokföringen eller genom att registrera utgifterna direkt på budgetkontot för det ämbetsverk som förvaltar anslagen. De registreringar som görs är lika stora som finansiärens finansieringsandel.

De största samfinansiärerna inom budgetekonomin är Finlands Akademi, Innovationsfinansieringsverket Business Finland samt ministerierna. Ur budgeterings- och bokföringsperspektivet i den bokföringsenhet som erhåller finansiering kan även finansiering ur EU:s strukturfonder tolkas som samfinansiering inom budgetekonomin, eftersom finansieringen på grund av strukturfondernas bruttobudgeteringssystem inflyter ur anslagen i budgeten och inte direkt från EU. Då kan till exempel NTM-centralen vara finansiär. Nettobudgetering kan tillämpas på strukturfondsmedlen och motsvarande statliga finansieringsandelar på samma sätt som i den övriga samfinansieringen, ifall mottagarens omkostnadsmoment för den aktuella verksamheten har nettobudgeterats och förutsatt att inte föreskrifterna eller anvisningarna från de ministerier som är de nationella förvaltnings- och betalmyndigheterna för strukturfondsprojekten anger någonting annat för bokföringsenhetens aktuella strukturfondsprojekt.

Den samfinansierade verksamheten inom budgetekonomin beskrivs närmare i underkapitel 5.9 till kapitel 5 (Bokföring av händelser mellan bokföringsenheterna och

bokföringsenhetens interna händelser) som behandlar den samfinansierade verksamheten inom budgetekonomin.

7.5.2 Samfinansiering som inflyter från en instans utanför budgetekonomin

Med allokering enligt principen om ”inkomst vid utgift” skall inkomsten registreras utgående från de utgifter som har uppstått. Därmed bokförs den finansieringsdel som har influtit innan utgifterna som utgör grunden för finansieringen har uppstått som erhållet förskott.

Exempel: Registrering av erhållet förskott samt behandling av mervärdesskatteersättningen och allokering

En stiftelse betalar ett förskott den 1.2.2014 innan ett forskningsprojekt inleds. Projektet inleds den 1.3.2014.

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
19100 Allmänna transaktionskonton för inkomster (T)			100	
25690 Övriga erhållna förskott	600 Budgetinkomst som väntar på att registreras i budgeten			100

Då man inom projektet har betalat utgifter, som samfinansiären finansierar, intäktsförs förskottet i förhållande till finansiärens finansieringsandel. Om mervärdesskatteutgifterna har betalats ur förvaltningsområdets mervärdesskattemoment, registreras den kostnadsersättning som motsvarar mervärdesskatteutgifterna i affärsbokföringen som samarbetsintäkter och i budgetbokföringen på momentet Övriga inkomster av blandad natur. Samfinansiering vid bokslutet beskrivs i kapitlet 11. Uppgörande av bokföringsenhetens bokslut.

Under perioden 1.3.2020 – 31.12.2020 uppgår projektets utgifter, exklusive mervärdesskatteutgifter, till 130 och mervärdesskattens andel är 20 (dessa tidigare utgiftsregistreringar upptas inte här), sammanlagt 150. Mervärdesskatteutgifterna har betalats från förvaltningsområdets allmänna mervärdesskatteomkostnadsmoment. Finansiären finansierar även mervärdesskatteutgifterna. I finansieringsavtalet finns inga villkor som skulle skjuta upp allokeringen.

Fondens finansieringsandel är 50 % av projektets utgifter. Det erhållna förskottet upplöses i förhållande till finansiärens finansieringsandel: 50 % x 130, dvs. 65 bokförs som intäkt i den samfinansierade verksamheten på det nettobudgeterade omkostnadsmomentet och mervärdeskattens andel 50 % x 20, dvs. 10 som intäkt från den samfinansierade verksamheten på momentet 12.39.10 .

På kontona 25690 och 600 är saldot i bokslutet 100 – 75 = 25.

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
25690 Övriga erhållna förskott	600 Budgetinkomst som väntar på att registreras i budgeten		75	
39790 Övriga intäkter från samfinansierad verksamhet	xx.xx.01			65
39790 Övriga intäkter från samfinansierad verksamhet	12.39.10			10

Enligt principen om ”inkomst vid utgift” uppstår rätten till finansiering från en extern finansiär utanför budgetekonomin i förhållande till finansieringsandelen i takt med att man har utgifter som finansiären i avtalet om samfinansiering har förbundit sig att finansiera inom ramen för projektet.

I praktiken betalar finansiären sin andel mot faktura först i det skede då de utgifter som utgör grunden för finansiering har uppstått. Under räkenskapsåret registrerar ämbetsverket vanligen inkomsten från den samfinansierade verksamheten och en fordran. I bokslutet skall man dessutom intäktsföra den ofakturerade andelen av de samfinansierade utgifterna.

Exempel: Registrering av fordran på finansiärens finansieringsandel

Man har den 1.9.2020 ingått ett avtal om finansiering av ett utvecklingsprojekt med kommunen. Kommunens finansieringsandel är 50 %. Kommunen betalar ingenting i förskott. Enligt finansieringsavtalet sker faktureringen halvårsvis för situationen den 30.6 och 31.12.

Under perioden 1.9.2020 – 31.12.2020 uppgår projektets utgifter, exklusive mervärdesskatteutgifter, till 130 och mervärdesskattens andel är 20, sammanlagt 150.

Utgifter har bokförts på följande sätt:

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
4xxxx Utgiftskonton	xx.xx.01		130	
93000 Mervärdesskattekostnader	xx.xx.29		20	
19200 Allmänna transaktionskonton för utgifter (T)				150

I enlighet med avtalet har kommunen inte gått med på att finansiera mervärdesskatteutgifter. Eftersom det inte finns motsvarande intäkter, kvarstår det mervärdesskatt som inte berättigar till stöd som utgift på mervärdesskattemomentet.

I finansieringsbeslutet finns inga villkor som skulle skjuta upp allokeringen.

I bokslutet bokförs en fordran som motsvarar kommunens finansieringsandel samt budgetinkomsten och intäkten från den samfinansierade verksamheten. Eftersom kommunen inte finansierar mervärdesskatteutgifter intäktsförs endast den andel som motsvarar de skattefria utgifterna som samfinansierad intäkt, dvs. 50 % x 130 = 65.

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
17390 Övriga resultatregleringar (T)			65	
39790 Övriga intäkter från samfinansierad verksamhet	xx.xx.01			65

Kommunens andel faktureras år 2021.

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
17390 Övriga resultatregleringar (T)				65
17490 Övriga kortfristiga fordringar (T)			65	

7.5.3 Samordningssituationer

I den samfinansierade verksamheten är det relativt vanligt att en av de parter som får finansiering fungerar som samordnare mellan finansiären och de övriga inhemska och utländska organisationer som erhåller finansiering, det vill säga mellan dem som skall samordnas. Till typiska skyldigheter som samordnaren har hör bl.a. centraliserad rapportering till finansiären samt förmedling av finansiärens finansieringsandelar till dem som samordnas.

Det är dock inte alltid den projektpart som centraliserat sköter rapporteringen som sköter förmedlingen av finansieringen till de övriga parterna i projektet. Trots att samordnaren sköter rapporteringen centraliserat kan finansiären betala finansieringen separat till respektive projektpart. I så fall är det inte fråga om en ”bokföringsmässig” samordningssituation, som alltid förutsätter förmedling av samordnade medel mellan olika parter i projektet. Till exempel i projekt som finansieras av Finlands Akademi och Innovationsfinansieringsverket Business Finland kan det finnas en situation med koordinator och den som koordinerar i anslutning till hanteringen av projektets innehåll, framstegsrapporteringen e.d. I dessa projekt betalar finansiären dock sin finansie-ringsandel direkt till de slutliga genomförarna, vilket gör att dessa projekt inte är sådana koordineringssitu-ationer som avses i detta underkapitel.

Ur bokföringssynpunkt är en verksamhetsmodell där avgifterna betalas direkt till de slutliga genomförarna i regel enklare. I denna anvisning tar man dock inte ställning till valet av verksamhetsmodell, eftersom andra faktorer än smidiga bokföringsprocesser kan förorda en verksamhetsmodell där avgifterna förmed-las via koordinatorn.

Bokföringsenheten som samordnare

Samordnaren registrerar medel som har influtit från finansiären såsom budgetinkomst och intäkt endast till den del som medlen kommer tillgodo. Till dessa medel kan utöver de direkta ersättningarna för projektutgifter även höra en viss ersättning för administrativa uppgifter för uppdraget som samordnare.

Registreringen av anslag som har influtit för den egna verksamheten från en extern instans utanför budgetekonomin görs på det sätt som har beskrivits i punkt 7.5.2.

Samordnaren bokför sin andel av den influtna finansieringen från projektet som fordran samt budgetinkomst och samfinansieringsintäkt på det nettobudgeterade omkostnadsmomentkontot eller vid intern samfinansiering inom budgetekonomin, där verksamhetsmomentet inte har nettobudgeterats, på konto 630 i budgetbokföringen.

Då samordnare fakturerar finansiären för övriga projektparters del bokför det en fordran och en skuld. Dessa anslag, som förmedlas vidare till de övriga projektparterna behandlas såsom en genomgångspost på balansräkningskonto 26230 Medel som koordineras i ett samfinansierat projekt (T) Fram till utgången av 2020 användes kontot 26220 Finansiering utanför budgeten som följs upp i balansräkningen (T). Detta konto används om ämbetsverket ska koordinera situationer som gäller annan än samfinansierad verksamhet.

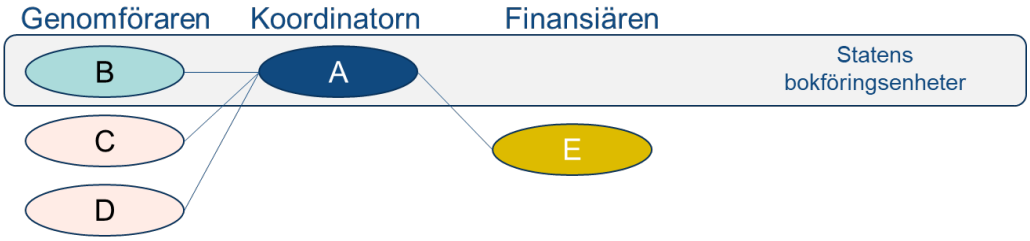
Detta gör man även i de fall då anslagen förmedlas till ett annat ämbetsverk.

Då någon samordnar projektet för bokföringsenhetens del

Då en bokföringsenhet sänder en faktura till den som samordnar projektet (finansieringsansökan) för debitering av finansiären, skall denna bokföringsenhet registrera fordran och intäkten från den samfinansierade verksamheten på sitt nettobudgeterade omkostnadsmoment eller konto 630 (Budgetutgifter som skall överföras till en annan bokföringsenhet) i budgetbokföringen. I affärsbokföringen bokförs intäkten som influten från finansiärens sektor (se sektorindelningen för konton i kontoklass 397). Finansiering från EU:s program Horisont 2020 för forskning och innovation via en annan bokföringsenhet som är koordinator bokförs till exempel på konto 39710 Den samfinansierade verksamhetens intäkter från EU när finansieringsbeslutet fattas av en aktör utanför budgetekonomin (här EU). Med andra ord är det inte fråga om samfinansierad verksamhet inom budgetekonomin, även om den samordnande myndigheten får betalning av en annan bokföringsenhet (koordinatorn).

Exempel: EU som finansiär, statlig myndighet som koordinator och den som koordineras. Aktörerna fakturerar inte varandra.

I exemplet beskrivs bokföringen i en viss typ av koordinatorsituation. I exemplet beskrivs inte anteckningarna i alla eventuella koordinatorsituationer på ett heltäckande sätt. De statliga ämbetsverken som förekommer i exemplen utgör vart och ett egna bokföringsenheter



Bokföringsenhet A är koordinator för EU-projektet. Övriga projektparter är bokföringsenhet B, yrkeshögskola C och ett utländskt universitet D. EU:s (E) finansieringsandel är 100 procent. EU har inte betalat ut förskott. För dem som koordineras har det uppstått utgifter enligt följande: A150, B 50, C 40 och D 250, totalt 490.

I det här exemplet fakturerar aktörerna inte finansiären, utan skickar information till finansiären om de utgifter som finansieras i anslutning till projektet (ansökan om utbetalning). Vanligtvis skickas informationen genom att anteckna uppgifterna i den portal som finansiären anvisat för detta ändamål.

***Bokföringsenhet B** bokför enligt den utbetalningsansökning som enheten skickat. Bokföringsenheten skickar ingen faktura. Bokföringsenheten använder till*

exempel inte ett internt konto för fordringar eller A:s partnerkod, eftersom fordran uppstår i förhållande till finansiären (EU)

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
17490 Övriga kortfristiga fordringar (T)		-	*50*	
39710 Intäkter från samfinansierad verksamhet från EU	xx.xx.xx	-		*50*

Bokföringsenhet A (koordinator) *bokför enligt sin utbetalningsansökning. Bokföringsenheten bokför endast sin egen andel av projektet, inte andelarna för de koordinerade aktörernas B, C och/eller D. Bokföringsenheten skickar ingen faktura.*

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
17490 Övriga kortfristiga fordringar (T)		-	*150*	
39710 Intäkter från samfinansierad verksamhet från EU	xx.xx.xx	-		*150*

På motsvarande sätt gör de externa aktörerna C och D en utbetalningsansökan för sina egna andelar (40 + 250 = 290).

I sitt utbetalningsbeslut godkänner EU alla angivna utgifter som stödberättigande kostnader och betalar alla aktörers andelar till koordinator A (150 + 50 + 40 + 250 = 490). ***Koordinator A:s bokföring:***

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
19100 Allmänna transaktionskonton för inkomster (T)		-	*490*	
17490 Övriga kortfristiga fordringar (T)		-		*150*
26230 Medel som koordineras i ett samfinansierat projekt (T)				*340*

Koordinator A *betalar B:s andel (50) och de övrigas andelar (290), och bokför på följande sätt:*

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
26230 Medel som koordineras i ett samfinansierat projekt (T)			*340*	
19200 Allmänna transaktionskonton för utgifter (T)		-		*340*

Bokföringsenhet B bokför *den avgift som betalats av koordinatorn:*

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
17490 Övriga kortfristiga fordringar (T)		-		*50*
19100 Allmänna transaktionskonton för inkomster (T)		-	*50*	

7.6 Förvaringstid och förvaringssätt för verifikationer i EU-projekt

Statskontorets föreskrift om förvaring av bokföringsmaterial gäller som allmän föreskrift för tidsfristerna för förvaring av verifikationerna. Om verifikationerna till följd av någon specialbestämmelse i den nationella lagstiftningen eller EU-lagstiftningen, den behöriga myndighetens beslut eller genom ett avtal med finansiären skall förvaras längre än de förvaringstider som finns i Statskontorets föreskrift skall dessa, längre förvaringstider alltid följas.

De allmänna bestämmelserna för hur verifikationerna skall förvaras följer bestämmelserna i budgetförordningen.

8 Speciella registreringar i budgetbokföring

8.1 Reservationsanslag

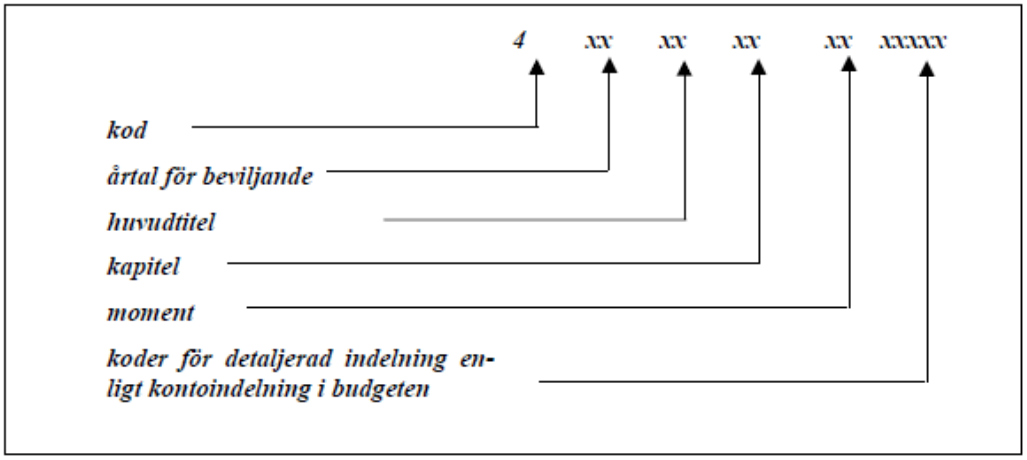
Reservationsanslagen är två-, tre- eller femåriga anslag. Den andel av reservationsanslaget som inte använts vid utgången av finansåret kan överföras till följande finansår.

8.1.1 Överföring av reservationsanslag

Överföring av reservationsanslag görs i samband med bokslutet. Det utgör en budgetutgift för ifrågavarande räkenskapsperiod men en utgift i affärsbokföringen först under användningsåret. Det oaktat är överföring av reservationsanslag förenat med en registrering i såväl budget -som affärsbokföringen.

I budgetbokföringen följs överförda reservationsanslag upp på kontot för överförda reservationsanslag. Kontot för överförda reservationsanslag har en längd av 9 -15 siffror. Det bildas från budgetkontot för det år anslaget beviljats genom att man framför budgetkontot lägger kod 4 och de två sista siffrorna i årtalet för beviljandet av anslaget. Kontot för reserverade anslag görs alltid upp med samma noggrannhet som kontoindelningen i budgeten.

Kontot för reserverade anslag görs upp enligt följande:



Överföringsregistreringen av reservationsanslag är i budgetbokföringen en dubbel registrering. Det belopp som överförs från reservationsanslaget registreras i budgetbokföringen för det år som avslutas i debet för utgiftsbudgetkontot och samtidigt i kredit för det konto för reserverade anslag som bildas.

I affärsbokföringen registreras överföring av reservationsanslag som en dubbelsidig transaktion i såväl debet som kredit under kontot 9900 Överföring av reservationsanslag. Härvid har registreringen ingen effekt på bildandet av intäkts -/ kostnadsåterstoden enligt intäkts och kostnadsberäkningen. Saldot på kontot 9900 Överföring av reservationsanslag skall alltid vara noll.

Exempel på överföringsregistrering av reservationsanslag

Anslaget för verksamhetsutgifter är ett tvåårigt reservationsanslag på 28.05.21. Den oanvända delen av anslaget på 28.05.21 överförs efter finansåret till följande år.

ABF -konto	BBF -konto	Debet	Kredit
99000 Överföring av reservationsanslag	28.05.21	100 000	
99000 Överföring av reservationsanslag	4.xx.28.05.21		100 000

8.1.2 Användning av reserverade anslag

Reserverade anslag kan användas så länge som anslaget och giltighetstiden för anslaget återstår. Användningen av reserverade anslag från tidigare räkenskapsperioder påverkar inte budgeten för det pågående året, men påverkar uppkomsten av intäkts -/kostnads-återstoden enligt intäkts och kostnadsberäkningen.

När reserverade anslag används för betalning av en utgift registreras det i budgetbokföringen på kontot för reserverade anslag och i affärsbokföringen på behörigt utgiftskonto.

Exempel på registrering av användning av reserverade anslag

Inköp av kontorstillbehör för 10 000 euro. För betalning av utgiften används reserverade anslag 4.xx.28.05.21.

ABF -konto	BBF -konto	Debet	Kredit
40010 Kontorstillbehör	4.xx.28.05.21	10 000	
93000 Mervärdesskattekostnader	xx.xx.xx	2 400	
19200 Allmänna transaktionskonton för ut-			12 400

8.1.3 Återtagning av överförda anslag

Överförda anslag ska återtas, om:

- Giltighetstiden för anslag går ut och anslag ännu finns kvar.
- Återtagningen har trätt i kraft genom tillägsbudgeten.
- Återtagningen näms i revisionsberättelsen. Återtagning av anslag utgör budgetinkomst för ifrågavarande räkenskapsperiod men inte inkomst i affärsbokföringen. Den registreras i budgetbokföringen som användning av kontot för reservationsanslag i debet samt som en kreditering av inkomstbudgetkontot.

I affärsbokföringen registreras återtagning av reservationsanslag dubbelsidigt på konto 9910 Återtagning av överförda reservationsanslag som en debitering och en kreditering. Härvid har registreringen ingen verkan på uppkomsten av intäkts -/kostnadsåterstoden enligt intäkts och kostnadsberäkningen. Saldot på kontot 9910 Återtagning av överförda reservationsanslag skall alltid vara noll.

Ett reserverat anslag återtas senast i samband med bokslutet.

Exempel på registrering av återtagning av överförda reservationsanslag

Den oanvända delen 40 000 euro av reservationsanslag 4.xx.28.05.21 återtas.

ABF -konto	BBF -konto	Debet	Kredit
99100 Återtagning av överförda reservations-anslag	4.xx.28.05.21	40 000	
99100 Återtagning av överförda reservations-anslag	12.39.04		40 000

8.2 Poster som hänför sig till föregående finansår

Efter att finansåret har bytts kan det komma fram fakturor som hänför sig till det föregående finansåret. Om bokföringen för föregående finansår ännu är öppen skall fakturorna föras normalt till bokföringen för föregående finansår.

Om det efter att föregående finansår avslutats kommer fram en faktura som hänför sig till bokföringen för föregående finansår och som inte utgör en utgiftsrest, skall den föras till bokföringen för det nya finansåret. Transaktionen medför inga problem i affärsbokföringens kontoklass. Fakturan registreras på behörigt konto i affärsbokföringen. Däremot blir man i budgetbokföringens kontoklass tvungen att avgöra från vilket anslag och för vilket år det är möjligt att betala fakturan.

- Om det reservationsanslag som budgeterats för detta ändamål under det föregående finansåret finns att tillgå, skall fakturan betalas från detta anslag. På motsvarande sätt kan också krediteringar (rättelser av utgifter) redovisas som reservationsanslag.
- Om budgeterade anslag från föregående finansår för ifrågavarande ändamål inte längre finns att tillgå, kan utgiften betalas från anslag för motsvarande syfte under det löpande finansåret om 20 § lagen om statsbudgeten och finansministeriets beslut TM 8801 tillåter detta. Motsvarande krediteringar (rättelse av utgifter) skall dock redovisas på inkomstbudgetkonto.

20 § lagen om statsbudgeten

Betalning av utgifter som hänför sig till tidigare år ur det löpande årets anslag. Skall en utgift betalas, som hänför sig till ett tidigare år än finansåret, men för vars betalning nödvändiga medel inte kunnat överföras som utgiftsrest, får utgiften med tillstånd av finansministeriet betalas ur det anslag som under det löpande finansåret står till förfogande för motsvarande ändamål. Genom beslut av finansministeriet kan likväl bestämmas att bokföringsenheten under de förutsättningar som närmare anges i beslutet kan besluta om betalningen av utgiften utan tillstånd av finansministeriet. (1096/2009)

TM 8801

Under följande förutsättningar kan anslag för innevarande år användas med räkenskapsverkets beslut för betalning av utgift:

1. *Anslag för innevarande år kan användas för ändamål som motsvarar en utgift under tidigare år*
2. *Såframt att ett belopp motsvarande minst den aktuella utgiften blivit oanvänt av anslaget. I fråga om förslagsanslag gäller det dessutom att beakta till vilket belopp behörigt ministerium beviljat motsvarande tillstånd att överskrida det aktuella anslaget.*

Rättelser som gäller ett enskilt utgiftsmoment för mervärdesskatt görs efter finansåret på utgiftsmomentet för mervärdesskatt för det löpande finansåret. På samma sätt utförs också rättelser av inkomstmoment för mervärdesskatt efter finansåret på inkomstmomentet för

mervärdesskatt för det löpande finansåret. Med andra ord, om ett enskilt utgifts -eller inkomstmoment för mervärdesskatt har ändrats, används vid registrering av mervärdesskatt för det föregående finansåret ett ändrat motsvarande utgifts -eller inkomstkonto för mervärdesskatt.

Exempel på betalning av utgift som hänför sig till det föregående finansåret när anslag från föregående finansår står till förfogande

En faktura på 10 000 euro (+moms 24%) för köpt och mottagen ICT -utrustning under föregående räkenskapsperiod erhålls. Föregående räkenskapsperiod är redan avslutad. Eftersom det budgeterade anslaget för ifrågavarande ändamål ännu står till förfogande från föregående räkenskapsperiod (reservationsanslag) betalas fakturan från detta anslag.

ABF -konto	BBF -konto	Debet	Kredit
12550 ICT-utrustning	4.xx.28.05.21	10 000	
93000 Mervärdesskattekostnader	xx.xx.xx	2 400	
25700 Leverantörsskulder (T)			12 400

För uppskattade och fasta anslag se exempel längre fram.

Exempel på rättelse av utgift som hänför sig till föregående finansår när anslag från föregående finansår (reservationsanslag) står till förfogande.

Under räkenskapsperioden erhålls en kreditfaktura på 48 000 för de under föregående räkenskapsperiod inköpta kopieringsapparaterna (96 000 €). Anslag som användes för betalning av kopieringsapparaterna står ännu till förfogande (reservationsanslag). Kreditfakturan redovisas på kontot för reserverade anslag.

ABF -konto	BBF -konto	Debet	Kredit
17490 Övriga kortfristiga fordringar (T)		59 520	
12560 Kontorsmaskiner och utrustning	4.xx.28.05.21		48 000
93000 Mervärdesskattekostnader 24 %	xx.xx.xx		11 520

Exempel på betalning av utgift som hänför sig till den föregående räkenskapsperioden när anslaget för föregående räkenskapsperiod inte står till förfogande (20§ lag om statsbudgeten)

En faktura på 10 000 € (+moms 24 %) för köpt och mottagen ICT-utrustning under föregående räkenskapsperiod erhålls. Föregående räkenskapsperiod är redan avslutad. Anslaget för föregående räkenskapsperiod står inte längre till förfogande. Fakturan betalas från anslag för det löpande året förutsatt att 20 § förordningen om statsbudgeten och TM 8801 tillåter detta.

ABF -konto	BBF -konto	Debet	Kredit
12550 ICT-utrustning	xx.xx.xx	10 000	
93000 Mervärdesskattekostnader	xx.xx.xx	2 400	
25700 Leverantörsskulder (T)			12 400

Anslaget i exemplet har budgeterats inklusive skatt vilket medför att också mervärdesskatteandelen registreras på samma moment som inköpsutgiften.

Exempel på rättelse av utgift som hänför sig till föregående räkenskapsperiod när anslag inte står till förfogande.

Under räkenskapsperioden erhålls en kreditfaktura på 48 000 € (+moms 24 %) för de under föregående räkenskapsperiod inköpta kopieringsapparaterna (96 000 €). De anslag som användes under föregående räkenskapsperiod för betalning av kopieringsapparaterna står inte längre till förfogande. Kreditfakturan redovisas på inkomstbudgetkonto.

Utgiften har betalats från reservationsanslag (budgeterade utan mervärdesskatt) och den därtill hörande mervärdesskatten har registrerats på mervärdesskattemoment xx.xx.29.

ABF -konto	BBF -konto	Debet	Kredit
17490 Övriga kortfristiga fordringar (T)		59 520	
12560 Kontorsmaskiner och utrustning	12.28.xx		48 000
93000 Mervärdesskattekostnader	xx.xx.29		11 520

8.3 Medel utanför budgeten

Bokföringsenhet får största del av det medel som den behöver för att finansiera sin verksamhet från statsbudgeten. Bokföringsenhet kan erhålla finansiering för sin egen verksamhet också utanför statsbudgeten. Dessutom kan en bokföringsenhet ta emot sådana medel som det i medelgivarens räkning redovisar vidare. Behandlingen av dessa poster i bokföringen avviker från varandra så att medel, också utom budgeten stående (extern) medel och deras användning för egen verksamhet upptas i affärsbokföringen som inkomster och utgifter. Medel som redovisas vidare i medelgivarens räkning upptas endast i balanskontona.

I en bokföringsenhet behandlas som extern finansiering i allmänhet sådan finansiering som i statsbudgeten antecknats inte på bokföringsenhetens egna moment. I statens bokföring betraktas som extern finansiering endast sådan finansiering som erhålls utanför statsbudgeten. Exempelvis medel som använts med stöd av rätten att använda en annan bokföringsenhets moment är inte sådan extern finansiering som avses i detta sammanhang; och inte heller intäkter från avgiftsbelagd verksamhet.

Fonder och användning av donerade medel beskrivs i Kapitel 9 Fonder.

8.3.1 Extern finansiering som registreras i intäkts -och kostnadsberäkningen

Enligt huvudregel skall intagna medel när de används för verksamhet som bokföringsenheten ansvarar redovisas på intäktskonto och i budgetbokföringen antecknas på ett budgetkonto. Nedan anges hur extern finansiering för bokföringsenhetens egen verksamhet (inkomster och utgifter) skall upptas i bokföringen när den inte upptagits och inte heller skall upptas i budgeten.

I samband med mottagandet av medel registreras de i balansräkningen på konto 26210 Finansiering utanför budgeten som skall registreras i intäkts -och kostnadsberäkningen samt i budgetbokföringen på konto 670 Finansiering utom budgeten och därmed finansierade utgifter som reserverats för detta ändamål. Vid användningen av medel skall de i affärsbokföringen registreras på rätta utgiftskonton och som minskning av konto 670 i budgetbokföringen.

Senast i samband med bokslutet överförs från balanskontot 26210 ett belopp som motsvarar användningen av medel till ett särskilt för detta ändamål reserverat inkomstkonto 39900 Intäkter utanför budgeten. I detta sammanhang använder man inte konto 670 i budgetbokföringen. Denna inkomstsregistrering kan också göras i takt med uppsamlade kostnader under räkenskapsperioden. Bokslutssaldot på balanskontot 26210 visar mängden av oanvänt externt medel. Saldot på konto 670 överförs till följande år liksom man gör med överförda anslag.

På budgetbokföringens konto 670 handläggs endast sådan extern finansiering som används för den egna verksamheten. På kontot får aldrig bokföras sådan finansiering som ingår i budgeten. I så fall att bokföringsenheten får disponera medel som i den detaljerade indelningen av budgeten anvisats en annan bokföringsenhet, får dessa anslag inte registreras på kontot 670.

Bokföringsenheten kan om det så önskar följa upp extern finansiering som det erhållit utanför statsbudgeten finansiärsvis med specificerande uppföljningsobjekt.

Exempel på extern finansiering som registreras i intäkts -och kostnadsberäkningen

1. *En bokföringsenhet erhåller extern finansiering för 10 000 € på sitt bankkonto.*
2. *Bokföringsenheten använder under räkenskapsperioden 8 000 € av de pengar det er-hållit för det ändamål som finansiären avsett.*
3. *En inkomstregistrering utförs.*

	ABF-konto	BBF-konto	Debet	Kredit
1.	19100 Allmänna transaktionskonton för inkomster (T)		10 000	
1.	26210 Finansiering utanför budgeten som skall registreras i intäkts- och kostnadsberäkningen	670 Finansiering utom budgeten och därmed finansierade utgifter		10 000
2.	43220 Telekommunikationstjänster	670 Finansiering utom budgeten och därmed finansierade utgifter	4 839	
2.	93000 Mervärdesskattekostnader	670 Finansiering utom budgeten och därmed finansierade utgifter	1 161	
2.	43290 Övriga kontorstjänster	670 Finansiering utom budgeten och därmed finansierade utgifter	1 613	
2.	93000 Mervärdesskattekostnader	670 Finansiering utom budgeten och därmed finansierade utgifter	387	
2.	19200 Allmänna transaktionskonton för utgifter (T)			8 000
3.	39900 Intäkter utanför budgeten			8 000
3.	26210 Finansiering utanför budgeten som skall registreras i intäkts- och kostnadsberäkningen		8 000	

8.3.2 Extern finansiering som skall uppföljas i balansräkningen

När det är fråga om poster som helt skall redovisas vidare och som inte hör till bokföringsenhetens verksamhet upptas medlen endast på balanskonto 26220 Finansiering utanför budgeten som uppföljs i balansräkningen i affärsbokföringen (T). De är medel vilkas användning redovisas till givaren i ett senare skede och för vilkas mottagande bokföringsenheten har laglig grund eller skyldighet. Dessa poster är inte statens inkomster eller utgifter och deras mottagande eller användande får således inte påverka bokföringsenhetens intäkts -och kostnadsberäkning.

Se exempel om extern finansiering som uppföljs i balansräkningen i punkt 7.5.3 Samordningssituationer.

Exempel på uppföljning inom den egna kontoklassen:

1. *Erhållande av medel för 1 000 € mot redovisning.*
2. *Av medlen används 366 €.*

	ABF-konto	BBF-konto	Specificerande uppföljningsobject	Debet	Kredit
1.	19100 Allmänna transaktionskonton för inkomster (T)			1 000	
1.	26220 Finansiering utanför budgeten som uppföljs i balansräkningen (T)				1 000
2.	19200 Allmänna transaktionskonton för utgifter (T)				366
2.	26220 Finansiering utanför budgeten som uppföljs i balansräkningen (T)		yyyy	300	
2.	26220 Finansiering utanför budgeten som uppföljs i balansräkningen (T)		yyyy	66	

8.4 Övriga budgetbokföringskonton som Statskontoret föreskriver

Budgetbokföringen omfattar förutom de egentliga budgetkontona, kontona för överförda anslag dessutom konton med beteckningar som börjar på 6 för händelser som väntar på att registreras på ett budgetkonto eller ett konto för överförda anslag, ett konto i anknytning till delallokering, ett konto för budgetinkomster och -utgifter mot vederlag som har bokförts utgående från förbindelse samt ett konto för finansiering utom budgeten.

Syftet med kontona för händelser som väntar på registrering på ett budgetkonto eller ett konto för överförda anslag är att säkerställa en hundraprocentig uppföljning av att budgeten verkställs. Detta betyder att händelsen skall registreras såväl i affärsbokföringen som också i budgetbokföringen alltid vid utbetalning av sådana utgifter eller inbetalning av sådana inkomster som påverkar budgetens verkställighet. I affärsbokföringen registreras betalningen genast på det rätta konto enligt utgiftseller inkomstklass. Även i budgetbokföringen bör man sträva efter att händelsen bokförs på det budgetkonto, där inkomsten eller utgiften har budgeterats, i samband med betalningen. De här är inte alltid möjligt. I sådana fall bokförs händelsen i budgetbokföringen på ett konto som börjar med 6, där den väntar på registrering på det slutliga budgetkontot. Det slutliga budgetkontot kan vara ett konto i budgeten för det aktuella finansåret eller ett konto för överförda anslag.

Det finns två typer av kontogrupper bland kontona för transaktioner som väntar på bokföring på budgetkonto eller på överförda anslag:

1. *På kontona för transaktioner som väntar på registrering på budgetkonto handläggs sådana transaktioner som bokföringsenheten registrerar på ett slutligt konto i budgetbokföringen i sin egen bokföring.*
2. *På kontona för transaktioner som väntar på överföring till en annan bokföringsenhet handläggs sådana transaktioner som en annan bokföringsenhet registrerar på ett slutligt konto i sin bokföring.*

Kontot för delallokerade budgetinkomster används vid registrering av inkomster enligt det s.k. delallokeringsförfarandet i budgetbokföringen i det fall då budgetinkomsten registreras innan den motsvarande betalningen har ackumulerats.

Kontot 650 budgetinkomster och -utgifter mot vederlag som har bokförts utgående från förbindelse används som motkonto till budgetkontot vid registrering av sådana

försäljningsinkomster eller inköpsutgifter (mot vederlag) som på grund av bokföringsprincipen inte kan registreras i affärsbokföringen.

Kontot för finansiering utom budgeten skiljer sig till sin karaktär från övriga konton som börjar med 6. Med hjälp av detta konto har man följt upp sådan finansiering som erhållits utanför budgeten som inte har upptagits i budgeten och som inte borde ha upptagits i budgeten. I praktiken har kontot grundats för de metoder som anknöt till övergångsperioden i samband med bokföringsreformen 1998. Man bör ha rett ut och upplöst de transaktioner som har legat på kontot till respektive konto i budgetbokföringen. Eftersom alla statliga inkomster och utgifter inkluderas i statsbudgeten bör de inte heller uppstå något saldo på kontot.

8.4.1 Budgetinkomster och utgifter som överförs till en annan bokföringsenhet

När bokföringsenheten betalar egna utgifter eller uppbär egna inkomster registrerar verket händelsen på respektive konto i affärsbokföringen och budgetbokföringen. I affärsbokföringen görs registreringen på konto enligt utgiftseller inkomstklass. I budgetbokföringen registrerar bokföringsenheten händelsen på det budgetkonto från vilket utgiften har budgeterats att betalas eller till vilket inkomsten har budgeterats att inkomstföras. I allmänhet har det aktuella budgetkontot i den detaljerade indelningen av budgeten anvisats respektive bokföringsenhet.

I budgetens kontofördelning kan en bokföringsenhet utöver de anslag som budgeterats för bokföringsenheten få rätt att disponera anslag budgeterade för en annan bokföringsenhet för betalning av sina utgifter. Rätten att använda anslagen kan omfatta registreringsrätten, det vill säga rätten att bokföra budgetutgifterna direkt på respektive budgetkonto. Om registreringsrätten gäller, bokförs händelserna alldeles som vid användning av bokföringsenhetens egna budgetkonton.

Den bokföringsenhet som använder anslagen får inte alltid rätt att registrera dem. I så fall kan den bokföringsenhet som använder anslagen inte registrera dem på slutligt budgetkonto. Det faktum att man har rätt att registrera anslagen eller inte får inte påverka hur väl budgetuppföljningen är ajourförd och fullständig, utan av dagsläget i budgetuppföljningen måste framgå samtliga faktorer som påverkar budgeten, dvs. i vilken omfattning utgifter betalats ur statens medel och hur mycket inkomster som influtit till staten. Därför har man i bud-getbokföringen grundat konton för budgetinkomster och utgifter som överförs till en annan bokföringsenhet.

Budgetbokföringens konto 610 Budgetinkomster som skall överföras till en annan bokföringsenhet används då bokföringsenheten får inkomster men inte har rätt att bokföra dem på det budgetkonto, där inkomsten har budgeterats. I regel är dessa inkomster inte bokföringsenhetens egna och de registreras i affärsbokföringen på balanskontot 25830 Inkomster som skall överföras vidare till en annan bokföringsenhet. Inkomsterna överförs till den rätta bokföringsenheten i form av en penningtransaktion eller med hjälp av remisskontot. Samtidigt gör man en motregistrering på de konton i affärsbokföringen och budgetbokföringen som nämnts ovan. Det är bäst att utföra dessa överföringar minst en gång i månaden. När bokföringsenheten har överfört transaktionen till en annan bokföringsenhet skall det inte längre finnas något saldo på kontot 610. I och med detta har bokföringsenheten överfört ansvaret för att transaktionen blir bokförd på det slutliga budgetkontot på den andra bokföringsenheten.

Den bokföringsenhet som är mottagare registrerar inkomsten i affärsbokföringen på respektive intäktskonto samt i budgetbokföringen på det budgetkonto som den enligt budgeten tillhör.

I bokslutet finns det inget saldo på konto 610 Budgetinkomster som skall överföras till en annan bokföringsenhet.

Budgetbokföringens konto 630 Budgetutgifter som skall överföras till en annan bokföringsenhet används då bokföringsenheten genom ett beslut om fördelning av anslag har fått rätt att disponera medel som i den detaljerade indelningen av budgeten har anvisats en annan bokföringsenhet, men däremot inte rätt att göra registreringar av utgifter som betalas ur anslagen på det aktuella budgetkontot. Vanligtvis är det fråga om bokföringsenhetens egna utgifter, varvid respektive kostnadskonton i affärsbokföringen används. I sådana ovanliga fall, då bokföringsenheten använder en annan bokföringsenhets anslag för betalning av den andra bokföringsenhetens utgifter, används affärsbokföringens balanskonto 19920 Utgifter som överförs till en annan bokföringsenhet.

Vid betalning av utgifter sammankopplas budgetbokföringens konto 630 Budgetutgifter som skall överföras till en annan bokföringsenhet med respektive ugiftskonto och konto för mervärdesskattekostnader. Utgiften faktureras eller överförs via remisskontot till den bokföringsenhet som beviljat dispositionsrätten. I affärsbokföringen används härvid konto 39670 Kostnadsersättningar för samarbete, erhållna, interna eller 39780 Intäkter från samfinansierad verksamhet, interna . Mervärdesskatt i samband med en utgift faktureras av den andra bokföringsenheten och registreras på samma konto som den obeskattade utgiften. När den andra bokföringsenheten fakturerats på transaktionen får det inte längre finnas något saldo på konto 630 Budgetutgifter som skall överföras till en annan bokföringsenhet. I och med detta har bokföringsenheten överfört ansvaret för att transaktionen blir bokförd på det slutliga budgetkontot på den andra bokföringsenheten.

Den bokföringsenhet som beviljat dispositionsrätten till anslaget registrerar utgiften i affärsbokföringen på kostnadskontot för interna ersättningar 43968 Kostnadsersättningar för samarbete, interna eller 43978 Finansieringsandelar för samfinansierad verksamhet, interna och i budgetbokföringen på det budgetkonto som det enligt budgeten tillhör. Den mervärdesskatt som hänför sig till utgiften registreras i affärsbokföringen på samma sätt som en skattefri utgift och i budgetbokföringen på det budgetkonto som det enligt budgeten tillhör.

I bokslutet finns det inget saldo på konto 630 Budgetutgifter som skall överföras till en annan bokföringsenhet.

8.4.2 Budgetinkomster och -utgifter som skall bokföras på budgetkontot

Budgetbokföringens konton 600 Budgetinkomster som skall bokföras på budgetkontot och 620 Budgetutgifter som väntar på att registreras på budgetkontot används då inkomster har influtit eller utgifter har betalats, som av någon orsak inte i samband med betalningen kan bokföras på det budgetkonto som det enligt budgeten tillhör. När budgetkontot är känt, korrigeras transaktionen bort från konto för transaktionen som väntar på registrering på budgetkontot.

Kontona för budgettransaktioner som väntar på registrering behövs bl.a. då en förskottsbetalning inflyter för försäljningsinkomster, som har budgeteras enligt prestationsprincipen, eller då man gör en förskottsbetalning av en utgift för inköp, som har budgeterats enligt prestationsprincipen. I så fall har budgetinkomsten eller utgiften enligt prestationsprincipen

inte ännu uppstått (eftersom prestationen inte har överlåtits eller mottagits), trots att det har influtit inkomster till eller utbetalats utgifter ur statskassan. Då prestationen sker, korrigeras förskottsbetalningen mot det budgetkonto som det enligt budgeten tillhör. Om förskottsbetalningen har budgeterats enligt kontantprincipen, bokförs den direkt på budgetkontot i samband med betalningen.

För de betalda förskottens del bör man i fallet ovan dock avskilja frågan om när bokföringsenheten överhuvudtaget får betala förskott och hurdana förskott man får betala. Sedvanliga förskottsbetalningar som bokföringsenheten gör inom ramen för sin verksamhet registreras nämligen alltid på det slutliga budgetkontot redan i samband med förskottsbetalningen. Detta är en följd av bestämmelserna i den allmänna delen av de detaljerade motiveringarna om föreskrifterna om momenten i budgeten. Enligt dessa kan pengarna för verksamhetsutgifter användas till betalning av sedvanliga förskott i anknytning till verksamheten, såvida momentets beslutsdel inte föranleder någonting annat. Förskottsbetalning av andra förskott än de sedvanliga förskott som anknyter till bokföringsenhetens verksamhet kräver däremot alltid att det uttryckligen nämns i beslutsdelen till momentet att förskottsbetalning är tillåten.

I bokslutet får det på kontona för transaktioner som väntar på registrering på budgetkonto inte finnas sådana inkomster och utgifter som hör till budgeten för det finansår som avslutas.

Vid rättelse av konton för transaktioner som inväntar registrering på budgetkontot återkallas först den ursprungliga registreringen.Därefter görs en ny registrering på samma konto i affärsbokföringen och på det budgetbokföringskonto för vilket utgiften eller inkomsten har budgeterats. Saldot på konto 620 Budgetutgifter som inväntar bokföring på ett budgetkonto kan inte med hjälp av utgiftskontot överföras till det slutliga budgetkontot på samma sätt som saldot på konto 630 Budgetutgifter som överförs till en annan bokföringsenhet.

8.4.3 Delallokerbara budgetinkomster

Inkomsten från en prestation, som till sin omfattning är betydande och består av olika faser, det vill säga ett projekt, kan enligt 5 b § 2 momentet i budgetförordningen allokeras (budgeteras) i budgeten enligt projektets fas eller prestationsgrad under förutsättning att det separata bidrag som uppstår under finansåret på ett tillförlitligt sätt kan förutsägas. I så fall bokförs budgetinkomsterna för projektet utgående från projektets fas eller prestationsgrad, även om inga betalningar nödvändigtvis ännu har influtit. I budgetbokföringen bokförs motregistreringen till en sådan inkomstföring som sker utan betalningsprestation på konto 640 Delallokerade budgetinkomster.

Då betalningen inflyter registreras fordran från fordringskontot i affärsbokföringen och från detta konto. Då alla inbetalningar för projektet har influtit i kassan skall det inte finnas något saldo för projektet på konto 640 Delallokerade budgetinkomster.

8.4.4 Budgetinkomster och -utgifter mot vederlag som har bokförts utgående från förbindelse

Kontot 650 budgetinkomster och -utgifter mot vederlag som har bokförts utgående från förbindelse används som motkonto till budgetkontot vid registrering av sådana försäljningsinkomster eller inköpsutgifter (mot vederlag) som på grund av bokföringsprincipen inte kan registreras i affärsbokföringen.

Vid registrering av försäljningsinkomster mot vederlag i affärsbokföringen används därmed vid både debet- och kreditregistreringen konto 99200 Förbindelsebaserad inkomstregistrering. Vid registrering av inköpsutgifter (mot vederlag) i affärsbokföringen används i detta fall vid både debet- och kreditregistreringen konto 99300 En förbindelsebaserad utgiftsbokning.

8.4.5 Kontot för finansiering utanför budgeten

Enligt 84 § i Finlands grundlag (731/1999), skall i statsbudgeten tas in uppskattningar av de årliga inkomsterna och anslag för de årliga utgifterna samt anges ändamålen för anslagen och tas in övriga budgetmotiveringar (budgetens fullständighetsprincip).

På konto 670 Finansiering utom budgeten och därmed finansierade utgifter i budgetbokföringen är det sålunda endast möjligt att följa upp sådana inkomster och utgifter som inte tagits upp och som inte borde tas upp i budgeten. Inkomst måste erhållas innan utgifterna och i varje fall får man inte använda statens kassamedel för att finansiera sådan verksamhet

9 Fonder

Statens fonder kan grovt indelas i tre grupper: statliga fonder utanför budgeten, statliga fonder inom budgeten och övriga statliga fonder.

Statens medel kan överföras till en fond utanför budgeten om skötseln av en statlig uppgift så kräver. Fondmedel kan även reserveras för att betala utgifter under kommande år. Ett exempel på detta är de s.k. konjunkturfonderna, som har inrättats för att jämna ut konjunkturväxlingar. Dessa kan inte ses som egentliga fonder utanför budgeten, utan som depositioner av staten. Statsrådet fattar beslut om upplösning och intäktsföring i budgeten av dessa. Statliga konjunkturfonder har inrättats för åren 1934–53 och 1969–88 med stöd av lag.

Budgetförordningens 35 § förutsätter att medel i fonder som förvaltas av staten ska avskiljas från varandra och från andra medel. Om en fond inte har beviljats tillstånd att använda egna bankkonton, ska fondens betalningsrörelse skötas via betalningsrörelsekontona eller kassan för den bokföringsenhet som sköter fondens betalningsrörelse och bokföring. Sådana medel och sådant kapital för vilka har meddelats särskilda begränsande föreskrifter ska antecknas separat i balansräkningen (66 a § 2 mom.). En separat affärsbokföring ska utföras för fonder och donerade medel vid behov.

9.1 Statliga fonder utanför budgeten

De statliga fonderna utanför budgeten består av Statens bostadsfond, Försörjningsberedskapsfonden, Interventionsfonden för jordbruket, Gårdsbrukets utvecklingsfond, Statens pensionsfond, Statens kärnavfallshanteringsfond, Statsgarantifonden, Stabilitetsfonden, Oljeskyddsfonden, Statens televisions- och radiofond och Brandskyddsfonden. Dessa fonder lämnar månadsvisa kontouppgifter till centralbokföringen.

De statliga fonderna utanför budgeten har vanligen inte egna kassor eller bankkonton, med undantag för Statens pensionsfond. Betalningar från och till en fond sköts via transaktionskontona för utgifter och inkomster för den bokföringsenhet som förvaltar fonden. Kontoplanen för statens affärsbokföring omfattar samlingskonton som fondspecifikt anger fordrings- och skuldförhållandet mellan budgetekonomin och fonden. På dessa konton bokförs betalningstransaktioner och därtill även bokföringstransaktioner, som uppkommer vid överföring av medel till en fond eller överföring av medel från en fond tillbaka till budgetekonomin (= statsverket).

Den bokföringsenhet som förvaltar fonden bokför transaktionen på samlingskontot för fonden i fråga (kontoslagen 250–251 Samlingskonton för statliga konton utanför budgeten). Fonden bokför motsvarande transaktion på kontot 19580 Medel som hör till statens fonder utanför budgeten och omfattas av statens kassahushållning. Statens pensionsfond, som har egna kassamedel och betalningsrörelsekonton, använder affärsbokföringskonton som har anslutits till de egna bankkontona i stället för samlingskonton.

9.1.1 Interna händelser inom budgetekonomin och fondekonomin

Interna händelser är ömsesidiga fordringar, skulder, intäkter och kostnader mellan ämbetsverk och inrättningar som hör till budgetekonomin och statliga fonder utanför budgeten. En statlig fond som står utanför budgeten kan således ha interna händelser både med en annan fond utanför statsbudgeten och med ett ämbetsverk och en inrättning som hör till

budgetekonomin. Interna transaktioner bokförs genom att tillämpa samma konton och partnerkoder i affärsbokföringen såväl vid ämbetsverk och inrättningar som i statliga fonder utanför budgeten.

Tabellen nedan visar affärsbokföringens motkontopar för sådana affärshändelser som endast förekommer mellan budgetekonomin och fondekonomin. I tabellen presenteras dessutom de händelser för vilka Statskontoret eliminerar interna händelser i samband med månadsrapporteringen på annat sätt än på basis av den ackumulerade bokföringen som baserar sig på kombinationen affärsbokföringens konto-partnerkod.

ABF-konto som används av en statlig fond utanför budgeten (fondekonomin)	ABF-konto som används av budgetekonomin (ämbetsverk, inrättning)
13290 Statens övriga icke budgeterade fonders fordringar 17500 Statens icke budgeterade fonders kortfristiga lånefordringa 17510 Återbetalningar av statens icke budgeterade fonders kortfristiga lånefordringar	24400 Lån från pensionsfonden 24410 Lån från statens kärnavfallshanteringsfond 25290 Amorteringar av lån från statliga fonder utanför budgeten
21010 Budgetöverföringar	80900 Överföringar från statens pensionsfond 80910 Övriga överföringar från statens fonder utanför budgeten 82900 Överföringar till statens fonder utanför budgeten
50080 Ränteintäkter på fordringar i euro i budgetekonomin	51080 Räntekostnader för skulder i euro till fondekonomin
80920 Driftsekonomins inkomster från fondekonomin 80930 Kapitalekonomins intäkter från fondekonomin	82910 Överföringar från statliga fonder utanför budgeten till statens budget
Statskontorets månadsrapportering:	
19580 Medel som hör till statens fonder utanför budgeten och omfattas av statens kassahushållning	250-251 Samlingskonton för statliga fonder utanför budgeten
39810 Pensionsavgiftsintäkter från statens ämbetsverk och inrättningar	Inget motkonto. Genom ackumuleringen på kontot inom fondekonomin korrigeras budgetekonomins ackumuleringar.
17320 Mervärdesskattefordringar 26130 Mervärdesskatteskulder	Inget motkonto. Genom ackumuleringen på kontona inom fondekonomin korrigeras budgetekonomins ackumuleringar.

9.1.2 Överföring från budgeten till en fond och tillbaka (= till statsverket)

Det är möjligt att överföra medel från budgeten till en statlig fond genom ett riksdagsbeslut. Om extra medel flyter in till en fond eller om den ursprungliga avsikten är att använda medel för att finansiera framtida utgifter, kan medlen intäktföras tillbaka till budgetekonomin

genom att införa ett inkomstmoment om detta till budgeten. Budgetekonomin och dess medel kallas ofta för statsverket i lagtexter.

Exempel:

Budgetekonomin innehåller ett anslag som kan användas för att betala en överföring till Oljeskyddsfonden enligt motiveringen i beslutsdelen av momentet.

150 000 euro överförs till Oljeskyddsfonden.

Miljöministeriets registrering:

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
25040 Oljeskyddsfondens samlingskonto (T)				150 000
82900 Överföringar till statens fonder utanför budgeten	xx.xx.xx	9240	150 000	

Oljeskyddsfondens registrering:

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
21010 Budgetöverföringar		7000		150 000
19580 Medel som hör till statens fonder utanför budgeten och omfattas av statens kassahushållning			150 000	

9.1.3 Ersättning för fondförvaltning

Fondförvaltningen utförs ofta av ett s.k. värdämbetsverk. Vanligen fungerar ett ministerium som värdämbetsverk, men även ett ämbetsverk eller en inrättning kan vara värd. Värdämbetsverket tar ut en fondförvaltningsavgift, som kan jämställas med en ersättning för de kostnader som har uppkommit för värdämbetsverket. Ersättning för kostnader tas ut för avlöningsutgifter, kontorshyror, städning, ämbetsverksservice, post- och telefonutgifter, fondbokföring och personaladministration. När det gäller t.ex. bokföring och bokslut består kostnaderna av t.ex. utgifter för arbete som utförs av en fysisk person, tillbehör och apparater, datasystem och dataöverföring.

Exempel:

Med stöd av lagen om brandskyddsfonden betalas förvaltningsutgifter för verksamheten med fondmedel. En ersättning för förvaltningstjänster betalas till inrikesministeriet ur Brandskyddsfonden:

Ett lönebelopp på 10 000 euro betalas (för enkelhetens skull presenteras inte personalbikostnader här)

Lönen faktureras fonden

Inrikesministeriets registrering:

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
41000 Löner för personer i tjänsteförhållande	26.xx.xx		10 000	
19200 Allmänna transaktionskonton för utgifter (T)				10 000
39670 Kostnadsersättningar för samarbete, erhållna, interna	26.xx.xx	9330		10 000
25100 Brandskyddsfonds samlingskonto (T)				

Brandskyddsfondens registrering:

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
43968 Kostnadsersättningar för samarbete, interna		2000	10 000	
19580 Medel som hör till statens fonder utanför budgeten och omfattas av statens kassahushållning				10 000

9.2 Övriga fonder

Kontot 21280 Övriga fonder (T) omfattar sådana fonderade medel som ämbetsverket fått som donation.

Fonderade medel som sköts av en bokföringsenhet

De fonderade donationerna till staten utgörs av donationer och testamenterade medel för vilka gäller specialvillkor för användning av medlen. I regel skall de hållas åtskilda från den förvaltande bokföringsenhetens övriga medel. Penningrörelsen för sådana fonder sköts i allmänhet inte via statens kassamedel. I en bilaga till bokslutet anger bokföringsenheten namnen på de fonder det sköter och deras balansomslutningar och användningsändamålet.

Fonderade donationer till staten antecknas i bokföringen så att bland aktiva i balansräkningen för den bokföringsenhet som förvaltar fonden antecknas fondens balansomslutning under konto 19510 Fondernas medel (T) och bland passiva i balansräkningen under konto 21280 Övriga fonder (T).

Exempel:

Beskrivning av fondernas audit trail / fondens medel ingår inte i statens allmänna kassamedel

A. Bokföringen för den bokföringsenhet som sköter fonden

1. *Kontoöppningsuppgifter: Donerade medel, aktiva 5 000 euro och donerade medel, passiva 5 000. Det är fråga om en registrering av en donation som staten erhållit, som inte kan användas för statens allmänna syften.*
2. *Användning av fondmedel 500 euro för utbetalning av löner samt 200 euro för köp av tjänster från utomstående.*

ABF-konto	BBF-konto	Partner	Debet	Kredit
1. 19510 Fondernas medel (T)			*5 000*	
1. 21280 Övriga fonder (T)				*5 000*
2. 19510 Fondernas medel (T)				*700*
2. 21280 Övriga fonder (T)			*700*	

B. Fondens bokföring

1. *Kontoöppningsuppgifter: Bankkonto 5 000 euro och Kapital 5 000 euro.*
2. *Användning av fondmedel 500 euro för exempelvis löner.*
3. *Användning av fondmedel 200 euro för köp av tjänster från utomstående.*

ABF-konto	Debet	Kredit
1. Bankkonto	*5 000*	
1. Kapital		*5 000*
2. Löner	*500*	
2. Bankkonto		*500*
3. Köp av tjänster	*200*	
3. Bankkonto		*200*

Balanskonton			Intäkts- och kostnadskonton		
Kapital 1.1.		*5 000*	*Löner*	*500*	
Underskott		*-700*	*Köp av tjänster*	*200*	
Bankkonto	*4 300*		*Underskott*		*700*
	4 300	*4 300*		*700*	*700*

9.3 Fonderade medel, stiftelser och föreningar som förvaltas av ämbetsverket och som inte ingår i balansräkningen

Donerade medel som har fonderats eller för vilkas skötsel har grundats en förening har inget samband med statens bokföring. Stiftelser och föreningar är juridiska personer och för bok enligt bokföringslagen. Bokföringsenheten anger i en bilaga till bokslutet namnen på de fonderade medel, stiftelser och föreningar som bokföringsenheten förvaltar men som inte ingår i balansräkningen samt deras balansomslutning. Dessutom skall verket i mån av möjlighet ange syftet med de fonderade medlen, stiftelserna och föreningarna.

10 Statsskulden

Staten kan uppta lån endast med riksdagens godkännande. Det strategiska målet för skötseln av statsskulden är att minimera de kostnader som uppstår till följd av skulden så att riskerna beträffande åtgärderna vid skötseln av skulden och själva skuldportföljen hålls på en godtagbar nivå så att statens likviditet tryggas under alla förhållanden. Kostnaderna minimeras genom att skuldportföljens räntestruktur bearbetas så att de ränteutgifter som orsakas av skulden kan minskas på ett kontrollerat sätt. Dessutom upprätthålls så likvida referenslånemarknader som möjligt för att garantera förmånlig finansiering.

Finansministeriet ansvarar för den strategiska ledningen av skötseln av skuldportföljen för statens budgetekonomi. Statskontoret förverkligar de finansoperationer som är nödvändiga vid skötseln av skulden. Finansministeriet utarbetar varje år en anvisning, i vilken de riskgränser som skall följas och de instrument som skall användas vid skötseln av skulden inom statens budgetekonomi fastställs åt Statskontoret.

Enligt 5 § a i förordningen om statsbudgeten skall amorteringar på statsskulden samt emissions- och kapitalförluster som har samband med upptagande av statsskuld eller minskning av statsskulden hänföras enligt kontantprincipen. Inkomster som fås från derivat som hänför sig till räntor på statsskulden och dess kapital samt utgifter som föranleds av dessa hänförs till det finansår för vilket de inflyter. Statens upplåning samt emissions- och kapitalvinster som har samband med upptagande av statsskuld eller minskning av statsskulden skall hänföras enligt kontantprincipen.

I 42 d § förordnas om grunden för registrering i affärsbokföringen. Enligt förordningen registreras räntor och inkomster och utgifter av räntenatur på ett sätt som motsvarar prestationsprincipen. Andra utgifter och inkomster som hänför sig till skötsel av skuld registreras på samma sätt som i budgetbokföringen.

Följande huvudprinciper skall tillämpas på behandlingen av alla finansieringsinstrument i bokföringen och bokslutet oberoende av ämbetsverkets bransch.

10.1 Konton som används vid registreringar av skulder

Emissionsdifferensen periodiseras över räkenskapsperioderna som ränteintäkter och -kostnader utgående från lånets löptid. De långfristiga ränteinkomsterna registreras på kontot för långfristiga aktiva resultatregleringar och de långfristiga ränteutgifterna på kontot för långfristiga passiva resultatregleringar. Då lånet återbetalas upplöses emissionsdifferensen mot ränteskulder och -fordringar. Det anses inte ändamålsenligt att periodisera utgifterna för emittering av lånet för att riktiga och tillräckliga uppgifter skall ges.

I bokföringen finns de konton som behövs för behandling av emissionsdifferenserna på skulder i euro och utländsk valuta. På grundval av uppgifterna i bokföringen producerar man de uppgifter som behövs för bilagorna om skulder i statsbokslutet, statsekonomins kassaflödeskalkyl och de rapporter som Statskontorets Finansieringsdivision utarbetar.

De långfristiga posterna i euro och valuta behandlas på följande konton:

24.-29. Främmande kapital

24. Långfristigt

240 Upptagna lån i euro

24000 Masskuldebrevslån i euro

24060 Emissionsvinster på masskuldebrevslån i euro

24070 Emissionsförluster på masskuldebrevslån i euro

241 Upptagna lån i valuta

24100 Masskuldebrevslån i utländsk valuta

24160 Emissionsvinster på masskuldebrevslån i utländsk valuta

24170 Emissionsförluster på masskuldebrevslån i utländsk valuta

De kortfristiga posterna i euro och valuta behandlas på följande konton:

24.-29. Främmande kapital

25.-26. Kortfristigt

252 Amorteringar som betalas följande räkenskapsperiod

25200 Amorteringar av masskuldebrevslån i euro

25230 Amorteringar av masskuldebrevslån i utländsk valuta

25250 Emissionsvinster på amorteringar av masskuldebrevslån i euro

25260 Emissionsvinster på amorteringar av masskuldebrevslån i utländsk valuta

25270 Emissionsförluster på amorteringar av masskuldebrevslån i euro

25280 Emissionsförluster på amorteringar av masskuldebrevslån i utländsk valuta

I registreringarna av periodiseringarna av emissionsdifferenser används följande konton som ingår i långfristiga aktiva och passiva resultatregleringar:

16030 Långfristiga fordringar på periodiserade emissionsvinster

24710 Långfristiga passiva resultatregleringer på periodiserade emissionsförluster

I kontoplanen finns följande konton för kortfristiga och långfristiga aktiva och passiva resultatregleringar för periodisering av de egentliga räntor som avtalats i skuldebrevet:

16020 Långfristiga resultatregleringar

17310 Räntefordringar

24790 Övriga långfristiga resultatregleringar

26120 Ränteskulder

26150 Ränteskulder (T)

10.2 Medelanskaffning: Registreringar då skulden lyfts

Som anskaffningsvärde på skulden registreras det penningbelopp som man har fått med stöd av avtalet (nominellt värde ± emissionsdifferens) enligt följande: På kontot för nominellt

värde bokförs det nominella värdet på skulden, och en eventuell emissionsvinst eller -förlust bokförs på respektive balanskonto.

Som anskaffningsvärde på ett **derivatavtal** bokförs det belopp som man har fått eller betalat. Som anskaffningsvärde på **ett bindande återköpsavtal** bokförs det belopp som man har fått.

Anskaffningsvärdet på en **ränteoption** är den differens som man har fått eller betalat för denna (premie).

Som anskaffningsvärde på **valutaderivat** bokförs det belopp som man har fått eller betalat.

Som anskaffningsvärde på **valutatermin** bokförs det belopp som man har fått eller betalat.

Utgifter för emission av lånet är utgifter som betalas i samband med att man lyfter lånet, som huvudregel till den instans som marknadsför lånet, till exempel investeringsbanker.

10.2.1 Referenslån: (Syndikerat & auktion)

Referenslånen är den Finska statens serieobligationslån, som kan emitteras genom bl.a. banksyndikat eller auktioner. Ett syndikatlån är ett arrangemang som används i samband med stora lån, där lånegivarna består av flera penninginstitut istället för av ett. Ett av penninginstituten är lånets huvudarrangör. I ett syndikatlån sprids risken för till exempel ett enstaka stort lån mellan flera penninginstitut, varvid den enskilde långivarens risk minskar.

Finländska referenslån har för närvarande en fast ränta med en maturitet (löptid) på cirka 3–15 år. Referenslånen utgör huvuddelen av statens långfristiga medelanskaffning.

Exempel a:

1. *Staten emitterar ett syndikerat serieobligationslån den 31 maj 200x*
   Nominellt belopp: 4 000 000 000,00
   Ränta: 4.25 %, första kupongen kort, följande räntebetalningsdag 15.9.200x
   Emissionspris: 99,605 % -> 4 000 000 000,00 x 99,605 % = 3 984 200 000,00
   Emissionsförlust: 4 000 000 000,00 – 3 984 200 000,00 = 15 800 000,00
2. *Till syndikatet betalas ett försäljningsarvode som utgör 0,10 procent av det nominella beloppet 4 000 000 000,00 x 0,10 % = 4 000 000,00.*

	ABF-konto	BBF-konto	Debet	Kredit
1	24000 Masskuldebrevslån i euro	15.03.01.11**)		4 000 000 000,00
1.	51020 Emissionsdifferenser på skulder i euro *)	15.03.01.22	15 800 000,00	
1	19300 Statens PM-konto (T) (Target2)		3 984 200 000,00	
2	51990 Övriga finansiella kostnader	36.09.20.1	4 000 000,00	
2	19300 Statens PM-konto (T) (Target2)			4 000 000,00

**) Eventuell emissionsvinst bokförs: Kredit 51020/15.03.01.21*

***) Avdelning 15, nettolåneupptagning, budgetunderskott. Huvudtitel 37, nettoamorteringar, budgetöverskott*

Exempel b:

Staten emitterar 4.12.201x en fortsättningsemission genom auktion för det serieobligationslån som nämns i föregående exempel.
Nominellt belopp: 1 001 000 000,00
Ränta: 4.25 %, första kupongen kort 31.5.201x–15.9.201x, första räntebetalningsdag 15.9.
Emissionspris: 101,14 %
Emissionsvinst: 1 001 000 000,00 – 1 012 411 400,00 = -11 411 400,00

Placeraren betalar en ränta på 4,25 % på det nominella beloppet 1 001 000 000,00
= 9 298 907,11 för perioden 15.9.201x–4.12.201x

ABF-konto	BBF-konto	Debet	Kredit
24000 Masskuldebrevslån i euro	15.03.01.11*)		1 001 000 000,00
51020 Emissionsdifferenser på skulder i euro *)	15.03.01.21		11 411 400,00
51000 Räntor på skulder i euro	36.09.20.1		9 298 907,11
19300 Statens PM-konto (T) (Target2)		1 021 710 307,11	

**) Eventuell emissionsförlust bokförs: Debet 51020/15.03.01.22*

***) Avdelning 15, nettolåneupptagning, budgetunderskott. Huvudtitel 37, nettoamorteringar, budgetöverskott*

10.2.2 Återköp (Serieobligationslån)

Serieobligationslån är statens viktigaste instrument för medelanskaffning. Staten kan använda sina återköpta serieobligationer på förhand för amortering, hålla dem i sin portfölj eller emittera dem på nytt. Ett återköpsvillkor finns i alla serieobligationer. Återköpen hänför sig i huvudsak till serieobligationer som har förlorat sin referenslåneställning (den återstående lånetiden är mindre än ett år). Ibland kan det också finnas behov att sänka den utestående stocken för ett referenslån. Om staten i allt högre grad blir tvungen att använda säkerheter i sina finansoperationer eller säkra att betalningstrafiken sker i rätt tid, kan staten använda sina inköpta serieobligationer i detta syfte. Användningen av återköp beror dock alltid på marknads- och budgetsituationen.

Exempel:

Staten återköper 25.5.2005 serieobligationslånet RFGB 2.75, vars förfallodag är 4.7.2006.
Nominellt belopp: 10 000 000,00
Ränta: 2,75 %, första kupongen kort 19.2.2003–4.7.2003, första räntebetalningsdag 4.7. Återköpspris: 100,670 % -> 10 000 000,00 + 67 000,00 = 10 067 000,00
Kapitalförlust: 67 000,00
Staten betalar ränta för perioden 4.7.2004–25.5.2005, 2,75 % på det nominella beloppet 10 000 000,00 = 244 863,01

ABF-konto	BBF-konto	Debet	Kredit
25200 Amorteringar av masskuldebrevslån i euro	15.03.01.13	10 000 000,00	
51040 Kapitaldifferenser för skulder i euro *)	15.03.01.31	67 000,00	
51000 Räntor på skulder i euro	36.01.90.12	244 863,01	
19300 Statens PM-konto (T) (Target2)			10 311 863,01

**) Eventuell emissionsvinst bokförs: Kredit 51040/15.03.01.32*

10.3 Likviditetshantering

Likviditetshanteringen utgår från ett system för kassaprognos som upprätthålls av Statskontoret och som omfattar hela statsförvaltningen. Utifrån förhandsuppgifterna kan Statskontoret antingen placera de resterande kassamedlen eller söka kortfristig finansiering på marknaden.

Finansministeriet har utfärdat begränsningar för storleken på förutsedda betalningar utan täckning. I sina investeringsbeslut går staten in för sådana alternativ som inte medför någon kreditrisk, till exempel investeringar med säkerhet som första alternativ. En form av kortfristig medelanskaffning är bl.a. statens skuldförbindelser, som kan emitteras i såväl euro som USA-dollar, samt andra kortfristiga lån.

10.3.1 Statens skuldförbindelse (i euro)

Statens skuldförbindelse är ett marknadsnoterat finansieringsinstrument som staten använder för att emittera kortfristiga skulder. Instrumentets längsta löptid är 364 dagar. Det är fråga om ett diskontoinstrument vars ränteberäkningskonvention är Act/360. Instrumenttypen är ett diskontopapper, varvid skuldbeloppet beräknas på basis av ett s.k. likviditetsvärde (utan ränta).

Exempel:

1. *Staten emitterar en skuldförbindelse i euro 9.9.200x*
   Nominellt belopp: 200 000 000,00
   Pris: 97.937384275
   Yield: 2,27 %
   9.9.201x erhåller staten 195 874 765,55
2. *Förfallodag och räntebetalning på värderingsdagen 9.12.200y 9.8.200y betalar staten ränta och amortering totalt 200 000 000,00*

	ABF -konto	BBF -konto	Debet	Kredit
1.	25350 Övriga kortfristiga lån i euro	15.03.01.11		195 874 768,55
1.	19300 Statens PM-konto (T) (Target2)		195 874 768,55	
2.	25360 Amorteringar av övriga kortfristiga lån i euro	15.03.01.13	195 874 768,55	
2.	51000 Räntor på skulder i euro	36.01.90.15	4 125 231,45	
2.	19300 Statens PM-konto (T) (Target2)			200 000 000,00

3. *I bokslutet bokförs upplupna räntor.*

Om lånetiden fortsätter över årsskiftet, periodiseras ränteskulden från tidpunkten för emissionen till årets sista dag på affärsbokföringens konto 26150 Ränteskulder (T) genom att använda motkontot 51000 Räntor på skulder i euro samt i budgeten under moment 36.01.90.15 Räntor på skuldförbindelselån.

10.3.2 Emission av skuldförbindelse i USA-dollar och EUR/USD FX-swap

I samband med emission av statens skuldförbindelser i USA-dollar utförs en valutaswap i vilken betalningar i USA-dollar byts till betalningar i euro. Statskontoret betalar de dollar som Statskontoret får vid försäljningens värderingsdag till swapmotparten, av vilken Statskontoret får det i swapavtalet överenskomna beloppet i euro. Av swapmotparten får Statskontoret de dollar som skall betalas på de förfallodagar för inlösen (förfallna betalningar) som hänför sig till skötseln av skulden. Statskontoret betalar å sin sida ett i swapavtalet överenskommet belopp i euro.

Exempel:

1. *Staten emitterar en skuldförbindelse i USA-dollar 8.12.200x*
   Nominellt belopp: USD 50 000 000
   Pris: 99,196180286
   Yield:4.29 %
   8.12.200x erhåller Statskontoret USD 49 598 090,14 = EUR 42 160 906,27
   Kurs 8.12.201x EUR/USD 1,1764

2. *FX-swap 8.12.200x*
   Staten köper EUR 42 142 994,43
   Staten säljer USD 49 598 090,14 till priset 1,1769 (staten erhåller 42 142 994,43 euro)
   Kurs 8.12.201x EUR/USD 1,1764 (staten säljer de dollar som den erhåller på värderingsdagen USD 49 598 090,14/1,1764= 42 160 906,27)

	ABF -konto	BBF -konto	Debet	Kredit
1.	25440 Övriga lån i utländsk valuta	15.03.01.12		42 160 906,27
1.	19310 Valutakonton (T)		42 160 906,27	
2.	25350 Övriga kortfristiga lån i euro	15.03.01.11		42 142 994,43
2.	19300 Statens PM-konto (T) (Target2)		42 142 994,43	
2.	25440 Övriga lån i utländsk valuta	15.03.01.12	42 160 906,27	
2.	19310 Valutakonton (T)			42 160 906,27

3. *I bokslutet bokförs upplupna räntor*

Om lånetiden fortsätter över årsskiftet, periodiseras ränteskulden från tidpunkten för emissionen till årets sista dag på affärsbokföringens konto 26150 Ränteskulder (T) genom att använda motkontot 51000 Räntor på skulder i euro samt i budgeten i moment 36.01.90.15 Räntor på skuldförbindelselån.

10.3.3 Skuldförbindelse i USD och FX-swap EUR/USD som förfaller

Exempel:

1. *En skuldförbindelse i USD förfaller till betalning 14.2.2006, varvid staten betalar USD*
   50 000 000,00 Kurs 14.2.2006 EUR/USD 1,1898 USD 50 000 000,00/1,1898= EUR 42 023 869,56
   Kurs 8.12.2005 EUR/USD 1,1764 USD 49 598 090,14/1,1764= EUR 42 160 906,28
   Kursskillnad = amortering 42 160 906,27 + ränta 337 796,15
   = 42 498 702,42 – 42 023 869,56= 474 832,86
   Ränta 0,80381972 % USD 50 miljon. på kapitalet = USD 401 909,86/1,1898= EUR 337 796,15

2. *FX-swap förfaller samtidigt till betalning 14.2.2006, varvid staten erhåller USD 49 598 090,14 och betalar EUR 42 327 684,00*
   Kurs 14.2.2006 EUR/USD 1,1898 USD 49 598 090,14/1,1898 = 41 686 073,41
   Kurs 8.12.2005 EUR/USD 1,1764 USD 49 598 090,14/1,1764 = 42 142 994,43
   Amortering 42 142 994,43 + ränta 184 689,57 = 42 327 684,00
   Ränta 0,43824501 % EUR 42 142 994,43 på kapitalet = EUR 184 689,577

	ABF -konto	BBF -konto	Debet	Kredit
1.	25450 Amortering av övriga lån i utländsk valuta	15.03.01.14	42 160 906,27	
1.	51010 Räntor på valutaskulder	.36.01.90.19	337 796,15	
1.	51100 Realiserade kursdifferenser för skulder	15.03.01.14		474 832,86
1.	19310 Valutakonton (T)	15.03.01.13		42 023 869,56
2.	25360 Amorteringar av övriga kortfristiga lån i euro		42 142 994,43	
2.	51000 Räntor på skulder i euro	36.01.90.15	184 689,57	
2.	19300 Statens PM-konto (T) (Target2)			42 327 684,00
2.	25450 Amortering av övriga lån i utländsk valuta	15.03.01.14		42 160 906,27
2.	51010 Räntor på valutaskulder	36.01.90.19		337 796,15
2.	51100 Realiserade kursdifferenser för skulder	15.03.01.14	474 832,86	
2.	19310 Valutakonton (T)		42 023 869,56	

10.4 Portföljhantering

I finansvärlden består en portfölj av placeringar i form av olika värdepapper. Med portföljen garderar man sig mot ränte- och valutakursrisker.

Den centrala principen i fråga om hantering av ränteriskställningen är att den ränteriskhantering som huvudsakligen utförs med derivatinstrument avskiljs från kapitalanskaffningen. Portföljhanteringen har till uppgift att kontrollera ränterisken för den faktiska skulden inom ramen för de risklimiter som har fastställts.

Inom portföljhantering används derivatinstrument för att bearbeta skuldportföljens ränteriskställning. Med skuldens ränteriskställning avses den genomsnittliga prisjusteringsperioden.

10.4.1 Valutatermin (Valutaterminsaffär Forward)

En valutaterminsaffär är ett avtal om en valutaaffär i framtiden, dvs. byte av två valutor till en fastställd växelkurs som bestäms enligt marknadsvillkoren. Terminens förfallodag, dvs. växlingsdagen för valutorna, kan väljas fritt om det för båda valutorna är en s.k. good business day. Terminsvalutakursen skiljer sig från spot kursen genom att terminspremien är ett tillägg (positivt eller negativt) till spot kursen. Premien utgörs av ränteskillnaden mellan de valutor som skall växlas, dvs. den räntefördel som en av parterna i affären erhåller för en valuta med högre ränta efter den aktuella värderingsdagen för spot kursen.

Terminsaffärer kan ingås i alla valutor som har en fungerande valutamarknad, i de mest allmänna valutorna upp till 5 år. Alla kassaflöden sker på terminens förfallodag. Ett terminsavtal förpliktar parten att köpa (sälja) ett avtalat valutabelopp på terminens förfallodag.

Staten handlar med valutaterminer för att anskaffa den valuta som behövs för en skuld i utländsk valuta som förfaller till betalning eller för kassaflödet eller för att byta inkomstposter eller kassaflöden i utländsk valuta till euro (t.ex. statens inkomster för aktieförsäljning i utländsk valuta).

En valutatermin utgör inte en bokföringstransaktion och syns därmed inte heller i skuldstocken. Terminer som är öppna vid årsskiftet presenteras i bilaga 12 Statliga ansvarsförbindelser.

Exempel:

Staten köper genom en terminsvalutaaffär JPY 501 369 863,00 till kursen 134,544 på värderingsdagen 16.9.200x. Transaktionernas spotpris var 134,56 och terminspremierna var därmed 0,016. På värderingsdagen betalar staten det överenskomna avslutspriset (134,544) EUR 3 726 437,92 och erhåller JPY 501 369 863,00.

I affären realiseras CR 36 470,09 euro i kursdifferens som består av avslutspriset 134,544 (JPY 501 369 863/134,544 = 3 726 437,92) och differensen mellan spotpriset 134,56 (JPY 501 369 863/133,24 = 3 725 994,82), dvs. 3 726 437,92 – 3 725 994,82 =
DB 443,1 (terminspremie 0,016)

Skillnaden mellan spotpriset 134,56 (JPY 501 369 863/134,544 = 3 725 994,82) och värderingsdagens kurs 133,24 (JPY 501 369 863/133,24 = 3 762 908), dvs. 3 725 994,82 – 3 762 908,01 = -36 913,19.

	ABF -konto	BBF -konto	Debet	Kredit
1.	51100 Realiserade kursdifferenser för skulder	620	443,10	
1.	51100 Realiserade kursdifferenser för skulder	620		36 913,19
2.	19300 Statens PM-konto (T) (Target2)			3 726 437,92
2.	19310 Valutakonton (T)		3 762 908,01	

Räntan och amorteringen korrigeras i promemorian för det BBF-konto som den har budgeterats i.

10.4.2 Avtal om utbyte av ränta och valuta (swap)

Ett avtal om utbyte av ränta och valuta (swap) är ett derivatavtal mellan två parter som förbinder sig att utbyta ränte- och kapitalflöden i två olika valutor. Vid tidpunkten för köpet kommer avtalsparterna överens valuta, räntebundenhet och maturitet för den valuta som ska bytas. Kapital byts vid avtalets början och slut.

Ett avtal om utbyte av ränta och valuta används för byte av kassaflöden i olika valutor. Man kan samtidigt byta till exempel kassaflödenas fasta ränta till rörlig ränta. Skuldportföljens valuta- och ränterisk kan då hanteras (duration, medelmaturitet och andra risktal) utan att man behöver handla med kontantinstrument.

Valuta swappens belopp i skulden beräknas på basis av det nominella beloppet.

Exempel:

Staten ingår ett avtal om utbyte av ränta och valuta till lånet FINL 3.25 15.05.09 USD, som emitterades 10.3.2004.

Avtalet träder i kraft: 10.3.2004
Förfallodag: 15.5.2009
Nominellt belopp: USD 400 000 000
Kapital byts den dag då avtalet träder i kraft
Valutakurs per 10.3.2004 EUR/USD 1.2299 USD 400 000 000 / 1.2299 = EUR 325 229 693,47
Valutakurs per 15.5.2009 EUR/USD 1.3518 USD 400 000 000 / 1.3518 = EUR 295 901 760,62

1. *Den dag då avtalet träder i kraft*
   betalar staten kapitalet USD 400 000 000, kurs 1.2299 = EUR 325 229 693,47
2. *På förfallodagen*
   betalar staten kapitalet EUR 328 596 073,28 och EUR 1 360 305,59 i ränta,
   erhåller staten kapitalet USD 400 000 000, kurs 1.2299 = EUR 325 229 693,47 och USD 957 966,67 i ränta, kurs 1,3518 = EUR 708 660,06.
   Kursdifferens 325 229 693,47 – 295 901 760,62 = 29 327 932,85

	ABF -konto	BBF -konto	Debet	Kredit
1.	24000 Masskuldebrevslån i euro (nominellt belopp)	15.03.01.11		328 596 073,28
1.	24100 Masskuldebrevslån i utländsk valuta (nominellt belopp)	15.03.01.12	325 229 693,47	
1.	19300 Statens PM-konto (T) (Target2)		328 596 073,28	
1.	19310 Valutakonton (T)			325 229 693,47
2.	25200 Amorteringar av masskuldebrev-s-lån i euro (nominellt belopp)	15.03.01.13	328 596 073,28	
2.	51000 Räntor på skulder i euro	36.01.90.13	1 360 305,59	
2.	25230 Amorteringar av masskuldebrevslån i utländsk valuta (nominellt belopp)	15.03.01.14		325 229 693,47
2.	51010 Räntor på skulder i euro	36.01.90.19		708 660,06
2.	51100 Realiserade kursdifferenser för skulder	15.03.01.14	29 327 932,85	
2.	19300 Statens PM-konto (T) (Target2)			329 956 378,87
2.	19310 Valutakonton (T)		296 610 420,68	

I systemet för låneskötsel bokförs ett uttag av kapital i dollar på kontot för amorteringar.

10.5 Bokslut

De räntor och emissionsdifferenser som man avtalat om i skuldebrevet skall periodiseras i bokslutet. Emissionsdifferens är skillnaden mellan det belopp som erhölls för lånet vid emissionen och det belopp som enligt avtalet skall betalas för lånet. Utöver det vanliga betalningssättet för ränta i anknytning till lånet kan räntan på detta sätt betalas som en emissionsdifferens. Det belopp som erhölls i samband med emissionen av lånet kan vara större än det nominella värdet, varvid emissionsdifferensen är positiv.

Av de normala räntorna periodiseras den andel som hör till den avslutade räkenskapsperioden. Den del som ännu inte har betalats och som förfaller till betalning under följande räkenskapsperiod upptas bland kortfristiga resultatregleringar. Den del som förfaller till betalning senare än detta upptas bland långfristiga passiva resultatregleringar.

Lånets emissionsdifferenser periodiseras över lånets hela löptid. I allmänhet uppnår man en tillräcklig noggrannhet i periodiseringen då de nämnda posterna periodiseras jämnt över lånetiden, utan att man överhuvudtaget beaktar kapitalets storlek vid respektive tidpunkt. Poster som har periodiserats på detta sätt är små i förhållande till lånekapitalet i början av lånets löptid och stora i slutet av lånets löptid. För ett enskilt lån leder detta till inexakt fördelning av kostnaderna i förhållande till den verksamhet som finansierats. Eftersom amorteringar görs på statsskulden hela tiden och nya lån hela tiden lyfts, balanserar lån som befinner sig i olika skeden av sina livscykler varandra i fråga om dessa poster. Man skulle uppnå en större teoretisk noggrannhet genom att använda den metod som finns i IAS 39, vilket i praktiken skulle betyda diskonteringskalkyler.

Grunden för periodiseringarna i statsbokföringen är den förstnämnda åskådliga metoden, som ger en tillräcklig noggrannhet. De nämnda aktiveringarna och kostnadsföringarna görs

senast i samband med bokslutet. Om bokföringsenhet har ett särskilt behov av att rapportera dessa saker under räkenskapsperioden, kan dessa registreringar göras oftare, till exempel kvartalsvis, månadsvis eller skilt för varje transaktion. Om bokföringsenheten dessutom vill presentera uppgifterna enligt IAS 39 skall detta göras i bilagorna till bokslutet.

I bokslutet överförs följande års amorteringar från långfristiga poster till kontona för amorteringar bland kortfristiga skulder. På samma sätt flyttas de långfristiga ränteskulderna från långfristiga passiva resultatregleringar till kortfristiga passiva resultatregleringar.

I balansräkningen korrigeras de belopp som har bokförts på kontona för långfristiga emissionsvinster och -förluster (24060, 24070, 24160, 24170) mot de nominella värdena på lånen som har bokförts på kontona 24000 Masskuldebrevslån i euro och 24100 Masskuldebrevslån i utländsk valuta så att de motsvarar det influtna beloppet.

På motsvarande sätt korrigeras de belopp som har bokförts på kontona för emissionsvinster och -förluster som anknyter till amorteringar av lån (25250, 25260, 25270, 25280) mot de amorteringar som motsvarar det nominella värdet på lånen och som har gjorts på kontona 25200 Amorteringar av masskuldebrevslån i euro samt 25230 Amorteringar av masskuldebrevslån i utländsk valuta så att amorteringarna är lika stora som det influtna penningbeloppet.

I bokslutet värderas alla poster i utländsk valuta till valutakursen på bokslutsdagen.

I bokslutet värderas en kupongskuld till sitt anskaffningspris med avdrag för betalda amorteringar samt korrigerad med den korrigerade differensen mellan det ursprungliga anskaffningsvärdet och det nominella beloppet (periodisering av emissionsdifferensen). En skuld i utländsk valuta värderas till valutakursen på bokslutsdagen.

I bokslutet värderas ett icke-garderande derivatavtal till marknadspriset (gängse värde). Skillnaden registreras i intäkts- och kostnadskalkylen i gruppen finansiella intäkter och -kostnader. I bokslutet värderas ett garderande derivatavtal till sitt anskaffningsvärde korrigerat med förändringen i valutakursen. Detta gäller alla derivat, också valutaderivat.

Vid värderingen av ett bindande återköpsavtal i bokslutet registreras försäljningspriset som skuld och skillnaden mellan återköpspriset och försäljningspriset periodiseras över löptiden som räntekostnader och passiva resultatregleringar. Poster i utländsk valuta värderas till kursen på bokslutsdagen.

I bokslutet periodiseras den prisdifferens som man har fått eller betalat på en ränteoption (cap, collar, floor), dvs. premien, över garderingstiden.

Valutaderivaten behandlas på samma sätt som övriga derivatavtal. Valutaterminerna värderas till valutakursen på bokslutsdagen.

Orealiserad vinst eller förlust som uppstår i anknytning till derivat värderade till marknadspris (BM 5 a §) bokförs i bokslutet i både budget- och affärsbokföringen. Orealiserad intäkt eller utgift till följd av förändringar i valutakurserna bokförs endast i affärsbokföringen.

10.5.1 Ränteskulder

Exempel

1. *Ränteskulden från föregående räkenskapsperiod upplöses.*
2. *Den nya ränteskulden bokförs.*

	ABF-konto	BBF-konto	Debet	Kredit
1	51000 Räntor på skulder i euro	36.01.90.		100
1	26150 Ränteskulder (T)		100	
2	51000 Räntor på skulder i euro	36.01.90.	110	
2	26150 Ränteskulder (T)			110

10.5.2 Emissionsdifferenser

Exempel

1. *Den ursprungliga emissionsvinsten och -förlusten samt periodiserade emissionsvinster och -förluster från föregående räkenskapsperiod upplöses.*

ABF-konto	BBF-konto	Debet	Kredit
16030 Långfristiga fordringar på periodiserade emissionsvinster			100
24060 Emissionsvinster på masskuldebrevslån i		100	
24070 Emissionsförluster på masskuldebrevslån i euro			100
24710 Långfristiga passiva resultatregleringar på periodiserade emissionsförluster		100	

2. *För de ursprungliga emissionsdifferenserna bokförs nya saldon och nya periodiserade emissionsdifferenser.*

ABF-konto	BBF-konto	Debet	Kredit
16030 Långfristiga fordringar på periodiserade emissionsvinster		100	
24060 Emissionsvinster på masskuldebrevslån i			100
24070 Emissionsförluster på masskuldebrevslån i euro		100	
24710 Långfristiga passiva resultatregleringar på periodiserade emissionsförluster			100

3. *Den ursprungliga emissionsdifferensen och periodiseringen för det serieobligationslån som förfaller till betalning nästa år överförs till kortfristiga skulder.*

ABF-konto	BBF-konto	Debet	Kredit
24060 Emissionsvinster på masskuldebrev-slån i euro		100	
25250 Emissionsvinster på amorteringar av masskuldebrevslån i euro			100
16030 Långfristiga fordringar på periodise-rade emissionsvinster			100
25250 Emissionsvinster på amorteringar av masskuldebrevslån i euro		100	
24070 Emissionsförluster på masskuldebrev-slån i euro			100
25270 Emissionsförluster på amorteringar av masskuldebrevslån i euro		100	

4. *Överföring av periodiseringar för den serie som förfaller till betalning nästa år till ränteskulder.*

ABF-konto	BBF-konto	Debet	Kredit
24710 Långfristiga passiva resultatregle-ringar på periodiserade emissionsförluster		100	
26120 Ränteskulder			100

10.5.3 Avslutning av saldon på amorteringskontona

Om det på amorteringskontona finns kvarstående saldo, dvs. om den uppskattade amor-teringen inte har varit korrekt, bokförs saldot först i kapital på amorteringskontona, varefter man gör en ny uppskattning.

Exempel

1. *Avslutning av saldot på amorteringskontot för masskuldebrevslån i euro till låne-kapital.*

ABF-konto	BBF-konto	Debet	Kredit
24000 Masskuldebrevslån i euro		100	
25200 Amorteringar av masskuldebrevslån i euro			100

2. *Avslutning av saldot på amorteringskontot för kortfristiga lån i euro till lånekapital.*

ABF-konto	BBF-konto	Debet	Kredit
25350 Övriga kortfristiga lån i euro		100	
25360 Amorteringar av övriga kortfristiga lån i euro			100

3. *Avslutning av saldot på amorteringskontot för masskuldebrevslån till lånekapital.*

ABF-konto	BBF-konto	Debet	Kredit
24010 Skuldebrevslån i euro		100	
25210 Amorteringar av skuldebrevslån i euro			100

4. *Avslutning av saldot på amorteringskontot för masskuldebrevslån i utländsk valuta samt korrigering av realiserade kursdifferenser.*

ABF-konto	BBF-konto	Debet	Kredit
25230 Amorteringar av masskuldebrevslån i utländsk valuta		100	
51100 Realiserade kursdifferenser för skulder			100

5. *Avslutning av saldot på amorteringskontot för skuldebrevslån i utländsk valuta samt korrigering av realiserade kursdifferenser.*

ABF-konto	BBF-konto	Debet	Kredit
25240 Amorteringar av skuldebrevslån i utländsk valuta och övriga lån i utländsk valuta		100	
51100 Realiserade kursdifferenser för skulder			100

10.5.4 Överföring av amorteringar i euro till amorteringskonton

Exempel

Överföring av uppskattade amorteringar av masskuldebrevslån och skuldebrevslån i euro från lånekapital till kontona för amorteringar.

ABF-konto	BBF-konto	Debet (EUR)	Kredit (EUR)
24000 Masskuldebrevslån i euro		100	
25200 Amorteringar av masskuldebrevslån i euro			100
24010 Skuldebrevslån i euro		200	
25210 Amorteringar av skuldebrevslån i euro			200

11 Uppgörande av bokföringsenhetens bokslut

I detta kapitel behandlas uppgörande av bokslut för bokföringsenhet. I kapitlet ges anvisningar för de bestående principer och förfaranden som följs vid uppgörande av bokslut.

Anvisning om verksamhetsberättelsen har publicerats på Statskontorets Internet-hemsida.

11.1 Bokslutets författningsbakgrund och helhet

Bokföringsenhetens bokslut uppgörs med iakttagande av lagen och förordningen om statsbudgeten samt finansministeriets och Statskontorets föreskrifter och anvisningar. Om uppgörande av bokföringsenhetens bokslut stadgas i förordningen om statsbudgeten 61 – 66 h §. Om ministeriets ställningstagande till bokslutet stadgas i förordningen om statsbudgeten 66 i §. Enligt budgetförordningen 62 § Statskontoret meddelar nödvändiga föreskrifter om hur bokslutsuppgifterna och boksluten tekniskt skall tillställas Statskontoret samt dessutom nödvändiga anvisningar om bokföringsenheternas bokslut och bilagorna till dessa samt om uppgörandet av bokslutet.

11.2 Bokslutets innehåll, tidtabell och godkännande

Om innehållet i, tidtabellen för och godkännandet av bokslutet för bokföringsenhet stadgas i budgetförordningen 63 §:

> *63 § (1786/2009)*
>
> *En bokföringsenhet ska upprätta bokslut för varje finansår. Bokslutet ska bestå av*
>
> *1) en verksamhetsberättelse som redogör för resultatet av verksamheten och utvecklingen av det samt dess effekt på utvecklingen av de samhälleliga verkningarna,*
>
> *2) en utfallskalkyl för budgeten, som redogör för utfallet av budgeten,*
>
> *3) en intäkts- och kostnadskalkyl som redogör för intäkterna och kostnaderna,*
>
> *4) en balansräkning som redogör för den ekonomiska ställningen på bokslutsdagen,*
>
> *5) uppgifter som lämnas i bilagor (noter).*
>
> *Bokföringsenhetens uppgifter i de bokslutskalkyler som avses i 1 mom. 2–5 punkten och i bilagorna till dem för det avslutade finansåret ska utarbetas och sändas till statskontoret inom den tid som det bestämmer. Bokslutet ska upprättas och godkännas senast inom februari året efter finansåret. (1435/2014)*
>
> *Cheferna för de ämbetsverk och inrättningar som hör till bokföringsenheten ska alla för egen del godkänna och underteckna bokföringsenhetens bokslut. Om ämbetsverket eller inrättningen har en styrelse eller ett motsvarande kollegialt organ för den högsta ledningen och beslutsfattandet, godkänner och undertecknar också detta organ bokslutet för ämbetsverket eller inrättningen i fråga. Den minister som är chef för ministeriet godkänner och undertecknar ministeriets bokslut på föredragning av den tjänsteman som sköter kanslichefens uppgifter vid ministeriet. Om också en annan minister har förordnats att behandla ärenden som hör till ministeriets ansvarsområde, godkänner och undertecknar denna minister bokslutet när det gäller det egna uppgiftsområdet.*

Sedan bokslutet har godkänts ska bokföringsenheten utan dröjsmål sända det till ministeriet, statens revisionsverk och statskontoret. Bokslutet läggs ut på den informationstjänst som statskontoret administrerar och som finns tillgänglig i ett allmänt datanät, om inte något annat följer av offentlighetslagen i fråga om vissa delar av bokslutet.

Bokföringsenhetens bokslut består av verksamhetsberättelse, bokslutskalkyler och uppgifter i bilagor till dem. Bokslutskalkylerna utgörs av budgetens utfallskalkyl, intäkts- och kostnadskalkylen samt balansräkningen. Om de uppgifter som presenteras i bilagor till bokslutskalkylerna stadgas i budgetförordningen 66 h § och om innehållet i verksamhetsberättelsen i 65 § i förordningen.

Enligt budgetförordningen 64 § skall bokslutskalkylerna bekräftas med specifikationer till balansräkningen. Om uppgörandet av specifikationerna stadgas närmare i 66 e § i förordningen.

I anvisningarna har termerna finansår och räkenskapsperiod samma innebörd.

Bokföringsenhetens bokslut grundar sig på kontouppgifter, vilka skall lämnas till centralbokföringen för statens bokslut. Uppgörandet av specifikationer till balansräkningen innan kontouppgifter skall lämnas säkrar i sin del riktigheten av kontouppgifter. Kopior av bilagor 1, 9-12, 16 och 17 skall lämnas till Statskontoret.

Bokföringsenhetens bokslut samt bilagor och specifikationer till det skall vara uppgjorts och godkänts senast inom februari året efter finansåret.

Underskriften i bokslutet garanterar också att bokslutskalkylerna och uppgifterna som ges i bilagor till dem motsvarar de kontouppgifter som lämnas till Statskontoret för uppgörande av statens bokslut.

Cheferna för de ämbetsverk och inrättningar som hör till bokföringsenheten ska alla för egen del godkänna och underteckna bokföringsenhetens bokslut. Om det ämbetsverk eller den inrättning som verkar som en bokföringsenhet har en direktion eller något annat ledande organ skall detta godkänna och underteckna bokslutet. Bokföringsenhetens ekonomistadga skall innehålla en bestämmelse om godkännande och undertecknande av bokslutet. Bokslutet undertecknas bara en gång av en eller flera personer.

I samband med bokslutets underskrifter skall det finnas en anteckning om att bokslutet är godkänd och det skall anges ort, datum och namnförtydligande för den person / de personer som undertecknat bokslutet.

11.3 Bokslutsprocessen

Enligt budgetlagen 21 § ämbetsverken och inrättningarna skall i bokslutet och den verksamhetsberättelse som utarbetas för fullgörandet av resultatansvaret ge riktiga och tillräckliga uppgifter om hur budgeten har följts och om ämbetsverkets och inrättningens intäkter och kostnader, ekonomiska ställning och resultatet av verksamheten (rättvisande bild). I bilagor till bokföringsenheternas bokslutskalkyler skall enligt budgetförordningen 66 h § också ges övriga kompletterande uppgifter som är nödvändiga för lämnande av riktiga och tillräckliga uppgifter. Alla behövliga uppgifter skall således ges i bokslutet, även om vissa uppgifter inte krävs särskilt.

Innan bokslutet uppgörs måste registreringarna i den löpande bokföringen korrigeras och kompletteras för att motsvara författningar och bestämmelser, d.v.s. inkomsterna och

utgifterna skall hänföras till rätt räkenskapsperiod. I affärsbokföringen skall utgifterna dessutom periodiseras samt fordringarna och skulderna värderas.

Förutom hänförande samt periodisering och värdering omfattar bokslutsprocessen uppgörande av specifikationer till balansräkningen innan bokslutskalkylerna uppgörs. Med tanke på specifikationerna till balansräkningen avstäms delbokföringarna mot huvudboken, utreds innehållet i alla balanskonton och införs eventuella rättelser. De bokslutsposter som gäller det egna kapitalets poster skall också registreras.

Rätt registreringsgrund (hänförande)

Rätt registreringsgrund innebär att utgifter och inkomster hänförs till bokföringen för rätt finansår (räkenskapsperiod) i både budgetbokföringen och affärsbokföringen.

Inkomsterna och utgifterna hänförs till rätta räkenskapsperioden enligt registreringsgrunden. Helst skall rätt registreringsgrund iakttas redan i den löpande bokföringen. Detta är dock inte alltid möjligt, utan man kan bli tvungen och det kan dessutom vara ändamålsenligt att parallellt iaktta olika registreringsgrunder. Enligt budgetförordningen 42 c § och 42 d § är detta möjligt.

I budgetförordningen 42 d § stadgas av grunden för registrering av inkomster och utgifter följande:

> *I affärsbokföringen är grunden för registrering av en utgift som föranleds av anskaffning av produktionsfaktorer mottagande av en produktionsfaktor. Grunden för registrering av en sådan inkomst som erhålls av försäljning av prestationer är i affärsbokföringen överlåtelse av prestation (prestationsprincipen). (1111/1998)*
>
> *Räntor och inkomster och utgifter av räntenatur registreras i affärsbokföringen på ett sätt som motsvarar prestationsprincipen. De räntor och inkomster och utgifter av räntenatur som hänför sig till skatter registreras i affärsbokföringen på samma sätt som i budgetbokföringen. (1253/2004)*
>
> *I affärsbokföringen registreras andra än i 1 och 2 mom. avsedda utgifter och inkomster på samma sätt som i budgetbokföringen. (1175/2002)*
>
> *I affärsbokföringen får utgifter och inkomster under finansåret registreras även på grund av betalning (kontantprincipen). (1111/1998)*
>
> *Om registreringarna i affärsbokföringen görs på grund av betalning, skall skulder och fordringar kunna fortlöpande klarläggas. (1111/1998)*

Ytterligare stadgas av grunden för registrering av inkomster i budgetförordningen 66 f § 2 momentet:

> *När det gäller inkomster av överlåtelse av en prestation som till sin omfattning är betydande och består av olika faser, och när den del av inkomsterna som motsvarar överlåtelsefasen eller prestationsgraden har hänförts som inkomst för finansåret i statsbudgeten enligt 5 b § 2 mom., ska överlåtelsen av prestationen i affärsbokföringen tas upp som intäkt på grundval av överlåtelsefasen eller prestationsgraden. Bokföringsenheten ska iaktta samma grund när alla inkomster som avses i detta moment tas upp som intäkter. (1786/2009)*

Senast i bokslutet måste man övergå till rätt registreringsgrund. Om övergången till rätt registreringsgrund föreskrivs i budgetförordningen 42 f § följande:

Om de utgifter och inkomster som avses i 42 d § 1 och 2 mom. under finansåret har registrerats i affärsbokföringen enligt kontantprincipen, ska registreringarna, med undantag för registreringar som avser mindre i 42 d § 2 mom. avsedda inkomster och utgifter, innan bokslutet görs upp korrigeras och kompletteras så att de överensstämmer med prestationsprincipen eller med motsvarande princip. Mindre inkomster och utgifter som avses i 5 a § 2 mom. samt det belopp som bildas av sådana inkomster och utgifter som inte utan betydande tilläggskostnader tillförlitligt kan bestämmas på basis av en bestämmelse i lag eller en ingången förbindelse innan betalningsskyldigheten förfaller, kan i affärsbokföringen dock hänföras på grundval av betalning. (30.12.2014/1435)Om andra än i 1 mom. avsedda utgifter och inkomster inte under finansåret har registrerats i affärsbokföringen enligt budgetbokföringen, skall registreringarna i affärsbokföringen innan bokslutet görs upp korrigeras och kompletteras så att de överensstämmer med budgetbokföringen under finansåret. (1111/1998)

Om budgetutgifterna och budgetinkomsterna inte under finansåret har registrerats i budgetbokföringen enligt budgeten för finansåret, skall registreringarna i budgetbokföringen innan bokslutet görs upp korrigeras och kompletteras så att de överensstämmer med budgeten för finansåret. (1111/1998)

Om hänförande av inkomster och utgifter i budgeten till ett finansår stadgas i budgetförordningen 5 a § följande:

I budgeten hänförs inkomster och utgifter till ett finansår på det sätt som bestäms nedan, om inte något annat följer av budgeten. (1175/2002)

Principen för hänförande av inkomster av avgiftsbelagd verksamhet och övriga inkomster av blandad natur samt konsumtionsutgifter, investeringsutgifter och andra utgifter är överlåtelse av en prestation eller mottagande av en produktionsfaktor (prestationsprincipen) eller inkomster eller utgifter på basis av förbindelse som grundar sig på lag eller på basis av ingången förbindelse (princip som motsvarar prestationsprincipen), om inte något annat bestäms nedan. Ränteinkomster och ränteutgifter hänförs till det finansår för vilket ränta inflyter eller utgifter uppkommer på basis av en bestämmelse i lag eller en ingången förbindelse. Mindre inkomster och utgifter, lön för semestertid och semesterpenning när det gäller anställningsförhållande till staten samt det belopp som bildas av sådana inkomster och utgifter som inte utan betydande tilläggskostnader tillförlitligt kan bestämmas på basis av en bestämmelse i lag eller en ingången förbindelse innan betalningsskyldigheten förfaller, kan också hänföras på grundval av betalning (kontantprincipen). (936/2003)

Princip i fråga om hänförande av överföringsutgifter är ett beslut om beviljande av statsbidrag (hänförande enligt beslut om beviljande) eller någon annan motsvarande förbindelse om en utgift (hänförande enligt andra förbindelser). När rätten till statsbidrag eller annan prestation grundar sig på lag och beloppet av den överföringsutgift som skall beviljas eller betalas regleras detaljerat i lag eller det belopp som skall betalas bestäms detaljerat med stöd av lag (lagstadgad överföringsutgift), är principen för hänförande dock ett beslut om en detaljerad fastställelse av det belopp som skall betalas (hänförande enligt betalningsbeslut). Samfinansieringen från Europeiska unionens strukturfonder och därtill hörande statlig samfinansiering hänförs på basis av betalningsbeslutet eller på motsvarande grund. (1175/2002)

Skatter och inkomster av skattenatur, dividendinkomster, intäktsföring av affärsverkens vinst och annan vinstandel som staten erhåller hänförs enligt kontantprincipen. (1175/2002)

Amorteringar på statsskulden samt emissions- och kapitalförluster som har samband med upptagande av statsskuld eller minskning av statsskulden skall hänföras enligt kontantprincipen. Inkomster som fås från derivat som hänför sig till räntor på statsskulden och dess kapital samt utgifter som föranleds av dessa hänförs till det finansår för vilket de inflyter. Statens upplåning samt emissions- och kapitalvinster som har samband med upptagande av statsskuld eller minskning av statsskulden skall hänföras enligt kontantprincipen. (936/2003)

Lån som skall återbetalas till staten hänförs enligt kontantprincipen. (1175/2002)

Dessutom stadgas om hänförande av inkomster och utgifter i budgeten till ett finansår i budgetförordningen 5 b §:

> *Utgifter för anskaffning av en produktionsfaktor eller inkomster av överlåtelse av en prestation hänförs i budgeten i sin helhet till det finansår då produktionsfaktorn tas emot eller prestationen överlåts. (1175/2002)*
>
> *Utan hinder av vad som bestäms i 1 mom. kan när det gäller inkomster av överlåtelse av en prestation som till sin omfattning är betydande och består av olika faser den del som motsvarar överlåtelsefasen eller prestationsgraden hänföras som inkomst till ett finansår. Det separata bidrag som uppstår av prestationen och som hänför sig till finansåret skall härvid kunna bestämmas på ett tillförlitligt sätt. (1175/2002)*

Merparten av inkomst- och utgiftshändelserna hänförs till affärsbokföringen och budgetbokföringen samtidigt. I tabellen nedan presenteras de bokföringsprinciper beträffande olika inkomst- och utgiftsslag som följs vid affärsbokföringen respektive budgetbokföringen och som är förenliga med budgetförordningen.

Utgifts- och inkomstslag (i affärsbokföringen även slag av finansieringshändelse)	Bokföringsprincip i affärsbokföringen	Bokföringsprincip i budgetbokföringen (BF 5 a §)
Inkomster från försäljning av prestationer (inkomster från den avgiftsbelagda verksamheten), övriga inkomster från verksamheten	Prestationsprincipen Mindre inkomster kan även hänföras på grundval av betalning.	Prestationsprincipen Mindre inkomster kan även hänföras på grundval av betalning.
Utgifter för anskaffning av produktionsfaktorer (utgifter för verksamheten, anskaffningsutgifter för anläggningstillgångar, placeringsutgifter)	Prestationsprincipen Mindre inkomster kan även hänföras på grundval av betalning.	Prestationsprincipen Mindre inkomster kan även hänföras på grundval av betalning.
Ränteinkomster och inkomster av räntenatur	Princip som motsvarar prestationsprincipen (i praktiken som prestationsprincipen) Mindre inkomster kan även hänföras på grundval av betalning	Princip som motsvarar prestationsprincipen (i praktiken som prestationsprincipen) Mindre inkomster kan även hänföras på grundval av betalning
Ränteintäkter och intäkter av räntenatur	Princip som motsvarar prestationsprincipen (i praktiken som prestationsprincipen) Mindre intäkter kan även hänföras på grundval av betalning.	Princip som motsvarar prestationsprincipen. Mindre intäkter kan även hänföras på grundval av betalning
Dividendinkomster, affärsverkens intäktsföring av vinster och övriga vinstandelar	Kontantprincipen	Kontantprincipen
Inkomster från överföringsekonomin	Bokföringsprincip som är förenlig med finansårets budget (hänförande enligt beslut om beviljande, hänförande enligt betalningsbeslut, annan förbindelsegrund)	Bokföringsprincip som är förenlig med finansårets budget (hänförande enligt beslut om beviljande, hänförande enligt betalningsbeslut, annan förbindelsegrund)
Utgifter för överföringsekonomin	Bokföringsprincip som är förenlig med finansårets budget (hänförande enligt beslut om beviljande, hänförande enligt betalningsbeslut, annan förbindelsegrund)	Bokföringsprincip som är förenlig med finansårets budget (hänförande enligt beslut om beviljande, hänförande enligt betalningsbeslut, annan förbindelsegrund)
Inkomster och utgifter i anslutning till upptagande och minskande av statsskuld (upptagande av lån och amorteringar)	Kontantprincipen	Kontantprincipen
Lån som återbetalas till staten	Kontantprincipen	Kontantprincipen

I tabellen ovan har grunderna för hänförandet av olika inkomst- och utgiftsslag i budgetbokföringen uppgetts i enlighet med vad som stadgas i förordningen om statsbudgeten 5 a § 2 – 6 momentet. Om någon inkomst eller utgift i budgetbokföringen för finansåret ändå har hänförts på någon annan grund, används denna hänföringsgrund vid registreringen av vederbörande inkomst eller utgift i budgetbokföringen. Grunder som avviker från principerna för hänförande av inkomster och utgifter i budgetförordningen 5 a § 2 – 6 momentet skall nämnas i budgetens allmänna föreskrifter för de detaljerade motiveringarna eller i motiveringen av vederbörande moment.

Övergång till rätt bokföringsprincip i budgetbokföringen förutsätter också sådana hänföringsregistreringar som inte i sak gäller affärsbokföringen, som t.ex. överföringsregistreringar av reservationsanslag.

Periodisering

I affärsbokföringen skall inkomsterna och utgifterna även periodiseras. Med periodisering av inkomsterna avses att de inkomster som hänförs till finansåret bokförs som intäkter. Övriga inkomster bokförs på vederbörande konto bland balansräkningens passiva. Med periodisering av utgifter avses att de indelas i två kategorier: å ena sidan utgifter eller delar av dem som ingår i den avslutade räkenskapsperiodens intäkts- och kostnadskalkyl och å andra sidan utgifter eller delar av dem som aktiveras i balansräkningen.

Bestämmelser om periodiseringen ingår i förordningen om statsbudgeten 66 f § 1 momentet:

> *I bokslutet upptas inkomsterna i affärsbokföringen under finansåret som intäkter. Från intäkterna avdras såsom kostnader de utgifter i affärsbokföringen som motsvaras av den prestation som överlåtits, liksom även andra utgifter under finansåret vilka sannolikt inte längre medför motsvarande inkomst samt förlusterna. De övriga utgifterna i affärsbokföringen får aktiveras i enlighet med vad som bestäms nedan. (600/1997)*

Längre fram, i förordningen om statsbudgeten 66 g § 1 – 3 momentet, stadgas:

> *Anskaffningsutgiften för de omsättningstillgångar som återstår vid finansårets utgång aktiveras. Är den sannolika anskaffningsutgiften för omsättningstillgångar eller det sannolika överlåtelsepriset för omsättningstillgångar i fråga om avgiftsbelagd verksamhet vid finansårets utgång lägre än anskaffningsutgiften, skall skillnaden dock upptas såsom kostnad. (600/1997)*
>
> *Anskaffningsutgiften för nationalförmögenhet och anläggningstillgångar aktiveras och upptas under sin verkningstid som kostnader genom avskrivningar enligt plan. (600/1997)*
>
> *Har andra utgifter med lång verkningstid aktiverats, skall de avskrivas under sin verkningstid enligt plan. (600/1997)*

Värdering

I affärsbokföringens löpande bokföring värderas betydande inkomster, utgifter och finansieringshändelser till sitt verkliga belopp, t.ex. inkomster från försäljning av en prestation till prestationens försäljningspris och utgifter för anskaffning av en produktionsfaktor till anskaffningspriset. I samband med uppgörandet av bokslutet skall fordringarna och skulderna ännu värderas separat när de upptas i balansräkningen. Om värdering av fordringar och skulder i eurobelopp har stadgats i förordningen om statsbudgeten 66 c § 1 momentet samt om värdering av fordringar och skulder i utländsk valuta (valutabelopp) i samma paragraf 2 momentet. Fordringar i utländsk valuta samt skulder och andra förbindelser i utländsk valuta omräknas till euro enligt den sista kurs för finansåret som publicerats av Europeiska centralbanken. Är fordringar, skulder eller andra förbindelser emellertid genom avtal eller på något annat sätt bundna vid en bestämd kurs, omräknas de till euro enligt denna kurs.

Uppgörande av specifikationer till balansräkningen

I bokslutet skall specifikationer till balansräkningen uppgöras för affärsbokföringens balanskonton samt till de konton i budgetbokföringen som börjar med siffran 6. Uppgörandet av specifikationer till balansräkningen förutsätter att saldoinnehållet på varje balanskonto utreds i bokföring.

I uppgörande av specifikationer till balansräkningen försäkrar man sig om att uppgifterna i delbokföringssystemen (lagerbokföringen, projektuppföljningssystemet, olika förregister osv.) är tidsenliga och överensstämmer med uppgifterna i bokföringen och bokslutet.

Samma krav gäller alla poster i balansräkningen och dess olika system (systemet för bokföring över anläggningstillgångar, reskontra, kassabokföring, olika separata register osv.).

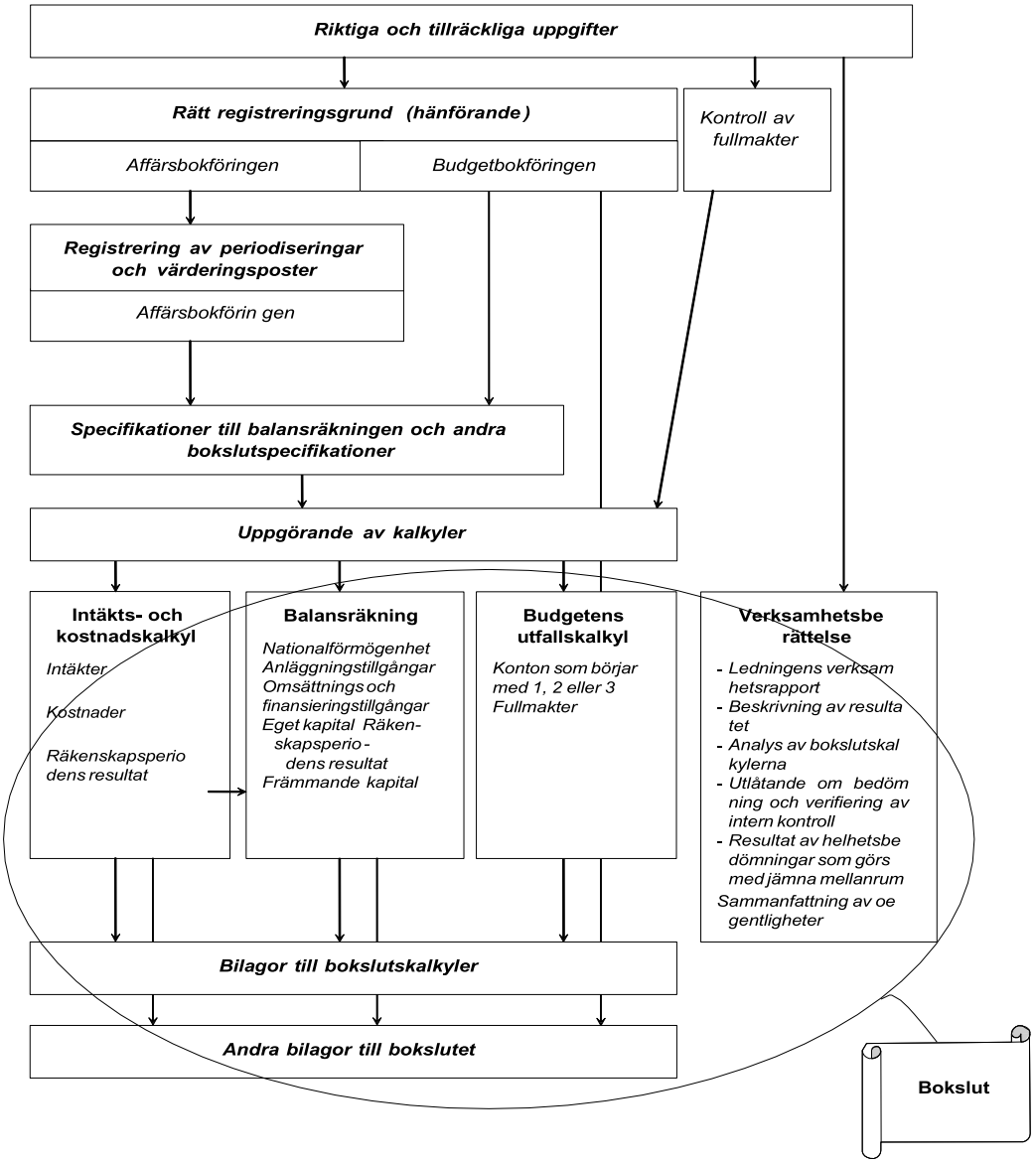
I uppgörande av specifikationer till balansräkningen försäkrar man sig också om det, att möjliga oklara poster blir klara senast vid bokslutet.

Specifikationer till balansräkningen, andra bokslutspecifikationer och förteckningar som skall uppgöras i samband med bokslutet förklaras i kapitlet 14, Specifikationer till balansräkningen och andra specifikationer.

I bokslutet bör man också försäkra sig om att det inte finns något saldo på felkontona i budgetbokföringen och affärsbokföringen eller en kombination av dessa bokföringssammanställningar. Det får alltså inte överhuvudtaget finnas något utfall mellan ett konto i budgetbokföringen och ett felkonto i affärsbokföringen, och inte heller tvärtom.

Följande schema klargör bokslutsprocessens systematik:

BOKSLUTSPROCESSEN



11.4 Bokslutsförfarande

I detta kapitel granskas de faktorer som skall beaktas i bokföringsenhetens bokslut beträffande både affärsbokföringen och budgetbokföringen. Bokslutsförfarandet i affärsbokföringen behandlas enligt balanspost. Bokslutsförfarandet i budgetbokföringen presenteras beträffande reservationsanslagen och de övriga kontona i budgetbokföringen. Beträffande vissa poster har förutom registreringar och överföringar i anknytning till bokslutet även behandlats överföringar vid kontoöppnandet.

I 66 a § BF föreskrivs följande:

> *I balansräkningen upptas på ett tillräckligt specificerat sätt bland aktiva den icke avskrivna delen av anskaffningsutgifterna för nationalförmögenhet och anläggningstillgångar och övriga utgifter med lång verkningstid samt värderingsposter och aktiverade anskaffningsutgifter för omsättningstillgångar samt finansieringstillgångar. Bland passiva upptas eget kapital, reserver, värderingsposter samt det främmande kapitalet uppdelat i kort- och långfristiga skulder. Som långfristiga betraktas sådana skulder eller delar av skulder som förfaller till betalning om ett år eller om en längre tid. Om ett ämbetsverk eller en inrättning har fordringar hos någon som ämbetsverket eller inrättningen själv står i skuld till, skall fordringarna och skulderna antecknas separat i balansräkningen. (600/1997)*
>
> *Sådana medel och sådant kapital för vilka har meddelats särskilda begränsande föreskrifter skall antecknas separat i balansräkningen. (600/1997)*

Bokföringsenhetens balansräkning fungerar som en förbindelselänk mellan olika finansår. Vid kontoöppningen iakttas principen om s.k. kontinuerlig balans, enligt vilken kontoöppningen för det nya finansåret görs utgående från föregående räkenskapsperiods utgående balans, så att saldona från föregående räkenskapsperiod förs över som ingående saldon för den följande räkenskapsperioden. Med andra ord utgör föregående räkenskapsperiods utgående balans följande räkenskapsperiods ingående balans.

Den utgående och den ingående balansen är emellertid inte till alla delar identiska. Balansomslutningen förblir nog densamma, men för den ingående balansen görs vissa överföringar som hänför sig till det egna kapitalet. Också dessa överföringar förklaras i samband med kapitlet om det egna kapitalet. Om ingenting särskilt har nämnts i fråga om kontoöppningen, överförs balanskontonas saldon vid kontoöppningen som sådana att fungera som ingående saldon för den nya räkenskapsperioden. Vid kontoöppningen får det inte finnas något saldo på kontona i intäkts- och kostnadskalkylen (affärsbokföringens konton som börjar med siffrorna 3-9).

Av de anslag som i bokslutet överförs till följande räkenskapsperiod och som ingår i budgeten för det finansår som avslutas bildas konton för överförda anslag, vilkas saldon vid kontoöppningen överförs till följande räkenskapsperiod. Dessutom överförs saldona på övriga av Statskontoret bestämda konton (som börjar med siffran 6) i budgetbokföringen vid kontoöppningen till följande räkenskapsperiod. I samband med kontoöppningen får inget budgetbokföringskonto som börjar med siffrorna 1-3 ha något saldo.

11.4.1 Nationalförmögenhet och anläggningstillgångar

Anskaffningarna av nationalförmögenhet och anläggningstillgångar registreras i den löpande bokföringen på respektive balanskonto för nationalförmögenhet och anläggningstillgångar under räkenskapsperioden. Om nyttigheten tillverkas själv bokförs de utgifter som tillverkningen ger upphov till under räkenskapsperioden löpande på vederbörande utgiftskonton, och genom att kreditera kontot Tillverkning för eget bruk överförs anskaffningsutgiften till vederbörande balanskonto då nyttigheten är färdig.

Om en sådan nyttighet med lång verkningstid som utgör egen tillverkning, inte är färdig ännu vid tidpunkten för bokslutet, skall den inventeras och aktiveras i balansräkningen på ett konto för pågående anskaffningar. Bland aktiva i balansräkningen finns i grupperna för både nationalförmögenhet och anläggningstillgångar flera konton för pågående anskaffningar beroende på anskaffningens karaktär (10940–10970, 11910, 12950–12990). Som motkonto används ett konto under kontogrupp 47 'Tillverkning för egen användning', varvid även intäkts- och kostnadskalkylen blir korrigerad med motsvarande belopp.

I bokslutet föranleder inte en aktivering av en halvfärdig nyttighet som ingår i nationalförmögenheten eller anläggningstillgångarna i affärsbokföringen någon bokning i budgetbokföringen.

Exempel om aktivering av anskaffningsutgiften i bokslutet (halvfärdig egen tillverkning)

A. *Ett ICT -program tillverkas som egen tillverkning vilket medför löneutgifter för 100 000 euro under räkenskapsperioden. Programmet är inte färdigt att tas i bruk när räkenskapsperioden upphör.*

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
41010 Löner för personer i arbetsförhållande	28.05.21		100 000	
19200 Allmänna transaktionskonton för utgifter (T)				100 000

B. *Bokslutsregistreringar*

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
11910 Pågående anskaffningar av immateriella anläggnings tillgångar			100 000	
47000 Tillverkning för eget bruk				100 000

11.4.1.1 Avskrivningar enligt plan

Anskaffningsutgiften för nationalförmögenhet och anläggningstillgångar som slits, samt övriga utgifter med lång verkningstid, periodiseras som årliga kostnader enligt en på förhand uppgjord avskrivningsplan. Om avskrivningar enligt plan stadgas i 66 g § 2 moment förordningen om statsbudgeten:

> *Anskaffningsutgiften för nationalförmögenhet och anläggningstillgångar aktiveras och upptas under sin verkningstid som kostnader genom avskrivningar enligt plan. (600/1997)*

Avskrivningsplanerna görs upp för den tid som egendomsposten uppskattas vara till nytta för ämbetsverket genom att fungera som produktionsfaktor eller genom att ge inkomster. Denna tid kallas egendomens ekonomiska användningstid och den är i regel den samma som egendomens användningstid.

I avskrivningsberäkningen är det möjligt att använda allmänna metoder av vilka de vanligaste är konstant avskrivning och restvärdesavskrivning. Det är också möjligt att i avskrivningakalkylen använda någon annan avskrivningsprincip som så bra som möjligt överensstämmer med principen utgift mot överlåtelse av prestationen.

11.4.1.2 Presentation av avskrivningarnas storlek och grunder i bokslutet

Enligt förordningen om statsbudgeten 66 g § 4 och 5 momentet stadgas följande om presentationen av avskrivningar och deras grunder:

> *I intäkts- och kostnadskalkylen eller balansräkningen eller i bilagor till dessa skall upptas sådana avskrivningar av utgifterna för nationalförmögenhet och anläggningstillgångar samt andra utgifter med lång verkningstid som under finansåret dragits av från intäkterna specificerade enligt balansposterna samt ges en utredning om grunderna för avskrivningar enligt plan och ändringar i dessa. Avskrivningsplanerna och ändringar i dem skall göras upp skriftligen samt fogas till specifikationerna till balansräkningen. (600/1997) Statskontoret meddelar vid behov närmare föreskrifter om avskrivningar och uppgörandet av avskrivningsplaner samt om periodisering i övrigt. (600/1997).*

Grunderna för avskrivningar enligt plan och ändringar i dessa presenteras i en bilaga till bokslutet, och dessutom fogas också avskrivningsplanerna till specifikationerna till balansräkningen. Statskontoret har meddelat en föreskrift Bokföring av anläggningstillgångar samt uppställning av avskriviningsplaner och registrering av avskrivningar.

Närmare anvisningar om presentationen av avskrivningarna och avskrivningsplanen finns i de avsnitt som behandlar bilagor till bokslutskalkylerna och specifikationer till balansräkningen.

11.4.1.3 Inventering av nationalförmögenhet och anläggningstillgångar

Nationalförmögenheten och anläggningstillgångarna skall inventeras tillräckligt ofta. Inventeringsförfarandena ska dokumenteras så att resultaten av inventeringarna, eventuella utredningar av inven-teringsdifferenser och godkännande av slutresultatet kan verifieras i efterhand utan svårighet. Även styrningen av inventeringsprocessen, de personer som gjort inventeringen och tidpunkten bör dokumenteras tillräckligt noggrant och dokumentationen arkiveras för att det ska vara möjligt att i efterhand granska genomförandet av tillsynen. I sin ekonomistadga skall bokföringsenheten ge närmare föreskrifter om förfarandet vid inventering av nationalförmögenheten och anläggningstillgångarna.

11.4.1.4 Förteckning över nationalegendom som saknas i den ingående balansräkningen den 1 januari 1998

På basis av föreskriften (TM 9705) som finansministeriet meddelade den 31 oktober 1997 om uppgörandet av en ingående balansräkning var det möjligt att då räkenskapsverkens ingående balansräkningar gjordes upp den 1 januari 1998 lämna sådan nationalegendom som anskaffats före den 1 januari 1998 och som inte används som anläggningstillgångar i form av produktionsfaktorer, verksamhetslokaler eller i annan produktion utan värdering och utan notering i den ingående balansräkningen.

Statskontoret har den 18.9.2014 meddelat föreskriften om förteckningen över nationalegendom som saknas i den ingående balansräkningen den 1 januari 1998. Förteckningen ska gälla situationen som råder den 31 december 2014. Förteckningen ska undertecknas och arkiveras i anslutning till den ingående balansräkningen för 1998.

Om egendom som noterats i förteckningen avförs ska detta noteras i förteckningen. Om det efter den 31 december 2014 ytterligare uppdagas nationalegendom som inte noterats i den ingående balansräkningen och inte har upptecknats i en förteckning i enlighet med den här föreskriften, noteras den i balansräkningen till gängsevärde. Om det inte är möjligt att fastställa gängsevärde, ska egendomen läggas till företeckningen.

11.4.1.5 Uppskrivningar på nationalförmögenhet och anläggningstillgångar

Om givandet av riktiga och tillräckliga uppgifter förutsätter det kan uppskrivningar i balansposterna för nationalförmögenhet och anläggningstillgångar göras med iakttagande av villkoren i förordningen om statsbudgeten 66 d §.

11.4.2 Omsättningstillgångar

Omsättningstillgångar är nyttigheter avsedda att överlåtas eller konsumeras som sådana eller i mer förädlad form.

Anskaffningar och försäljning bokförs under räkenskapsperioden löpande på respektive konto för inkomster och utgifter från verksamheten. I bokslutet inventeras omsättningstillgångarna och värderas så att lagerförändringen kan bokföras.

Enligt förordningen om statsbudgeten 66 g § 1 momentet stadgas följande om omsättningstillgångar:

> *Anskaffningsutgiften för de omsättningstillgångar som återstår vid finansårets utgång aktiveras. Är den sannolika anskaffningsutgiften för omsättningstillgångar eller det sannolika överlåtelsepriset för omsättningstillgångar i fråga om avgiftsbelagd verksamhet vid finansårets utgång lägre än anskaffningsutgiften, skall skillnaden dock upptas såsom kostnad. (600/1997)*

Inventeringen är en del av ämbetsverkets eller institutionens normala egendomsförvaltning och ekonomi. Inventering skall göras minst en gång per år och, om ämbetsverket eller institutionen inte behöver ha lagerbokföring, alltid avseende läget på bokslutsdagen (58 § BF). Inventeringen behöver inte företas på årets sista dag, förutsatt att man på ett tillförlitligt sätt kan redogöra för transaktionerna under slutet av året.

Anskaffningsutgiften för omsättningstillgångar kalkyleras alltid på det mervärdesskattefria priset.

Är den sannolika anskaffningsutgiften (återanskaffningspriset) för omsättningstillgångar eller det sannolika överlåtelsepriset (försäljningspriset) för omsättningstillgångar i fråga om avgiftsbelagd verksamhet vid finansårets utgång lägre än anskaffningsutgiften, skall skillnaden dock upptas såsom kostnad. Ett sådant avdrag, som beror på att priset på omsättningstillgången sjunkit eller på inkurans, skall bokföras som kostnad, liksom även den verkliga lagerminskningen.

En sjunkande pristrend eller försämrade försäljningsutsikter kan leda till en situation, där återanskaffningspriset eller det sannolika överlåtelsepriset är lägre än omsättningstillgångens ursprungliga anskaffningspris. I samband med inventeringen av omsättningstillgångarna är det dessutom viktigt att avgöra andelen inkuranta omsättningstillgångar. Sådana omsättningstillgångar för vilka man inte kan förutse något användningsändamål är inkuranta. Det är ofta fråga om sådana omsättningstillgångar som man inte har haft användning för på länge. När inkurans konstaterats, skall anskaffningsutgiften för de inkuranta omsättningstillgångarna till den del som motsvarar den sannolika värdeminskningen upptas som kostnad i affärsbokföringen.

Aktiveringen av omsättningstillgångarna följer väsentlighetsprincipen. Enligt denna princip aktiveras endast sådana omsättningstillgångar, som är avsedda att överlåtas eller konsumeras och som genom aktiveringen påverkar presentationen av riktiga och tillräckliga uppgifter om bokföringsenhetens verksamhet och ekonomi samt hur dessa utvecklas i intäkts-

och kostnadskalkylen. Till exempel blankett- och publikationslager vars anskaffningsutgift med beaktande av omfattningen på bokföringsenhetens verksamhet är liten aktiveras inte.

Lagerförändringen visar hur värdet på produkterna i lagret vid räkenskapsperiodens slut har förändrats jämfört med slutet av föregående räkenskapsperiod. En förändring i lagervärdet under räkenskapsperioden påverkar kostnaderna under räkenskapsperioden så att en minskning av lagervärdet ökar räkenskapsperiodens kostnader och en ökning av lagervärdet minskar räkenskapsperiodens kostnader. Bokningen av det förändrade lagervärdet korrigerar därmed lagervärdet i balansräkningen att motsvara situationen på bokslutsdagen samtidigt som intäkts- och kostnadskalkylen korrigeras att motsvara de faktiska kostnaderna under räkenskapsperioden.

Lagerförändringarna (ökning eller minskning) på kontona 15090 Övrigt material och tillbehör, 15210 Färdiga varor samt 15290 Övriga färdiga omsättningstillgångar bokförs så att kontot 40900 Ökning (+) eller minskning (-) av material-, tillbehörs- och varulagret används som motkonto.

Lagerförändringarna på kontona för halvfärdiga projekt och produkter under kontoslaget 151 Halvfärdiga produkter samt lagerförändringar (ökning eller minskning) på kontot 15200 Färdiga produkter bokas med kontot 46000 Produktionslagerökning (+) eller minskning (-) som motkonto.

En bokning av en lagerförändring i omsättningstillgångarna i affärsbokföringen föranleder ingen bokning i budgetbokföringen.

Omsättningstillgångar med lång tillverkningstid

Också i fråga om omsättningstillgångar med lång tillverkningstid (långvariga projekt) tillämpar man i statens bokföring en bokföringssätt av intäkter och kostnader som grundar sig på överlåtelse av prestationen. Under räkenskapsperioden bokförs de löpande utgifterna för ett långvarigt projekt på de vanliga utgiftskontona liksom anskaffningarna av omsättningstillgångar i allmänhet. I slutet av räkenskapsperioden inventeras de pågående projekten och anskaffningsutgiften för dem aktiveras som pågående produktion i balansräkningen. Samtidigt korrigeras kostnaderna från verksamheten genom en motbokning som ökning eller minskning av produktionslagren i intäkts- och kostnadskalkylen. Inkomsten för långvariga projekt bokförs som intäkt enligt prestationsprincipen i samband med överlåtelsen av prestationen. Inkomst som influtit innan prestationen överlåtits behandlas såsom förskottsbetalning.

Den pågående produktionen kan omfatta både materiella och immateriella halvfärdiga produkter. En immateriell tillgång, till exempel ett forskningsprojekt, kan bokföras såsom halvfärdig produktion om det utgör en separat helhet, som bevisligen blir klar vid en viss tidpunkt. Enligt väsentlighetsprincipen aktiveras endast anskaffningsutgiften på sådana halvfärdiga produkter för vilka aktiveringen påverkar presentationen av riktiga och tillräckliga uppgifter om bokföringsenhetens verksamhet och ekonomi samt utvecklingen av dessa i intäkts- och kostnadskalkylen och balansräkningen.

Utgifter för produktionen av sedvanliga massbeslut och övriga motsvarande administrativa prestationer, behöver inte aktiveras i balansräkningen, utan de kan i sin helhet upptas som kostnad. Till exempel skall anskaffningsutgiften för ett sådant projekt som prissatts på affärsekonomiska grunder och som genom aktiveringen påverkar presentationen av riktiga och tillräckliga uppgifter, däremot aktiveras också i det fall att man fakturerat kunden mot de uppkomna kostnaderna.

11.4.3 Placeringar i värdepapper och övriga placeringar

Under räkenskapsperioden behandlas köp och försäljning av placeringar samt utlåning och återbetalningar av lån på egna konton under följande kontoslag:

134 Emitterade skuldebrevslån i euro

135 Köp av masskuldebrevslån i euro

136 Övriga långfristiga placeringar i euro

137 Emitterade skuldebrevslån i utländsk valuta

138 Köp av masskuldebrevslån i utländsk valuta

139 Övriga långfristiga placeringar i utländsk valuta

181 Köp av masskuldebrevs-lån i euro

183 Köp av masskuldebrevslån i utländsk valuta

188 Övriga kortfristiga placeringar i euro

189 Övriga kortfristiga placeringar i utländsk valuta

I bokslutet korrigeras kontona för köp, utlåning och placeringar under ovan nämnda kontoslag (konton som slutar med siffran 00) med den försäljning och de återbetalningar som skett under räkenskapsperioden och som bokats på egna konton (konton som slutar med siffran 10) under ovan nämnda kontoslag.

11.4.4 Fordringar och skulder

Fordringar och skulder består av balansräkningens aktiva poster under långoch kortfristiga finansieringstillgångar och balansräkningens passiva poster under lång- och kortfristigt främmande kapital.

11.4.4.1 Värdering av fordringar och skulder i bokslutet

I förordningen om statsbudgeten 66 c § 1 momentet stadgas om värderingen av balansposter i eurobelopp:

I bokslutet upptas

1) fordringar till nominellt belopp, dock högst till det sannolika värdet, (600/1997)

2) värdepapper, som utgör finansieringstillgång, och andra sådana finansieringsmedel till anskaffningsutgiften eller, om deras sannolika överlåtelsepris på bokslutsdagen är lägre, till detta värde, (600/1997)

3) skulder till ett nominellt belopp som korrigerats enligt den emissionsvinst eller -förlust som uppkommit i samband med upplåningen eller, om skulden är bunden vid index eller annan jämförelsegrund, till det högre belopp vartill den stigit på grund av den förändrade jämförelsegrunden. (1175/2002)

Statens fordringar upptas i bokslutets balansräkning till nominellt belopp, dock högst till det sannolika värdet. Med fordringens nominella belopp avses det ursprungliga avtalsenliga värdet på fordringen med avdrag för genomförda prestationer. Värdet på fordringen kan vara lägre än det nominella värdet på grund av att den kan ha blivit osäker. Vid uppskattningen av det sannolika värdet på fordringarna måste man för varje fordran i princip individuellt beakta de kända osäkerhetsfaktorerna vid uppgörandet av bokslutet. Fordran upptas

i balansräkningen endast till det värde som den fortfarande väntade betalningsprestationen täcker, och det belopp som motsvarar värdeminskningen upptas i bokslutet som kostnad. Den försämring i gäldenärens betalningsförmåga som leder till kreditförluster sker i allmänhet gradvis. En statlig fordran får avskrivas först efter att man pålitligt utrett att fordran inte kan indrivas eller att det inte är ändamålsenligt att fortsätta indrivandet på grund av fordrans ringa storlek (se Allmänna föreskrifter om tillämpningen av statsbudgeten, avsnitten 6.9 - 6.10).

I förordningen om statsbudgeten 66 c § stadgas vid sidan av fordringar om upptagandet av värdepapper och andra sådana finansieringsmedel som hör till finansieringstillgångarna i balansräkningen i bokslutet. I regel upptas de till anskaffningsutgiften, men om deras sannolika överlåtelsepris på bokslutsdagen är lägre än anskaffningspriset upptas de i balansräkningen till det sannolika överlåtelsepriset och den överstigande delen av anskaffningsutgiften bokförs som kostnad.

I bokslutet upptas statens skulder i regel till nominellt belopp i balansräkningen. Skuldens nominella värde är i allmänhet det samma som det ursprungliga skuldbeloppet med avdrag för amorteringar av skulden. Om penningbeloppet vid upptagandet av lånet dock är större eller mindre än skuldens nominella värde i synnerhet på grund av att skuldens (t.ex. masskuldebrevslånets) nominella ränta är högre eller lägre än marknadsräntan upptas skulden i balansräkningen till nominellt belopp som korrigerats med emissionsvinsten eller -förlusten, d.v.s. differensen mellan det erhållna penningbeloppet och det nominella värdet. En emissionsdifferens som uppstått vid upptagande av lån periodiseras i bokslutet på basis av lånets löptid (lånetid) och amorteringarnas belopp en konsekvent del av emissionsförlusten som kostnad eller av emissionsvinsten som rättelse av kostnader.

Om lånet är bundet vid ett index eller annan jämförelsegrund upptas skulden i balansräkningen till ett högre värde än det nominella enligt den ändrade jämförelsegrunden. Efter att ett index eller annan jämförelsegrund stigit skall ökningen i skulder registreras. Om jämförelsegrunden däremot sjunkit beaktas vid uppgörande av bokslutet inte det att skuldens värde är lägre än det nominella värdet. Motposten för ökningen i skulden bokförs i bokslutet beroende på postens karaktär antingen som kostnad i intäkts- och kostnadskalkylen eller som värderingspost bland balansräkningens aktiva.

I förordningen om statsbudgeten 66 c § 2 momentet stadgas följande om omräknandet av fordringar och skulder i utländsk valuta till eurobelopp när de upptas i bokslutet:

> *Fordringar i utländsk valuta samt skulder och andra förbindelser i utländsk valuta omräknas till euro enligt den sista kurs för finansåret som publicerats av Europeiska centralbanken. Är fordringar, skulder eller andra förbindelser emellertid genom avtal eller på något annat sätt bundna vid en bestämd kurs, omräknas de till euro enligt denna kurs. (1253/2004)*

Med statens affärstransaktioner i utländsk valuta (valutatransaktioner) avses affärstransaktioner i någon annan valuta än euro. Affärstransaktioner i utländsk valuta bokförs i regel omräknade i euro enligt kursen för transaktionsdagen. Vid bokslutet fordringar och skulder i valuta omvandlas till euro enligt den valutakurs som Europeiska centralbanken noterar vid årsskiftet.

Om man under räkenskapsperioden har omvandlat affärstransaktionerna till euro till exempel med fasta, månatliga kurser skall man när man senast då bokslutet uppgörs övergå till användning av den grund som anges i 66 c § i budgetförordningen.

Mindre inkomster och utgifter kan också lämnas utan omräkning i bokslutet och hänföras på grundval av betalning.

När fordringar och skulder i valutabelopp i bokslutet omräknas till euro uppstår kalkylmässiga kursdifferenser, som realiserar vid betalning.

Kursdifferenser, både realiserade och orealiserade, som anknyter till fordringar i utländsk valuta (t.ex. ett emitterat lån) bokförs på konto 50100 Kursdifferenser från fordringar. Kursdifferenser som anknyter till värdering av en skuld i utländsk valuta bokförs på konto 51110 Orealiserade kursdifferenser för skulder.

Kursdifferenser, som orsakas av omräkning av försäljningsfordringar och leverantörsskulder i valutabelopp till euro enligt den sista kurs för finansåret, bokförs som en korrektivpost på samma ABF- och BBF-konto som original inkomst och utgift hade registreras. Omräkning av denna inkomst och utgift som registreras i budgetbokföring enligt prestationsprincipen har också inflytande på användning av anslag i budget.

Värderingsregistreringarna, med undantag av kursdifferenser av försäljningsfordringar och leverantörsskulder, upplöses i början av följande räkenskapsperiod, vilket betyder att den slutliga kursdifferensen räknas ut på basis av den ursprungliga kursen på skulden och kursen vid återbetalningstidpunkten.

11.4.4.2 Fordringar och skulder med lång och kort verkningstid

I bokslutet överförs följande räkenskapsperiods amorteringar på långfristiga fordringar och skulder till gruppen för kortfristiga fordringar och skulder, frånsett fordringarna på kontot 16000 ’Långfristiga lånefordringar i euro’. Kortfristiga är sådana fordringar eller skulder eller delar av dem, som förfaller till betalning under följande räkenskapsperiod.

Långfristiga lånefordringar i euro

I bokslutet korrigeras kontot 16000 Långfristiga lånefordringar i euro med de amorteringar som under räkenskapsperioden flutit in på konto 16010 Återbetalning av långfristiga lånefordringar i euro.

I bokslutet överförs inte de amorteringar på kontot 16000 Långfristiga lånefordringar i euro som skall betalas under nästa räkenskapsperiod till kontot för kortfristiga fordringar, eftersom återbetalningen av dessa på sociala grunder beviljade lån är mer osäker än i allmänhet.

Övriga långfristiga fordringar

De betalningar på kontona för övriga långfristiga fordringar, dvs. 16020 Långfristiga resultatregleringar och 16090 Övriga långfristiga fordringar, som förfaller till betalning under följande räkenskapsperiod, registreras i bokslutet på kontot 17990 Övriga förskott. Kontona 17390 Övriga resultatregleringar (T) och 17490 Övriga kortfristiga fordringar (T) kan inte användas i detta sammanhang, eftersom de medför en skillnad i avstämningskalkylen.

Kortfristiga fordringar

I bokslutet korrigeras på kontona under kontoslagen

171 Lånefordringar i euro och

172 Lånefordringar i utländsk valuta

bokförda kortfristiga fordringar med de återbetalningar som influtit under räkenskapsperioden och som har registrerats på kontona för återbetalningar under samma kontoslag.

Långfristigt främmande kapital

På kontona under kontoslagen för långfristiga lån

240 Lån upptagna i euro

241 Lån upptagna i utländsk valuta

244 Lån ur statliga fonder utanför budgeten

görs i bokslutet två bokningar:

1. *Långfristiga lån korrigeras med eventuella saldon på kontona för amorteringar under kontoslaget 252 Amorteringar som skall betalas följande räkenskapsperiod och. (Saldot uppstår då när man under den föregående räkenskapsperioden överfört till kortfristiga lån den delen av lånen som ämnats förkortas och den överförda delen avviker från de förkortningar son inträffat under räkenskapsperioden.)*
2. *Andelen för amorteringar under följande år bokas bort från det långfristiga lånet till kontona för amorteringar under kontoslaget 252 Amorteringar som skall betalas under följande räkenskapsperiod.*

De amorteringarna på kontona för övriga långfristiga skulder, d.v.s. 24790 Övriga långfristiga resultatregleringar och 24990 Övriga långfristiga skulder, som förfaller till betalning under följande finansår registreras i bokslutet på kontot 25690 Övriga erhållna förskott. Kontona 26190 Övriga resultatregleringar (T) och 26290 Övriga kortfristiga skulder (T) får ej användas, eftersom de medför en skillnad i avstämningskalkylen.

Kortfristigt främmande kapital

I bokslutet korrigeras på kontona under kontoslagen

253 Kortfristiga lån i euro

254 Kortfristiga lån i utländsk valuta

bokförda kortfristigt lån med amorteringar som har influtit under räkenskapsperioden och som har registrerats på kontona för amorteringar under samma kontoslag.

Bokföringen av statens skuldskötsel inklusive bokslutsregistreringar behandlas närmare i ett separat kapitel.

11.4.5 Förskott

Inkomster av försäljning av prestationer registreras enligt prestationsprincipen som intäkter för det år då prestationen överlåts till kunden. Om kunden under räkenskapsperioden har gjort betalningar innan prestationen överlåtits bokas de i affärsbokföringen som erhållna förskott på ett konto under kontoslaget 256 Mottagna förskott.

Utgifter för anskaffning av produktionsfaktorer bokförs enligt prestationsprincipen. Om utgifter betalats innan motsvarande nyttighet erhållits bokas de som betalade förskott. För betalade förskott finns bland aktiva i balansräkningen en egen post i respektive slag av tillgångar.

De sedvanliga givna förskotten i anslutning till ämbetsverkets eller inrättningens verksamhet, som t.ex. reseförskott samt övriga kontantförskott, registreras senast i samband med bokslutet på verksamhetsutgiftsmomentet som budgetutgift. Vid bokföringen av

förskottsbetalningar under finansåret är det möjligt att i stället för det slutgiltiga budgetkontot använda budgetbokföringens konto 620 Budgetutgifter som skall bokföras på budgetkontot.

I bokslutet får saldot på kontot 620 inte innehålla kassautbetalningar för budgetutgifter som orsakats av ämbetsverkets sedvanliga verksamhet.

11.4.6 Resultatregleringar

Som resultatregleringar upptas i bokslutet sådana obetalda inkomster och utgifter enligt prestationsprincipen som hänförs till räkenskapsperioden och som inte ingår i, försäljningsfordringarna, förskottsbetalningarna eller leverantörsskulderna. För det mesta avser bokningarna inkomster och utgifter föranledda av att en viss tid förflyter, såsom hyresinkomster och-utgifter, ränteinkomster och -utgifter, bruksavgifter för energi och löner.

Utgiftsförskott och inkomstrester upptas under resultatregleringar. Utgiftsförskott är bland annat i förväg betalda hyror och räntor. Inkomstrester är i sin tur bland annat oerhållna ränte- och hyresinkomster. Resultatregleringsskulderna består bland annat av semesterlöneskulder och ränteutgifter som hänför sig till finansåret men som ännu inte blivit betalda. Till resultatregleringsposterna hör också inkomstrester och utgiftsrester.

Exempel på registrering av en resultatregleringsskuld inom räkenskapsåret ååå0

När bokslutet görs upp finns inte någon räkning att tillgå över arvodet till en utomstående sakkunnig för hans tjänster under tiden 1.10.ååå0-31.12.ååå0. På basis av ett avtal vet man emellertid att den prestationsbaserade andelen för perioden vvv0 utgör 300.000 € + moms 22 %.

Ifrågavarande post bokförs i bokslutet som resultatregleringsskuld.

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
43920 Sakkunnigoch utredningstjänster	xx.xx.xx		300 000	
93000 Mervärdesskattekostnader	xx.xx.xx		66 000	
26190 Övriga resultatregleringar (T)				366 000

Exempel på hur en resultatregleringsskuld korrigeras inom räkenskapsåret ååå1

I mars följande år kommer räkningen för sakkunnig- och utredningstjänster 500.000 € + moms 22 % för tiden 1.10.ååå0 - 28.2.ååå1 och den införs i bokföringen i mars ååå1 genom en korrigering av resultatregleringen.

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
26190 Övriga resultatregleringar (T)			366 000	
43920 Sakkunnig- och utredningstjänster	xx.xx.xx		200 000	
93000 Mervärdesskattekostnader	xx.xx.xx		44 000	
25700 Leverantörsskulder (T)				610 000

Bokföring av semesterlöneskulden

Semesterlöneskulden omfattar lönerna för intjänade, men vid tidpunkten för bokslutet ännu oanvända semesterdagar med deras lönebikostnader. Det är alltså fråga om utgifter, som enligt prestationsprincipen hänför sig till räkenskapsperioden, men som ännu är obetalda vid tidpunkten då bokslutet görs upp. Utgifterna skall införas i bokslutet som resultatreglering i form av skuld.

Semesterlöneskulden registreras alltid i affärsbokföringen. Semesterlön och semesterpenning, som budgeterats enligt prestationsprincipen i budgeten, hänförs dessutom i budgetbokföringen till det finansår under vilket semesterlönen och semesterpenningen förtjänats.

Bokföringsenheten skall som semesterlöneskuld bokföra det belopp som det skulle innebära i utgifter om semesterlönerna behövde betalas ut på en gång den dag bokslutet görs upp.

Registrering av semesterlöneskulden

En registrering av semesterlöneskulden är en transaktion mellan kontot för förändringar i semesterlöneskulden och kontot för semesterlöneskulden. En förändring i semesterlöneskulden specificeras således på två olika konton för omkostnader. På kontot 41080 Förändringar i semesterlöneskulden bokförs lönerna för outnyttjade semesterdagar vid tidpunkten för bokslutet, och på kontot 41180 Förändringar av lönebikostnadsskulder för semesterlöner bokförs lönebikostnaderna för outnyttjade semesterdagar vid tidpunkten för bokslutet.

Ett ämbetsverk kan ha semesterlöner som budgeterats såväl enligt prestationsprincipen som enligt kontantprincipen. När semesterlönen budgeterats enligt prestationsprincipen är förändringen som orsakats av en ökning i semesterlöneskulden en budgetutgift medan en förändring som orsakats av en minskning betraktas som gottgörelse för budgetutgiften.

Kontot för semesterlöneskulder väljs på grundval av huruvida semesterlönerna upptagits i budgeten enligt kontantprincipen eller prestationsprincipen. Beträffande semesterlön och semesterpenning som budgeterats enligt kontantprincipen bokförs beloppet på resultatregleringskontot 26110 Semesterlöneskuld och beträffande poster som budgeterats enligt prestationsprincipen på resultatregleringskontot 26140 Semesterlöneskuld (T).

Förändringen i semesterlöne- och semesterpenningskulder registreras också i budgetbokföringen på vederbörande budgetkonto. Däremot görs den prestationsbaserade registreringen av semesterlön och semesterpenning, som budgeterats enligt kontantprincipen, endast i affärsbokföringen.

Exempel på bokföring av semesterlöneskuld då semesterlönen budgeterats enligt kontantprincipen i budgeten

Semesterlöneskulden för räkenskapsperioden 1.1.åååo - 31.12.åååo har (31.12.åååo) bokförts som resultatregleringsskuld på följande sätt.

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
41080 Förändringar i semesterlöneskulden			15 000	
41180 Förändringar av lönebikostnadsskulder för semesterlöner			3 990	
26110 Semesterlöneskuld				18 990

Semesterlönerna betalas under finansåret ååå1 till personer med tjänste- eller arbetsförhållande i samband med den normala lönebetalningen. Löneregistreringarna görs normalt på kontona för lönebikostnader i affärsbokföringen och på vederbörande budgetkonton.

På basis av uträkningarna ovan är semesterlöneskulden för räkenskapsperioden 1.1.ååå1-31.12.ååå1 20.851 €, varav lönernas andel är 16.470 € och bikostnadernas 4.381 €. Vid bokslutet (31.12.ååå1) bokförs förändringen i obetalda semesterlöner inklusive lönebikostnader för räkenskapsperioderna ååå1 och ååå0 1.861 € (20.851–18.990) under resultatregleringsskulder.

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
41080 Förändringar i semesterlöneskulden			1 470	
41180 Förändringar av lönebikostnadsskulder för semesterlöner			391	
26110 Semesterlöneskuld				1 861

Det finansår då ämbetsverket enligt budgeten övergått från budgetering av semesterlönerna enligt kontantprincipen till budgetering enligt prestationsprincipen bokförs semesterlöne- och semesterpenningbokningarna beträffande de poster som uppstått under föregående finansår enligt kontantprincipen, och beträffande de poster som uppstått under innevarande finansår enligt prestationsprincipen.

Efter övergångsåret bokförs semesterlön och semesterpenning i budgetbokföringen i samband med deras utbetalning. Semesterlöneskulder som bokförts enligt prestationsprincipen korrigeras således inte direkt med hjälp av kontot för resultatregleringsskulder 26140 Semesterlöneskuld (T), liksom man inte heller gör det beträffande semesterlöneskuld för semesterlöner som budgeterats enligt kontantprincipen.

Bokföring av semesterlön enligt prestationsprincipen i budgetbokföringen skiljer sig inte från bokföring enligt kontantprincipen då endast ett moment (budgetkonto) används. Om flera budgetkonton används förutsätter bokföring av semesterlöneskulder också flera bokningar. I synnerhet då budgetkontona för ämbetsverkets löneutgifter varierar under finansåret är uppföljningen och bokföringen av prestationsbaserade semesterlöner i budgetbokföringen rätt komplicerat.

I de följande exemplen presenteras först bokföring av budgeterade semesterlöner enligt prestationsprincipen i budgetbokföringen då endast ett budgetbokföringskonto (BBF-konto xx.xx.xx) används. Därefter presenteras de registreringar som görs vid övergången från bokföring enligt kontantprincipen till bokföring enligt prestationsprincipen i en situation där ämbetsverkets löner betalas från två olika moment (två budgetbokföringskonton).

Exempel på registrering av semesterlöner då semesterlönerna budgeterats enligt prestationsprincipen i budgeten (ett budgetbokföringskonto)

Semesterlöneskulden för räkenskapsperioden 1.1.åååo-31.12.åååo har (31.12.åååo) bokförts som resultatregleringsskuld på följande sätt.

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
41080 Förändringar i semesterlöneskulden	xx.xx.xx		15 000	
41180 Förändringar av lönebikostnadsskulder för semesterlöner	xx.xx.xx		3 990	
26140 Semesterlöneskuld (T)				18 990

Semesterlönerna betalas under finansåret åååo till de personer som har ett tjänste- eller arbetsförhållande i samband med den normala lönebetalningen. Lönerna bokförs normalt på affärsbokföringens konton för lönebikostnader och på BBF-kontot xx.xx.xx.

Semesterlöneskulden för räkenskapsperioden 1.1.åååo - 31.12.åååo utgörs på basis av uträkningen ovan av 20.851 €, varav lönernas andel är 16.470 € och bikostnadernas 4.381 €. Vid bokslutet (31.12.åååo) bokförs förändringen i obetalda semesterlöner under räkenskapsperioderna åååo och åååo inklusive lönebikostnader 1.861 € (20.851–18.990) under resultatregleringsskulder.

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
41080 Förändringar i semesterlöneskulden	xx.xx.xx		1 470	
41180 Förändringar av lönebikostnadsskulder för semesterlöner	xx.xx.xx		391	
26140 Semesterlöneskuld (T)				1 861

Exempel på övergången från bokföring av semesterlön enligt kontantprincipen till bokföring enligt prestationsprincipen i budgetbokföringen (flera budgetbokföringskonton)

I början av räkenskapsperioden åååo är det ingående saldot på kontot 26110 Semesterlöneskuld 18.990 euro, varav semesterlönernas andel är 15.000 euro och lönebikostnadernas 3.990 euro. Semesterlöneskulden har i budgetbokföringen för år åååo bokförts enligt kontantprincipen. I budgeten för år åååo har ämbetsverket beträffande semesterlönerna övergått till budgetering enligt prestationsprincipen.

Under finansåret åååo betalas semesterlönerna till de personer som har ett tjänste- eller arbetsförhållande i samband med den normala löneutbetalningen. Lönerna bokförs normalt under affärsbokföringens konton för lönebikostnader och vederbörande budgetkonton. En del av de semesterlöner som skall betalas har intjänats år åååo och en del i januari-mars åååo. När semesterlönerna betalas är hela personalens lönebetalningsmoment xx.xx.xx.

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
41000 Löner för personer i tjänsteförhållande	xx.xx.xx		25 000	
41100 Arbetsgivarens socialskyddsavgif-	xx.xx.xx		1 704	
41120 Pensionsavgifter	xx.xx.xx		4 875	
41140 Olycksfall- och arbetarskyddspre-	xx.xx.xx	3010	71	
19200 Allmänna transaktionskonton för utgifter (T)				31 650

I bokslutet för år ååå1 utreds olika personers semesterlöner och bikostnader beträffande intjänade men outnyttjade semesterdagar vid slutet av finansåret specificerat enligt respektive budgetkonto. Lönen för en arbetstagare (arbetstagare A) har för en period på tre månader betalats från momentet xx.xx.yy, de övriga lönerna har betalats från anslagen för verksamhetsutgifter, moment xx.xx.xx.

Semesterlöneskuldens belopp inklusive lönebikostnader är sammanlagt 20.851 euro. Av semesterlöneskulden hänförs 1000 euro + lönebikostnader om 266 euro till momentet xx.xx.yy. Beloppet för de semesterlöner som hänförs till verksamhetsutgiftsmomentet är 15.470 euro och lönebikostnaderna uppgår till 4.115 euro.

Beträffande semesterlöner som budgeterats enligt kontantprincipen bokförs korrigeringen av semesterlöneskulden, som registrerats 31.12.ååå0, under kontot 26110 och semesterlöneskulden 31.12.ååå1 enligt prestationsprincipen på följande sätt:

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
26110 Semesterlöneskuld			18 990	
41080 Förändringar i semesterlöneskulden				15 000
41180 Förändringar av lönebikostnadsskulder för semesterlöner				3 990
41080 Förändringar i semesterlöneskulden	xx.xx.xx		15 470	
41180 Förändringar av lönebikostnadsskulder för semesterlöner	xx.xx.xx		4 115	
41080 Förändringar i semesterlöneskulden	xx.xx.yy		1 000	
41180 Förändringar av lönebikostnadsskulder för semesterlöner	xx.xx.yy		266	
26140 Semesterlöneskuld (T)				20 851

Exempel på bokföring av semesterlöneskuld då semesterlönen i budgeten budgeteras enligt prestationsprincipen

Semesterlöneskulden för räkenskapsperioden 1.1.ååå1 - 31.12.ååå1 har (31.12.ååå1) bokförts som resultatregleringsskuld på samma sätt som i föregående exempel. Det inledande saldot på kontot 26140 Semesterlöneskuld (T) för räkenskapsperiod ååå2 är 20.851 euro, varav semesterlönernas andel är 16.470 euro och lönebikostnadernas andel 4.381 euro.

Semesterlönerna betalas under finansåret ååå2 till de personer som har ett tjänste- eller arbetsförhållande i samband med den normala lönebetalningen. Bokföringen av löner sker normalt under affärsbokföringens konton för lönebikostnader och respektive budgetkonton. En del av de betalda semesterlönerna har intjänats år ååå1 och en del i januari-mars år ååå2. När semesterlönerna betalas är hela personalens lönebetalningsmoment xx.xx.xx.

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
41000 Löner för personer i tjänsteförhållande	xx.xx.xx		25 000	
41100 Arbetsgivarens socialskyddsavgifter	xx.xx.xx		1 704	
41120 Pensionsavgifter	xx.xx.xx		4 875	
41140 Olycksfall- och arbetarskyddspremier	xx.xx.xx	3010	71	
19200 Allmänna transaktionskonton för utgifter (T)				31 650

Vid bokslutet för år ååå2 utreds de semesterlöner inklusive lönebikostnader, som olika personer intjänat vid slutet av finansåret, visavi outnyttjade semesterdagar specificerat enligt respektive budgetkonto. Lönen för en arbetstagare (arbetstagare A) har under en period om tre månader betalats från momentet xx.xx.yy, de övriga lönerna har betalats ur anslagen för verksamhetsutgifter, moment xx.xx.xx. Beloppet för semesterlöneskulden vid slutet av finansåret ååå2 är enligt personalsystemets rapport sammanlagt 22.788 euro, varav semesterlönernas andel är 18.000 euro och lönebikostnadernas andel 4.788 euro. Av semesterlöneskulden hänförs 1.266 euro till moment xx.xx.yy.

Under finansåret ååå2 är förändringen i semesterlöneskulden 22.788 euro – 20.851 euro = 1.937 euro, varav andelen semesterlöner som hänförs till momentet xx.xx.yy är 1.000 euro och bikostnadernas andel 266 euro. De andelar av semesterlönerna och bikostnaderna som hänförs till verksamhetsutgiftsmomentet är 530 euro och 141 euro. Förändringen i semesterlöneskulden bokförs enligt prestationsprincipen på följande sätt:

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
41080 Förändringar i semesterlöneskulden	xx.xx.xx		530	
41180 Förändringar av lönebikostnadsskulder för semesterlöner	xx.xx.xx		141	
41080 Förändringar i semesterlöneskulden	xx.xx.yy		1 000	
41180 Förändringar av lönebikostnadsskulder för semesterlöner	xx.xx.yy		266	
26140 Semesterlöneskuld (T)				1 937

11.4.7 Registrering av eget kapital

Eget kapital indelas i statens kapital och fondernas kapital.

Saldot för statens kapital bildades som en kalkylmässig post i samband med den ingående balansräkningen per 31.12.1997. I den ingår skillnaderna mellan slutsumman av

egendomsrapporten (aktiva i den ingående balansen) och det främmande kapitalet i kapitalrapporten (passiva i den ingående balansen).

Statens kapital

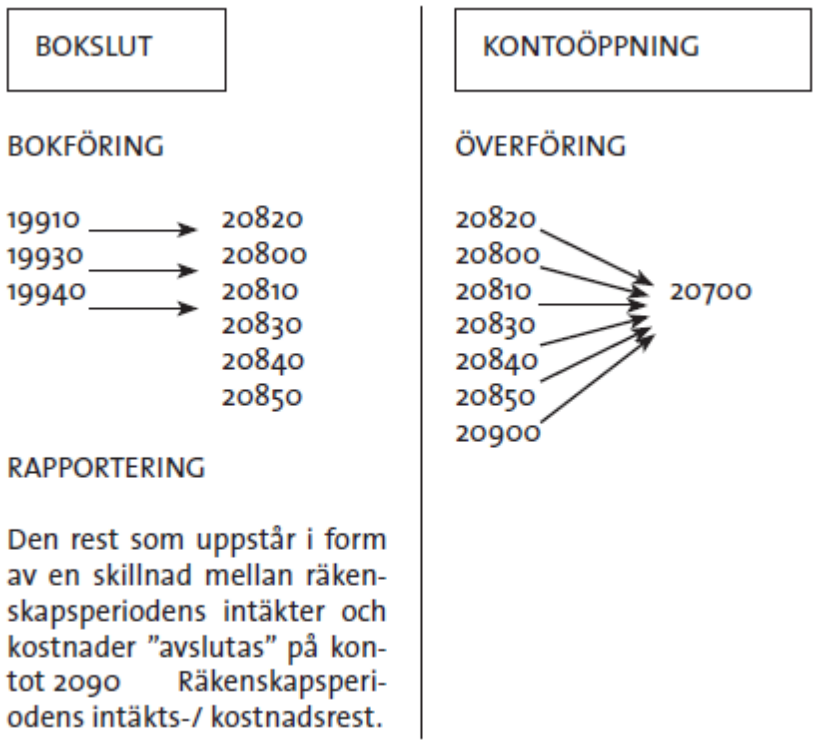
I bokslutet skall räkenskapsperiodens kumulerade saldo på följande konton avslutas till konton under kontoslag 208 Överföring av kapital:

- 19910 Remisskonto (T) till kontot 20820 Överföringar från remisskonto (T)
- 19930 Täckningsmedel (T) till kontot 20800 Överföringar från statens allmänna transaktionskonto för utgifter (T)
- 19940 Tömningar (T) till kontot 20810 Överföringar till statens allmänna transaktionskonto för inkomster (T)

Efter bokslutstransaktionerna skall det inte finnas något saldo på följande konton:

- 19910 Remisskonto (T)
- 19920 Utgifter som överförs till en annan bokföringsenhet
- 19930 Täckningsmedel (T)
- 19940 Tömningar (T)
- 19950 Bokföringsenhetens interna remisskonto (T)
- 19960 Interna täckningsmedel (T)
- 19970 Interna tömningar (T)

Figuren nedan klargör boksluts- och kontoöppningskedjan:



Kontona för konteringar mellan bokföringsenheterna (remisskonto, täckningsmedel, tömningar) avslutas i samband med bokslutet på kapitalöverföringskonton. På detta sätt förhindras en ackumulering av ifrågavarande kontons saldon från år till år i bokföringsenheternas bokslut. Dessutom tillkommer utgående saldot på kontot för föregående finansår.

Vid kontoöppningen överförs alla kontosaldon i kontoslag 208 till konto 20700 Ändringar av kapitalet från tidigare räkenskapsperioder. Det är inte tillåten att göra registreringar på kontot.

Exempel på överföring av saldot på 19910 Remisskontot (T)

Kontot 19910 Remisskonto (T) innehåller betalningar för en annan bokföringsenhets räkning. Remisskontots saldo, som samlats upp under räkenskapsperioden, överförs till konto 20820 Överföringar från remisskonto (T).

Under räkenskapsperioden har remisskontot debiterats med 540 € och kreditetrats med 400 €.

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
19910 Remisskonto (T)		xxxx		140
20820 Överföringar från remisskonto (T)		yyyy	140	

Exempel på överföring av saldot på kontot 1993 Täckningsmedel (T)

Kontot 19930 Täckningsmedel (T) innehåller den uppsamlade täckningen på bokföringsenhetens allmänna transaktionskonto för utgifter konto. Det kumulativa saldot som uppsamlats på kontot vid bokslutet överförs till kontot 20800 Överföringar från statens allmänna transaktionskonto för utgifter (T).

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
19930 Täckningsmedel (T)			700	
20800 Överföringar från statens allmänna transaktionskonto för utgifter (T)				700

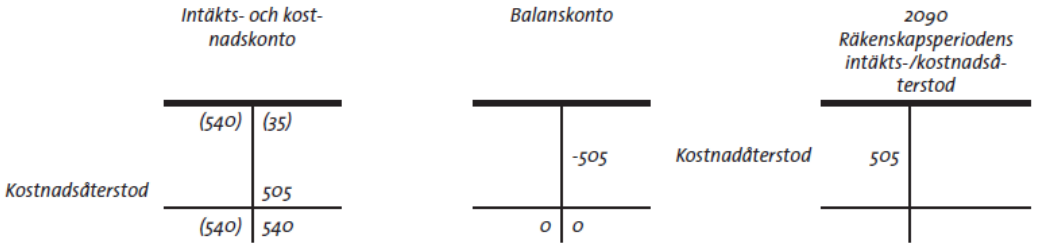
Exempel på överföringar av saldot för kontot 19940 Tömningar (T)

Kontot 19940 Tömningar (T) innehåller de överförda inkomsterna på bokförings-enhetens allmänna transaktionskonto för inkomster. Det kumulativa saldot som uppsamlats på kontot vid bokslutet överförs till kontot 20810 Överföringar till statens allmänna transaktionskonto för inkomster (T).

ABF -konto	BBF -konto	Partner	Debet	Kredit
19940 Tömningar (T)				68
20810 Överföringar till statens allmänna transaktionskonto för inkomster (T)			68	

Räkenskapsperiodens intäkts -/kostnadsåterstod (209)

I bokslutet avslutas räkenskapsperiodens intäkter och kostnader till intäkts- och kostnadskonton. Den rest för räkenskapsperioden, som uppstår som en skillnad mellan dessa, avslutas "programmässigt" på kontot 20900 Räkenskapsperiodens intäkts -/kostnadsåterstod. Man får inte göra registreringar till detta konto.



Kapital av statens fonder utanför budgeten

Saldot för slag 210 Statens fonder utanför budgeten visar fondens eget kapital.

I samband med kontoöppningen överförs saldot på konto 21030 Räkenskapsperiodens intäkts -/kostnadsåterstod "programmässigt" till konto 21020 Intäkts -/kostnadsåterstod från tidigare räkenskapsperioder. På motsvarande sätt överförs saldot på kontot 21010 Budgetöverföringar till konto 21000 Kapitalet i statens fonder utanför budgeten.

11.4.8 Reserveringar

Endast de statliga fonderna utanför budgeten kan göra frivilliga och obligatoriska reserveringar, om detta är möjligt enligt en lag eller annan författning som rör fonden.

11.4.9 Värderingsposter

Värderingsposterna består av uppskrivningar på nationalförmögenhet och anläggningstillgångar samt i balansräkningen upptagna motposter för värdestegring och -minskning av

främmande kapital. En förutsättning för uppskrivning av värdet på egendom är att skillnaden mellan det sannolika överlåtelsepriset och anskaffningspriset är bestående och väsentlig. I förordningen om statsbudgeten 66 d § stadgas om uppskrivningar:

> *Är det sannolika överlåtelsepriset för ett jord- eller vattenområde, en byggnad, ett värdepapper eller någon annan därmed jämförbar nyttighet, som hör till nationalförmögenheten eller anläggningstillgångarna, vid utgången av finansåret varaktigt väsentligt högre än anskaffningsutgiften, kan i balansräkningen utöver den icke avskrivna delen av anskaffningsutgiften upptas en uppskrivning motsvarande högst skillnaden mellan det sannolika överlåtelsepriset och den icke avskrivna delen av anskaffningsutgiften. Uppskrivningsbeloppet skall upptas som en värderingspost bland passiva. Om en uppskrivning visar sig vara ogrundad skall den återföras. (600/1997)*

11.4.10 Felkonton

I bokslutet får det inte finnas saldo på felkontona 29900 Bokföringsenhetens felkonto och 29990 Centralbokföringens felkonto. De felaktiga registreringar som hamnat på dessa konton skall utredas och korrigeras beträffande hela registreringskombinationen.

11.4.11 Reservationsanslag

Reservationsanslagen är anslag för två, tre eller fem år. När finansåret gått ut kan den oanvända delen av anslaget överföras att användas under följande räkenskapsperiod. En överföring av ett reservationsanslag utgör en budgetutgift för räkenskapsperioden i fråga, men i affärsbokföringen en utgift först under det år då anslaget de facto används. Av denna orsak skall registreringen som anknyter till överföringen av ett reservationsanslag göras på ett konto som hör till kontoslaget 99 Tekniska konton i affärsbokföringen.

En överföring av ett reservationsanslag utförs med minst den noggrannhet som motsvarar den detaljerade indelningen av budgeten. Vid överföring av reservationsanslag bildas av det överförda anslaget ett konto för överfört anslag som börjar med siffran 4.

I affärsbokföringen bokas överföringen av ett reservationsanslag som en kontoföring på båda sidor av kontot 99000 Överföring av reservationsanslag. Saldot på affärsbokföringens konto 99000 skall alltid vara noll.

Saldona på kontona för överförda anslag överförs att utgöra ingående saldon i den nya räkenskapsperiodens budgetbokföring.

Bildandet av ett konto för reserverade anslag och överföringen av reservationsanslaget har behandlats i Statskontorets föreskrift Bokföringens konton och i ett separat kapitel i denna handbok.

11.4.12 Övriga konton i budgetbokföringen som Statskontoret bestämt

Övriga konton i budgetbokföringen som Statskontoret särskilt har bestämt är följande budgetkonton som börjar med siffran 6:

- 600 Budgetinkomster som väntar på att bokföras på budgetkontot
- 610 Budgetinkomster som skall överföras till en annan bokföringsenhet
- 620 Budgetutgifter som väntar på att registreras på budgetkontot
- 630 Budgetutgifter som skall överföras till en annan bokföringsenhet

- 640 Delallokerade budgetinkomster
- 650 Budgetinkomster och -utgifter mot vederlag som har bokförts utgående från förbindelse
- 670 Finansiering utom budgeten och därmed finansierade utgifter
- 698 Bokföringsenhetens felkonto i budgetbokföringen
- 699 Centralbokföringens felkonto i budgetbokföringen

Med hjälp av budgetbokföringens konton nr 600 - 650 vill man säkerställa att en transaktion blir bokförd i budgetbokföringen.

Konton 610 och 630 får inte innehålla något saldo vid bokslutet eftersom endast sådana poster bör registreras på dessa konton som tillhör den pågående räkenskapsperioden. Budgetinkomster på kontot 610, som skall överföras till en annan bokföringsenhet, skall överföras på sin slutliga mottagare redan före bokslutet och på motsvarande sätt skall budgetutgifter på kontot 630, som gäller en annan bokföringsenhet, faktureras i god tid före bokslutet, så att det ämbetsverk till vilket utgifterna överförs kan göra de bokningar som behövs på ett lämpligt konto i budgetbokföringen.

Kontona 600 och 620 får inte innehålla sådana inkomster och utgifter som inkluderas i budgeten för det finansår som avslutas. Dylika poster är bl.a. gängse förskottsbetalningar under finansåret vilka anknyter till verksamheten. Poster som hör till finansårets budget skall bokföras till sina slutliga budgetkonton före bokslutet. På motsvarande sätt skall sådana händelser som bokförts på finansårets budgetkonton och som enligt budgeten inte är budgetinkomster eller budgetutgifter för finansåret, bokföras på kontot 600 eller 620 före bokslutet.

Kontot 640 används i samband med hänförande på grundval av prestationsgrad enligt budgetförordningen 5 b § där inkomster från projekt, som till sin omfattning är betydande och består av olika faser, bokförs som budgetinkomster den del som motsvarar projektets överlåtelsefas eller prestationsgrad.

Kontot 650 budgetinkomster och -utgifter mot vederlag som har bokförts utgående från förbindelse används som motkonto till budgetkontot vid registrering av sådana försäljningsinkomster eller inköpsutgifter (mot vederlag) som på grund av bokföringsprincipen inte kan registreras i affärsbokföringen.

Vid registrering av försäljningsinkomster mot vederlag i affärsbokföringen används därmed vid både debet- och kreditregistreringen konto 99200 Förbindelsebaserad inkomstregistrering. Vid registrering av inköpsutgifter (mot vederlag) i affärsbokföringen används i detta fall vid både debet- och kreditregistreringen konto 99300 En förbindelsebaserad utgiftsbokning.

På kontot 670 skall inga nya finansieringshändelser registreras.

Budgetbokföringens felkonton 698 och 699 skall utredas före bokslutet. Kontona får inte innehålla saldo i bokslutet.

Vid bokslutet överförs saldon på budgetbokföringens konton som börjar med siffran 6 som ingående saldon i budgetbokföringen för den nya räkenskapsperioden.

Budgetbokföringens konton som börjar med siffran 6 har behandlats i Statskontorets föreskrift Bokföringens konton.

11.4.13 Delallokerade budgetinkomster

I budgeten allokeras projekt, som till sin omfattning är betydande och består av olika faser, som huvudregel enligt prestationsprincipen. Då bokförs projektets utgifter som budgetutgifter för det finansår under vilket produktionsfaktorn tas emot och projektets inkomster som budgetinkomst för det finansår under vilket prestationen överlåts.

För de avgiftsbelagda prestationernas (projektens) del har man vid budgeteringen kunnat avvika från prestationsprincipen enligt huvudregeln med stöd i 5 b § 2 momentet i budgetförordningen. Bestämmelsen gör det möjligt att allokera en prestation i den avgiftsbelagda verksamheten som till sin omfattning är betydande och består av olika faser enligt delallokeringsförfarandet i stället för prestationsprincipen i budgeten, om projektets separata bidrag på ett tillförlitligt sätt kan förutses. I bokföringen och bokslutet betyder detta att man av projektets totala inkomster bokför den andel som motsvarar prestationsgraden eller fasen såsom budgetinkomst för respektive år redan innan projektet överlåts. Enligt 66 f § 2 momentet i budgetförordningen gäller det samma i så fall affärsbokföringen.

Delallokeringen beskrivs närmare i kapitel om halvfärdig produktion.

11.4.14 Bokslutsförfarande för samfinansierad verksamhet

Grunden för allokering av inkomsten från samfinansierad verksamheten är influten inkomst baserad på ett åtagande (BF 5a §). Det är fråga om en princip som motsvarar prestationsprincipen, som också kallas ”principen om inkomst vid utgift”. Enligt den aktuella bestämmelsen får en liten inkomst bokföras som inkomst också enligt kontantprincipen.

Samfinansiering utanför budgetekonomin i bokslutet

Enligt ”principen om inkomst vid utgift” uppstår rätten till en budgetextern finansiärs finansieringsandel i den takt som det i projektet uppstår utgifter i enlighet med finansieringsavtalet. De finansieringsandelar som motsvarar de under finansåret förvekligade utgifterna ska intäktsföras senast i bokslutet. Den finansieringsandel som hör till finansåret ska fakturera och uppbäras av finansiären under finansåret, om det enligt avtalet är möjligt. Om avtalet inte tillåter fakturering under finansåret eller i slutet av finansåret ska den andel av finansieringsandelen som hör till finansåret periodiseras och allokeras som intäkter och aktiva resultatregleringar med en memorialverifikation.

De finansieringsandelar som en extern finansiär har betalat i förskott bokförs i affärsbokföringen på konto 25690 Övriga erhållna förskott och i budgetbokföringen på konto 600 Budgetinkomster som väntar på att bokföras på budgetkontot. Därifrån bokförs de som budgetinkomst i takt med att budgetutgifter uppstår för projektet. Senast i bokslutet ska den andel av finansieringsandelen som motsvarar de förverkligade utgifterna bokföras från konto 25690 Övriga erhållna förskott på respektive intäktskonto (kontoslag 397 Intäkter från samfinansierad verksamhet). I budgetbokföringen ska motsvarande andel ombokas från de bokförda förskotten på konto 600 till det slutliga kontot i budgetbokföringen.

Den andel av de erhållna förskotten för vilka inga utgifter har förverkligats vid tidpunkten för bokslutet blir kvar på kontona 25690 och 600 till följande år. Överföringen av förskotten ska grunda sig på uträkningar som på ett tillförlitligt sätt påvisar att samtliga de finansieringsandelar som hör till det avslutade finansåret har intäktsförts i budgeten.

Budgetekonomins interna samfinansiering i bokslutet

Vid budgetekonomins interna samfinansiering används budgetanslag som en annan bokföringsenhet förvaltar antingen genom fakturering av finansieringsandelen enligt förverkligade utgifter eller genom bokföring av andelen direkt på det finansierande verkets konto i budgetbokföringen. Då ett beslut om delning av budgetmedlen eller finansieringsavtal ingås mellan verken ska årsskiftet alltid fastställas som en faktureringstidpunkt. I synnerhet bör man beakta att verken inte genom inbördes faktureringstidtabeller eller avtal som gäller övriga faktorer kan förbigå de allokeringsbestämmelser som gäller båda parter. Detta betyder att det finansierande verkets samfinansieringsandel alltid ska allokeras som inkomst i det erhållande verket och utgift i det finansierande verket det år som utgifterna för projektet har allokerats.

Alltså principen om ”inkomst vid utgift” hos båda verken, vilket betyder att allokeringen på statsnivå är korrekt. Undantagsfall kan uppstå i följande fall. Om möjligt inriktas statens interna transaktioner enligt prestationsprincipen även i finansiärens budget (inkomst vid utgift):

- En situation där grunden för inriktningen av finansiärens moment hindrar det ovan beskrivna förfarandet: En sådan situation uppstår till exempel när ett moment som anvisats för finansiering av utgiften i fråga baserar sig på utbetalningsbeslut eller betalningsgrund, och det inte är möjligt att utreda de kostnader som uppkommit för den verkställande myndigheten och fatta beslut om utbetalning av finansiering under det avslutade finansåret. Eftersom budgeten måste följas även i detta fall, realiseras den utgift som hör till föregående år i uppföljningen av budgeten först nästa budgetår då finansiären bokför sina egna utgifter. I följande figur beskrivs den situation som uppstår på tidslinjen.

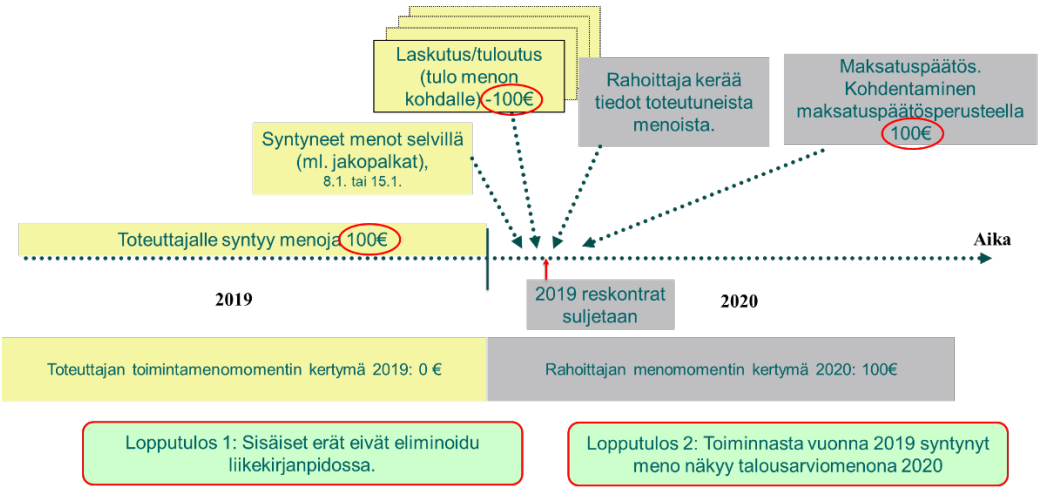


BILD: År 2019 uppstår 100 € i utgifter i anslutning till det samfinansierade projektet för det verkställande ämbetsverket. Utgifterna står klara ungefär den andra veckan i januari, när det verkställande ämbetsverkets alla utgifter är klara och körningen av fördelningslönerna har gjorts. Det finansierande ämbetsverket hinner fatta utbetalningsbeslutet först när bokföringen för 2019 är stängd. Det finansierande ämbetsverkets moment grundar sig på utbetalningsbeslut, så finansiären bokför sina utgifter för 2020. Som resultat syns utgiften för 2019 som statens budgetutgift först år 2020 Inte heller statens interna poster elimineras i affärsbokföringen.

- Det kan uppstå en situation där det verkställande ämbetsverket inte har möjlighet att fakturera det finansierande ämbetsverket för de faktiska kostnaderna för slutet av året enligt en sådan tidtabell att den fakturerade utgiften även hinner med i det verkställande ämbetsverkets bokföring för samma avslutade räkenskapsår. Situationen kan uppstå till exempel:

- Genom att det vid det verkställande verket uppstår arbete som baserar sig på den förverkligade arbetstiden i december och som faktureras av det finansierande ämbetsverket
- Den verkställande myndighetens lönekostnader i december hänförs på basis av arbetstidsuppföljningen till uppföljningsobjekten i januari (beräkningen av fördelningslöner). Som resultat av beräkningen framgår också de lönekostnader som baserar sig på de faktiska lönerna för det projekt som faktureras av finansieringsverket.

När kostnaderna för det verkställande ämbetsverkets projekt är klara är finansieringsverkets bokföring redan stängd för december. Det enda alternativet för det finansierande ämbetsverket är att bokföra den uppkomna utgiften för det nya finansåret.

De fakturerbara utgifterna för förverkligande av ett samfinansierat projekt bokförs i budgetbokföringen för det förverkligande verket antingen på ett nettobudgeterat verksamhetsutgiftsmoment eller konto 630 Budgetutgifter som ska överföras till en annan bokföringsenhet. Budgetutgifter som gäller det år som snart avslutas ska faktureras i god tid före bokslutet så att det verk som har beviljat anslagen kan allokera utgifterna på de slutliga kontona i budgetbokföringen och affärsbokföringen under rätt räkenskapsperiod. Ett ämbetsverk får inte betala förskott för samfinansierade avtal till ett annat verk.

I bokslutet får det inte finnas något saldo på konto 630 Budgetutgifter som ska överföras till en annan bokföringsenhet.

Den avtalsenliga finansieringsandelen för förverkligade utgifter bokförs direkt på det finansierande verkets budgetkonto.

Exempel på periodisering av ett halvfärdigt samfinansierat projekt med förskottsbetalning i bokslutet

Ämbetsverk X genomför en undersökning i form av ett samfinansierat projekt. Delfinansiering för projektet betalas av fond Y. Fonden Y är inte en fond utanför budgetekonomin, så det är fråga om finansiering utanför budgetekonomin och fondekonomin. Fond Y:s andel av projektets utgifter är 80 %. År åååo erhålls en betalning på 100 000 euro av finansiären. Fond Y:s betalning bokförs först bland erhållna förskott, varifrån den inkomstförs i samma takt som motsvarande utgifter har uppkommit.

ABF -konto	BBF-konto	Part-	Proj	Debet	Kredit
25690 Övriga erhållna förskott	600		aaa		100 000
19100 Allmänna transaktionskonton för inkomster (T)				100 000	

År åååo föranleder projektet löneutgifter för 30 000 euro och underleverantörsutgifter för 36 600 euro (inkl. moms 22 %). Omkostnadsmomentet för ämbetsverk X är nettobudgeterad. Mervärdesskatten betalas från mervärdeskatteutgiftsmomentet liksom om utomstående finansiering har bestämts i budgeten. (För att förenkla exemplet presenteras inte lönebikostnaderna.)

ABF -konto	BBF-konto	Part-	Proj	Debet	Kredit
41010 Löner för personer i arbetsförhållande	xx.xx.01		aaa	30 000	
43920 Sakkunnig- och utredningstjänster	xx.xx.01		aaa	30 000	
93000 Mervärdesskattekostnader	xx.xx.29		aaa	6 600	
19200 Allmänna transaktionskonton för utgifter (T)					66 600

I bokslutet för år åååo inkomstförs i enlighet med principen om ”inkomst vid utgift” den del av finansieringensandelen som motsvarar 80 % av projektets alla utgifter. 80 % x 66 600 euro = 53 280 euro. Finansiärens andel av utgifterna som betalts från omkostnadsmomentet, 80 % x 60 000 euro = 48 000 euro inkomstförs på omkostnadsmomentet. Den del av utgifterna som betalts från mervärdesskatteutgiftsmomentet, 80 % x 6 600 = 5 280 euro, inkomstförs på momentet 12.39.10 Övriga inkomster av blandad natur, liksom om utomstående finansiering har bestämts i budgeten för året 2020.

ABF -konto	BBF-konto	Part-	Proj	Debet	Kredit
25690 Övriga erhållna förskott	600		aaa	53 280	
39790 Övriga intäkter från samfinansierad verksamhet	xx.xx.01		aaa		48 000
39790 Övriga intäkter från samfinansierad verksamhet	12.39.10		aaa		5 280

Vid bokslutet finns det på kontona 25690 Övriga erhållna förskott och 600 Budgetinkomster som skall bokföras på budgetkontot ett saldo på 46 720 euro som tillhör detta avtal.

Exempel på periodisering av ett halvfärdigt samfinansierat projekt utan förskottsbetalning i bokslutet

Ämbetsverk X genomför en undersökning i form av ett samfinansierat projekt, som infaller mellan november och mars. Delfinansiering för projektet betalas av fond Y. Fond Y:s andel av projektets utgifter är 80 %. Avtalet omfattar inte uppskjutande villkor. Enligt betalningsscheman är faktureringstidspunkten 31.3. följande år. Omkostnadsmomentet för ämbetsverk X är nettobudgeterad.

Vid bokslutet konstateras att projektet har medfört stödberättigande utgifter 66 000 euro. Registrering av utgifterna är samma som i föregående exempel.

I bokslutet registreras enligt principen om ”inkomst vid utgift” den del av finansieringsandelen på resultatregleringarnas konto och som intäkter i affärsbokföringen som motsvarar 80 % av projektets alla utgifter. 80 % x 66 600 euro = 53 280 euro.

Finansiärens andel av utgifterna som betalts från omkostnadsmomentet, 80 % x 60 000 euro = 48 000 euro, inkomstförs på omkostnadsmomentet. Andel av utgifterna som betalts från mervärdesskatteutgiftsmomentet, 80 % x 6 600 = 5 280 euro, registreras på momentet 12.39.10 Övriga inkomster av blandad natur, liksom om utomstående finansiering har bestämts i budgeten för året 2014.

ABF -konto	BBF-konto	Partn.	Proj	Debet	Kredit
17390 Övriga resultatregleringar (T)			aaa	53 280	
39790 Övriga intäkter från samfinansierad verksamhet	xx.xx.01		aaa		48 000
39790 Övriga intäkter från samfinansierad verksamhet	12.39.10		aaa		5 280

Följande år

I projektets slutredogörelse i mars följande år konstateras att stödberättigande utgifterna för projektet uppgår till 100 000 euro, av vilken fond Y:s betalningsandel är 80 % dvs. 80 000 euro. Utgifter utan moms har betalats 90 000 euro från omkostnadsmomentet och mervärdesskatteutgifter har betalats 10 000 euro från mervärdesskatteutgiftsmomentet. Ämbetsverket skickar till fond Y fakturan av 80 000 euro.

Totalfordran på 80 000 euro registreras på försäljningsfordringar. Inkomsten på 53 280 euro som perioriserades vid bokslutet i föregående år registreras som minskning av resultatregleringar.

Skillnaden mellan 80 000 euros finansieringsandel från fond Y och 53 280 euro som periodisedares vid bokslutet i föregående år 26 720 euro registreras i affärsbokföring som intäkt från samfinansierad verksamhet.

Den finansieringsandelen som motsvarar utgifter utan moms (80 % x 90 000) 48 000 = 24 000 euro registreras i budgetbökföring på det omkostnadsmomentet från vilket motsvarande utgifter hat betalats.

Den andelen av utgifter som har betalats från mervärdeskattemomentet (80 % x 10 000) 5 280 = 2 720 euro inkomstförs på momentet 12.39.10 Övriga inkomster av blandad natur.

ABF -konto	BBF-konto	Partn.	Proj	Debet	Kredit
17490 Övriga kortfristiga fordringar (T)				80 000	
17390 Övriga resultatregleringar (T)			aaa		53 280
39790 Övriga intäkter från samfinansierad verksamhet	xx.xx.01		aaa		24 000
39790 Övriga intäkter från samfinansierad verksamhet	12.39.10		aaa		2 720

11.4.15 Kostnadsmotsvarighetskalkyl för den avgiftsbelagda verksamheten

Enligt 65 § 1 momentet 2 punkten (254/2004) i förordningen skall den verksamhetsberättelse som ingår i bokföringsenhetens bokslut innehålla de viktigaste uppgifterna om den avgiftsbelagda verksamhetens resultat och lönsamhet samt den samfinansierade verksamhetens kostnadsmotsvarighet samt hur dessa har utvecklats (uppgifter om den funktionella effektiviteten).

Statskontoret har meddelat föreskriften om uppgörande av kostnadsmotsvarighetskalkyl för den avgiftsbelagda verksamheten. I föreskriften bestäms om upprättandet av en

kostnadsmotsvarighetskalkyl, allmänna principer som skall följas vid uppgörandet och om kostnadsmotsvarighetskalkylens struktur.

11.4.16 Kostnadsmotsvarighetskalkyl för den samfinansierade verksamheten

Skyldighet att uppgöra en kostnadsmotsvarighetskalkyl

Enligt 65 § 1 momentet 2 punkten (254/2004) i förordningen skall den verksamhetsberättelse som ingår i bokföringsenhetens bokslut innehålla de viktigaste uppgifterna om den avgiftsbelagda verksamhetens resultat och lönsamhet samt den samfinansierade verksamhetens kostnadsmotsvarighet samt hur dessa har utvecklats (uppgifter om den funktionella effektiviteten).

Statskontoret har meddelat föreskriften om uppgörande av kostnadsmotsvarighetskalkyl för den samfinansierade verksamheten. I föreskriften bestäms om upprättandet av en kostnadsmotsvarighetskalkyl, allmänna principer som skall följas vid uppgörandet och om kostnadsmotsvarighetskalkylens struktur.

12 Bokföringsenhetens bokslutskalkyler och uppgifter som skall ges i bilagor till dem

Enligt budgetförordningen består bokföringsenhetens bokslutskalkyler av en utfallskalkyl, intäkts- och kostnadskalkyl och balansräkning. Dessa kompletteras med de bilageuppgifter som stadgas i budgetförordningen och som finansministeriet föreskrivit med stöd i förordningen.

Bokslutskalkylerna och bilageuppgifterna till dessa ställs upp enligt de scheman som finansministeriet har föreskrivit. Finansministeriet har den 19.1.2016 meddelat en föreskrift om bokföringsenhetens bokslutsscheman och de uppgifter som skall meddelas i bilagorna (TM 1603) och *Finansministerietsföreskrift om ändring av finansministeriets föreskrift om scheman förboksföringsenheternas bokslut och de uppgifter som ska ingå i bilagorna till bokslutet och av bilaga 2 samt om tillägg av bilaga 19* den 12.1.2023. Bokföringsenhetens namn skall skrivas i varje bokslutsschemans och bilagas rubrik i stallet av ordet ”Bokföringsenhetens”.

I detta kapitel behandlas innehållet i bokslutskalkylerna och de uppgifter som skall ges som bilaga till dessa. De siffror som har använts i exemplen på bokslutskalkyler och bilagor åskådliggör endast kalkyleringssättet i de scheman som finansministeriet har föreskrivit och beskriver därmed inte korrekt storleksklasserna eller inbördes förhållandet mellan de numeriska värdena.

12.1 Budgetens utfallskalkyl och uppgifter gällande fullmakter i utfallskalkylen

Enligt 63 § 1 momentet 2 punkten i budgetförordningen (1786/2009) innehåller bokföringsenhetens bokslut en utfallskalkyl för budgeten, som beskriver redogör för utfallet av budgeten. Utfallskalkylen innehåller finansårets budgetinkomster och utgifter, budgeten samt en jämförelse av dessa. I kalkylen finns dessutom bokslutsuppgifterna för föregående år. I kalkylen ska dessutom de uppgifter presenteras som fastställs i 64 § 1 momentet gällande

uppgifterna om anslag som har överförts från de föregående finansåren och om anslag som överförts till följande finansår, uppgifter om fullmakter och användningen av dem, utgifterna för användning av dem och behoven av anslag för användningen.

Utfallskalkylen är tudelad: en kalkyl över inkomster och anslag samt en fullmakts kalkyl.

12.1.1 Avsnittet om inkomstuppskattningar och anslag i utfallskalkylen

Denna del av utfallskalkylen ska upprättas utgående från uppgifterna i huvudboken i budgetbokföring. De uppgifter i budgetbokföringen som utgör grunden för utfallskalkylen ska vara uppdaterade. Om ämbetsverket använder ett stort antal budgetbokföringskonton är det skäl att upprätta en separat budgetutfallsrapport som skrivs ut ur budgetbokföringen och som innehåller de uppgifter som behövs för utfallskalkylen.

Av huvudboken ska de budgetbokföringskonton som ingår i den fastställda budgeten framgå liksom även kontona i budgetbokföringen för reservationsanslag samt samtliga övriga budgetbokföringskonton som bokföringsenheten har inkluderat i sin bokföring efter att ha fått rätt att bokföra på dem antingen genom ett fördelningsbeslut eller genom ändring av kontofördelningen. Huvudboken ska också innehålla de tillgängliga anslagen och ingående balanserna för reservationsanslag.

Om man genom fördelningsbeslutet ger en annan bokföringsenhet tillgång till anslag (och om den som får fördelningsbeslutet använder anslagen med registreringsrätt det vill säga inkluderar det aktuella budgetkontot i sin budgetbokföring), ska den som har gett fördelningsbeslutet ur sina budgetsiffror i budgetens utfallskalkyl avdra beloppet på det anslag som har anvisats en annan bokföringsenhet genom fördelningsbeslutet. Den bokföringsenhet som mottar anslagen ska på motsvarande sätt som budgetsiffror i budgetens utfallskalkyl för den egna bokföringsenheten uppta de anslag som har erhållits genom fördelningsbeslut av en annan bokföringsenhet.

Detaljerad indelning av budgeten och ändringar i den detaljerade indelningen

I den detaljerade indelning av budgeten som fastställdes i början av finansåret och de tillgängliga reservationsanslagen kan ändringar göras under finansåret. Tilläggsbudgeterna orsakar dessutom ändringar i den detaljerade indelningen.

I den detaljerade indelningen har den bokföringsenhet i vars bokföring inkomstposterna och anslagen eller delar av dem ska upptas angetts med bokföringsenhetens kod.

Om ett anslag eller en inkomstpost inte har fördelats enligt förvaltningsområden eller ämbetsverk och inrättningar ska tekniska koder som börjar med 0 användas som bokföringsenhetskoder.

- Med koden (000) anges i den detaljerade indelningen de anslag som inte fördelats enligt förvaltningsområde och i fråga om vilka beslut om användningen fattas av statsrådets allmänna sammanträde eller ministeriet. Bokföringsenheten får registreringsrätt till dessa anslag genom ett fördelningsbeslut.
- Med koden (001) anges de anslag och inkomstposter eller delar av dem som inte fördelats enligt bokföringsenhet och i fråga om vilka beslut om fördelningen fattas av ministeriet. Bokföringsenheten får registreringsrätt till anslag genom ett fördelningsbeslut.
- Med koden (002) anges de anslag och inkomstposter som med stöd av lag eller förordning skall användas av flera bokföringsenheter.

- Med koden (003) anges de anslag och inkomstposter som vid uppgörande av den detaljerade indelningen av andra än ovan nämnda orsaker inte fördelas enligt bokföringsenheter.

I den detaljerade kontoindelningen har de tilläggsfördelningar som ministeriet har godkänt och vars eurobelopp bokföringsenheten själv kan ändra upptagits med (så kallade KPY-andelar). Detta innebär att bokföringsenheten kan överskrida KPY-andelens eurobelopp (utfallet är större än budgetsaldot), om utfallet för KPY-andelarna i samma moment totalt inte överskrider eurobeloppet för dessa andelar enligt budgeten. I sådana fall är det inte nödvändigt att ändra kontoindelningen mellan KPY-andelarna, utan överskridningen av anslagen och motsvarande underskridande för olika KPY-andelar kan lämnas synliga. Det är dock ofta enklare att tolka rapporterna om kontoindelningen ändras. Det rekommenderas att kontoindelningen ändras i synnerhet när det handlar om anslag som har överförts.

Det behövs en ändring av kontoindelningen (ändring av ingående saldon) för sådana reservationsanslag vars indelning bokföringsenheten får ändra på.

Ändringen av kontoindelningen görs även gällande fördelningsbeslut för reservationsanslag i det fall då man i fördelningsbeslutet ger registreringsrätt till kontot för reservationsanslaget eller om den del av ett överfört anslag som erhållits av en annan bokföringsenhet returneras.

Rader i utfallskalkylen

Om budgetens moment är indelat i undergrupper i kontoindelningen ska utfallskalkylen utöver presentationen på detaljerad kontonivå också innehålla momentets summa på raden Momentet sammanlagt. I så fall upptas den detaljerade kontonivån med indragning. Avdelningens/huvudklassens uppgifter upptas som en egen summeringsrad.

I utfallskalkylen upptas budgeten med noggrannheten en euro och siffrorna i de övriga kolumnerna med noggrannheten en cent.

Kolumner i utfallskalkylen som gäller budgeten

Kolumn 1, Avdelningens, momentets och den detaljerade indelningens sifferkod och rubrik

I kolumnen presenteras både bokslutsårets (n) och det föregående årets (n-1) specificerade på den officiella kontoindelningens noggrannhet samtliga de för bokföringsenheten fastställda inkomstkonton i budgeten och alla övriga inkomstkonton till vilka bokföringsenheten har haft registreringsrätt.

Siffran för varje budgetkonto ska inkluderas på utfallskalkylen, siffran är den avgörande faktorn. Presentationssättet för kontonamnet på rapporten avgörs enligt om kontot har använts av bokföringsenheten under båda rapporteringsåren eller endast under någotdera året. Om kontot endast har använts föregående år (n-1) ska kontots namn upptas enligt budgeten för föregående år. Om kontot har använts under båda åren eller endast under bokslutsåret ska namnet upptas enligt budgeten för bokslutsåret. Varje kontonummer presenteras endast på en rad i rapporten oberoende av om namnet har ändrat eller inte mellan de två rapporteringsåren.

Kolumn 2, Bokslut n-1

Till kolumnen ska eurobeloppen i kolumn 4 från föregående års granskade utfallskalkyl kopieras (bokslut). Om bokföringsenheten är ett nytt statligt verk och det inte har

bokslutinformation för föregående år ska inga jämförelsetal presenteras. Om den nya bokföringsenheten har skapats genom fusion eller upplösning av gamla bokföringsenheter skapas bokslutets jämförelsetal skilt för det aktuella fallet med hjälp av bokslutsinformationen för föregående år eller så kan jämförelsetalen eventuellt utelämnas. Förändringarna i bokföringsenhetens struktur och uträkningen av jämförelsetalen ska rapporteras på bilaga 1 Principerna för upprättande av bokslutet samt bokslutets jämförbarhet.

Kolumn 3, Budget n (budg. + tilläggsbudg.)

I kolumnen presenteras budgetsiffrorna för samtliga inkomstbudgetkonton som enligt budgeten har fastställts för bokföringsenheten och övriga inkomstkonton till vilka bokföringsenheten har registreringsrätt.

Som budgetsiffra för sådan inkomstbudget som har sifferkod 002 eller 003 i den detaljerade indelningen upptas bokslutsbeloppet, det vill säga samma belopp som presenteras i kolumn 4. Beloppet presenteras enligt scheman i sin helhet i euro.

Kolumn 4, Bokslut n

I kolumnen upptas bokslutsårets utfall, det vill säga förverkligade värden från början av året.

Kolumn 5, Jämförelse Bokslut – Budget

I kolumnen presenteras en jämförelse mellan budgeten och bokslutet genom att bokslutssiffran i kolumn 4 avdras från budgetsiffran i kolumn 3. Om budgeten har underskridits har beloppet negativt förtecken, en överskridning anges utan förtecken.

Kolumn 6, Utfall %

I kolumnen anges hur många procent bokslutssiffran i kolumn 4 är av budgetsiffran i kolumn 3.

Kolumner som gäller anslag i utfallskalkylen

Kolumn 1, Huvudtitelns, momentets och den detaljerade indelningens sifferkod, rubrik och anslagstyp

I kolumnen anges specificerade enligt den officiella detaljerade indelningen samtliga anslagskonton som har fastställts för bokföringsenheten i budgeten och alla de anslagskonton till vilka bokföringsenheten har haft registreringsrätt. Uppgifterna inkluderar anslagskontona med jämförelsetal för föregående bokslutsår, anslagskontona för bokslutsårets budget och kontona för reservationsanslag från tidigare år.

Sifferkoden för varje anslagskonto ska finnas synlig på utfallskalkylen, kontona för reservationsanslag utan den 4 som finns först i sifferkoden och de två sista siffrorna (årtal för beviljande). Kontonumret är den avgörande faktorn, vilket betyder att namnet och typen av anslag fastställs enligt följande:

Om sifferkoden förekommer i bokslutsårets budget ska namnet och typen av anslag upptas enligt budgeten för bokslutsåret.

Om sifferkoden inte förekommer i budgeten för bokslutsåret ska namnet och typen av anslag upptas enligt budgeten för föregående år, om det finns ett jämförelsetal för föregående

år i kolumnen Bokslut n-1. Om det inte heller finns något jämförelsetal för föregående år ska namnet och typen av anslag för reservationsanslagets del upptas enligt budgeten för det år från vilket anslaget har överförts.

På rapporten presenteras endast en rad för varje anslagskonto oberoende av om det har skett några ändringar i namnet eller typen av anslag mellan rapporteringsåren.

I utfallskalkylen under momentet för reservationsanslag inkluderas detaljerade indelningar av kontona för alla rapporterade år. Utfallskalkylen ska upprättas enligt den numrering som används för detaljerad indelning. Anslag med samma nummerserier presenteras på samma rad. Förändringar i namnet eller typen av anslag i den detaljerade indelningen mellan olika år syns inte, vilket även bör beaktas vid läsning och tolkning av utfallskalkylen. I kalkylen kan det faktum att ett anslag ändras från reservationsanslag från det föregående finansåret till ett förslagsanslag eller fast anslag orsaka att man vid förslagsanslaget eller det fasta anslaget till följd av anslagets tidigare art också ska presentera uppgifter som kompletterar reservationsanslagen.

Kolumn 2, Bokslut n-1

I kolumnen kopieras uppgifterna från kolumn 6 (bokslut) i den granskade utfallskalkylen för föregående år såvida inga förändringar i kontoorganisationen har skett inom bokföringsenheten. Om bokföringsenheten är ett nytt statligt verk har det inga jämförelsesiffror och kan därmed inte presentera bokslutsuppgifter för föregående år. Om den nya bokföringsenheten har skapats genom fusion eller upplösning av gamla bokföringsenheter skapas bokslutets jämförelsetal skilt för respektive fall med hjälp av bokslutsinformationen för föregående år eller så utelämnas jämförelsetalen eventuellt. Förändringarna i bokföringsenhetens organisation och uträkningssättet för jämförelsetalen rapporteras i bilaga 1 Principerna för upprättande av bokslutet samt bokslutets jämförbarhet.

Kolumn 3, Budget n (budg. + tilläggsbudg.)

I kolumnen presenteras budgetsiffrorna för samtliga de anslagskonton som i budgeten har fastställts för bokföringsenheten och samtliga de anslagskonton till vilka bokföringsenheten har haft registreringsrätt.

Som budgetsiffra för sådan anslag som har sifferkod 002 eller 003 i den detaljerade indelningen upptas bokslutsbeloppet, det vill säga samma belopp som presenteras i kolumn 6. Beloppet presenteras enligt scheman i sin helhet i euro.

Kolumn 4, Budgeten n, användning år n

I kolumnen upptas den verkliga användningen av anslagen i bokslutsårets budget utan överföring av anslag till följande år. Överföringen av anslag till följande år kan identifieras så att den bokförs med hjälp av konto 99000 Överföring av reservationsanslag i affärsbokföringen.

Då bruttoinkomsterna för ett nettobudgeterat anslagsmoment är större än bruttoutgifterna förses användningen av nettoanslagen med ett minustecken.

Kolumn 5, Budgeten n, anslag överföring till följande år

I kolumnen upptas överföringen av anslag till följande år. Överföringen av anslag till följande år sker med konton som börjar 4xx och den bokförs med affärsbokföringens konto 99000 Överföring av reservationsanslag som hjälpkonto.

På bokföringsenhetsnivå kan det belopp som har överförs till följande år på ett nettobudgeterat moment uppgå högst till budgetbeloppet.

Kolumn 6, Bokslut n

I kolumnen upptas summan av kolumn 4 (användning under bokslutsåret) och kolumn 5 (överföring till följande år).

Kolumn 7, Jämförelse Budget – Bokslut

I kolumnen upptas en jämförelse mellan budgeten och bokslutet så att man från budgetsiffran i kolumn 3 avdrar bokslutssiffran i kolumn 6.

I jämförelsekolumnen upptas en överskridning av förslagsanslagen med ett minustecken. Uppgifterna om överskridning av förslagsanslagen specificeras dessutom i bilaga 3 till bokslutet.

Ett fast anslag får inte överskridas. Ett oanvänt belopp upptas i jämförelsekolumnen.

Om ett oanvänt reservationsanslag eller en del av detta inte har överförts till följande finansår är den skillnad mellan budgetsiffran och bokslutssiffran som upptas i jämförelsekolumnen samtidigt det oanvända beloppet.

Då bruttoinkomsterna för ett nettobudgeterat anslagsmoment är större än bruttoutgifterna förses användningen av nettoanslagen med ett minustecken. I så fall kan det belopp som överförs till följande år på bokföringsenhetsnivå vara högst lika stort som budgetsiffran. Också i detta fall är jämförelsetalet skillnaden mellan budgetsiffran och bokslutssiffran.

Kolumnerna 8 -11 Kompletterande uppgifter om reservationsanslagen

I de kompletterande uppgifterna om reservationsanslagen upptas finansårets reservationsanslag och de anslag som har överförts från tidigare år och har varit tillgängliga under finansåret.

Kolumn 8, Överförts från de föregående åren

Kolumnen innehåller ingående saldona för konton som börjar på 4xx i budgetbokföringen, det vill säga eurobeloppen för tillgängliga reservationsanslag.

Ingående saldot på reservationsanslagen i budgetbokföringen är ett kreditsaldo. Ingående saldot är lika stort som det tillgängliga reservationsanslaget. Detta ingående saldo kan ändras under året: som minskningar i ingående saldot under finansåret bokförs registreringsrätter som har beviljats övriga bokföringsenheter och som ökningar registreringsrätter erhållna av övriga verk. Ingående saldot kan även uppstå under året i det fall då bokföringsenheten under bokslutsåret får registreringsrätt till ett reservationsanslag. Anslag med samma sifferkod ska upptas på samma rad. Om bokföringsenheten har tillgång även till motsvarande anslag för bokslutsåret ska de kompletterande uppgifterna om reservationsanslagen upptas på samma rad som uppgifterna gällande användning av bokslutsårets anslag.

I kalkylen kan det faktum att ett anslag ändras från reservationsanslag från det föregående finansåret till ett förslagsanslag eller fast anslag orsaka att man vid förslagsanslaget eller det fasta anslaget till följd av anslagets tidigare art också ska presentera uppgifter som kompletterar reservationsanslagen.

Kolumn 9, Till förfogande år n

I kolumnen upptas summan av kolumn 3 (bokslutsårets budget) och kolumn 8 (överföringar från föregående år).

Kolumn 10, Användning år n (exkl. indragningar)

I kolumnen upptas den verkliga användningen av reservationsanslag. Med verklig användning avses att siffran inte innehåller överföring av anslag från finansåret (kolumn 5) och inte heller återtagning av reservationsanslag.

Ett reservationsanslag kan återtas om det inte har använts under sin giltighetstid. Återtagningarna kan identifieras i bokföringen genom att de i affärsbokföringen bokförs via konto 99100 Återtagning av överförda reservationsanslag. Uppgifterna om återtagna reservationsanslag upptas i bilaga 4 till bokslutet.

Kolumn 11, Överförts till följande år

I kolumnen upptas summan av slutsummorna på de konton för reservationsanslag i budgetbokföringen som börjar på 4xx. Om en återtagning av reservationsanslag har gjorts är det belopp som överförs till följande år inte differensen mellan anslag som står till förfogande och använda anslag.

Exempel på presentation av reservationsanslag som under bokslutsåret har erhållits av ett annat verk i budgetens utfallskalkyl för år 2006

I utfallskalkylen upptas budgeten med noggrannheten en euro och siffrorna i de övriga kolumnerna med noggrannheten en cent. För att förenkla exemplet har decimalerna utelämnats i detta exempel.

Bokföringsenhet A får i november år 2006 tillgång till 14 000 euro reservationsanslag av bokföringsenhet B. B:s reservationsanslag 4.05.28.80.24 på momentet 28.80.24 har överförts från föregående år. Bokföringsenhet B, som har beviljat användnings- och registreringsrätt, sänder beslutet och TM -blanketten till bokföringsenhet A och Statskontoret.

Bokföringsenhet A

Bokföring under finansåret:

Bokföringsenhet A har inte före den erhållna registreringsrätten tillgång till anslag för det innevarande året och inga reservationsanslag på det aktuella momentet. Verket hade inte heller tillgång till det aktuella momentet i bokslutet för 2005.

1. *Bokföringsenheten lägger till BBF-kontot 4.05.28.80.24 och registrerar ett ingående saldo på 14 000 euro på kontot.*
2. *728 euro i pengar används.*
3. *För de 11 272 euro som blev oanvända görs en återtagning av reservationsanslagen, vilket betyder att kontots ackumulerade belopp blir 14 000 euro och slutsaldo 0 euro.*

I sin utfallskalkyl presenterar A uppgifterna om reservationsanslaget 4.05.28.80.24 på följande sätt:

I utfallskalkylens kolumner avser bokstaven ”n” bokslutsåret 2006 och ”n-1” det föregående året 2005. De korrekta årtalen antecknas i kolumnerna.

- *Momentets sifferkod, namn och typ av anslag upptas på det sätt som de har funnits i budgeten för det år från vilket anslaget har överförts. I detta exempel år 2005 ”28.80.24 Stöd för arbetshälsa (reservationsanslag 2 år)”.*
- *Kolumnen ”Bokslut 2005” lämnas tom eftersom det inte fanns något utfall för föregående år.*
- *Bokslutsårets kolumner lämnas tomma eftersom det inte fanns några tillgängliga anslag för bokslutsåret.*

Kompletterande uppgifter om reservationsanslagen

- *I kolumnen ”Överförts från föregående åren” upptas ingående saldot på BBF-konto 4.05.28.80.24 från budgetbokföringens huvudbok eller rapport 14 000 euro.*

- *I kolumnen "Till förfogande år 2006" upptas det belopp som fås genom addition av kolumnen "Budget 2006 (budg. + tilläggsbudg.)" och "Överförts från föregående åren". (0 + 14 000 = 14 000).*

- *I kolumnen "Användning år 2006 (exkl. indragningar)" upptas den verkliga användningen av anslaget, 2 728 euro. Med användning avses användning av anslagen för betalning av utgifter, det innehåller inte överföringen av reservationsanslag från de föregående åren och inte heller återtagning av reservationsanslag. Siffran räknas ut t.ex. genom att från det ackumulerade beloppet på budgetbokföringskontot avdra de transaktioner som har bokförts på konto 9910 Återtagning av överförda reservationsanslag i affärsbokföringen, sammanlagt 11 282 euro. (14 000 11 282 = 2 728)*

- *I kolumnen "Överförts till följande år" upptas slutsaldot på konto 4.05.28.80.24., det vill säga samma siffra som fås genom att man från kolumn 9 (till förfogande år 2006) avdrar kolumn 10 (användning år 2006 exkl. indragningar) samt den gjorda återtagningen. (14 000 – 2 728 – 11 282 = 0)*

Bokföringsenhet A presenterar återtagningen av reservationsanslaget i bilaga 4.

Bokföringsenhet B

Bokföring under finansåret:

Bokföringsenhet B har beviljat bokföringsenhet A 14 000 euro användnings- och registreringsrätt till reservationsanslag 4.05.28.80.24 på moment 28.80.24. Bokföringsenhet B, som har beviljats användnings- och registreringsrätten, sänder ett beslut och TM –blanketten till bokföringsenhet A och Statskontoret.

Bokföringsenhet B har ingående saldot 100 000 euro för reservationsanslaget, vilket betyder att bokföringsenheten har tillgång till ytterligare 86 000 euro efter beviljandet av registreringsrätten. På moment 28.80.24. har bokföringsenhet B dessutom tillgång till ett anslag på 20 000 euro, som i sin helhet överförs oanvänt till följande år.

1. *Bokföringsenheten bokför 20 000 euro som budgetsiffra på BBF-konto 28.80.24.*
2. *Bokföringsenheten registrerar den beviljade användningsrätten genom att ändra ingående saldot på BBF-konto 4.05.28.80.24 till 86 000 euro.*
3. *Hela penningbeloppet på 86 000 euro som finns på konto 4.05.28.80.24. används, vilket betyder att kontots ackumulerade användning från årets början blir 86.000 euro och slutsaldot 0 euro.*
4. *Bokföringsenheten bokför på BBF-konto 28.80.24. överföringen av reservationsanslaget 20 000 euro, motkontot är 4.06.28.80.24. och ABF-kontot 9900 Överföring av reservationsanslag.*

Bokföringsenhet B har uppgifter som ska presenteras i utfallskalkylen på budgetbokföringens konton 28.80.24, 4.05.28.80.24. samt 4.06.28.80.24. I utfallskalkylen presenteras uppgifterna på en rad i samband med konto 28.80.24. För kontot anges namnet och typen av anslag enligt bokslutsåret 2006 oberoende av om det har skett ändringar i namnet eller typen av anslag jämfört med budgeten för 2005.

I budgetens utfallskalkyl upptar bokföringsenhet B uppgifterna enligt följande:

- *Momentets siffra, namn och typ av anslag enligt bokslutsårets anslag (28.80.24.), de kompletterande uppgifterna om reservationsanslagen (4.05.28.80.24. och 4.06.28.80.24.) upptas på samma rad som uppgifterna om bokslutsårets anslag.*

- *I kolumnen ”Bokslut 2005” upptas jämförelsetalet från utfallskalkylen för föregående bokslut, om detta moment hade använts 2005.*

- *I kolumnen ”Budget 2006 (budg. + tilläggsbudg.)” upptas 20 000 euro.*

- *Kolumnen ”Budget 2006, användning år 2006” är tom, eftersom detta är oanvänt.*

- *I kolumnen ”Budget 2006, överförts till följande år” upptas utgående saldot 20 000 euro för konto 4.06.28.80.24. alltså den överföring som har gjorts från 28.80.24 via abf-konto 9900.*

- *I kolumnen ”Bokslut 2006” adderas den nämnda användningen och överföringen, sammanlagt 20 000 euro (0 + 20 000).*

- *I kolumnen ”Jämförelse Budget Bokslut” räknas skillnaden mellan kolumnerna ”Budget 2006 (budg.+ tilläggsbudg.” och ”Bokslut 2006” ut (20 000 – 20 000 = 0).*

Kompletterande uppgifter om reservationsanslagen

- *I kolumnen ”Överförts från de föregående åren” upptas ingående saldot 86 000 euro på kontot för reservationsanslag 4.05.24.80.24..*

- *I kolumnen ”Till förfogande år 2006” inkluderas det belopp som bokföringsenheten har tillgängligt av det aktuella anslaget, det vill säga bokslutsårets anslag 20 000 euro ur kolumnen ”Budget 2006 (budg. +tilläggsbudg.)” och ingående saldot 86 000 euro för reservationsanslag i kolumnen ”Överförts från de föregående åren”, sammanlagt 106 000 euro.*

- *I kolumnen ”Användning år 2006 (exkl. indragningar)” upptas den verkliga användningen av anslag. Med användning avses användning av anslag för betalning av utgifter. Användning inkluderar inte överföring av bokslutsårets reservationsanslag och inte heller återtagning av reservationsanslag som överförts från tidigare år. Användningen av anslag under bokslutsåret 0 euro fås ur kolumnen ”Budgeten 2006 användning år 2006”. Användningen av reservationsanslag fås från den ackumulerade användningen 86 000 euro under året på konto 4.05.28.80.24. Dessa siffror ska adderas. I detta exempel gjorde bokföringsenhet B inget återtagande av anslag.*

- *I kolumnen ”Överförts till följande år” upptas slutsaldot 20 000 euro på konto 4.06.28.80.24.*

Här följer ett exempel på den del av bokföringsenhetens utfallskalkyl som gäller budgeterna och anslagen.

Utfallskalkyl för budget

Avdelningens, momentets aoch den deltaljerade indelningens sifferkod och rubrik	Bokslut n-1	Budgeten n (budgeten + tilläggs-budgeten)	Bokslutet n	Jämförelse Bokslut-Budget	Utfall %
11. Skatter och inkomster av skattenatur	**5 500,00**	**6 000**	**5 600,00**	**-400,00**	**93**
11.04.03. Apoteksavgifter	3 000,00	3 200	3 300,00	100,00	103
11.19.09. Övriga skatteinkomster	2 500,00	2 800	2 300,00	-500,00	82
12. Inkomster av blandad natur	**9 000,00**	**9 500**	**10 200,00**	**700,00**	**107**
12.29.70. Skatteinkomster från studiestödverksamhet	9 000,00	9 500	10 200,00	700,00	107
12.29.70.1. Amorteringarna av de borgenförbindningarna som betalats år 2004	5 000,00	6 000	6 300,00	300,00	105
12.29.70.2. Ökningen av fordringarna av borgenförbindningarna	4 000,00	3 500	3 900,00	400,00	111
Inkomstspostkonton sammanlagt	**14 500,00**	**15 500**	**15 800,00**	**300,00**	**102**

Huvudtitelns, momentets och den detaljerade indelningens sifferkod, rubrik och anslagstyp	Bokslut n-1	Budgeten n (budgeten + tilläggs-budgeten)	Budjeten n användning år n	Budjeten n överföring till följande år	Bokslutet n	Jämförelse Budget-Bokslut	Kompletterande uppgift om reservationsanslagen: Överförts från de föregående åren	Till förfogande år n	Användning år n (exlk. indragningar)	Överförts till följande år
29. Undervisningsministeriets förvaltningsområde	**55 000,00**	**51 200**	**35 600,00**	**15 000,00**	**50 600,00**	**600,00**	**9 800,00**	**49 800,00**	**33 300,00**	**15 500,00**
29.01.19. Mervärdesskatteutgifter inom undervisningsministeriets förvaltningsområde (förslagsanslag)	7 000,00	7 200	7 200,00		7 200,00	0,00				
29.01.21. Undervisningsministeriets omkonstnader (reservationsanslag, 2 år)	8 000,00	9 000	-1 000,00	9 000,00	8 000,00	1 000,00	800,00	9 800,00	-200,00	9 000,00
29.01.22. Utvecklingsverksamhet (reservationsanslag 3 år)	26 000,00	20 000	17 000,00	3 000,00	20 000,00		7 000,00	27 000,00	23 500,00	3 500,00
29.01.22.5. Informationsamhälleprogram	11 000,00						5 000,00	5 000,00	4 500,00	500,00
29.01.22.6. Politikprogrammet för medborgarinflytande	15 000,00	20 000	17 000,00	3 000,00	20 000,00		2 000,00	22 000,00	19 000,00	3 000,00
29.08.66. Finansiella bidrag till internationella organisationer (förslagsanslag)	4 000,00	4 000	4 400,00		4 400,00	-400,00				
29.88.23. Omkostnader för Forskningscentralen för de inhemska språken (reservationsanslag 2 år)	10 000,00	11 000	8 000,00	3 000,00	11 000,00		2 000,00	13 000,00	10 000,00	3 000,00
Anslagskonton sammanlagt	**55 000,00**	**51 200**	**35 600,00**	**15 000,00**	**50 600,00**		**9 800,00**	**49 800,00**	**33 300,00**	**15 500,00**

12.1.2 Avsnitt om utfallskalkylens fullmakter (fullmaktskalkyl)

Allmänt

Som en del av utfallskalkylen presenteras uppgifterna om finansårets fullmakter och användningen av dem samt utgifter för användningen under det aktuella finansåret och anslagsbehovet under kommande år (fullmaktskalkyl). Alla uppgifter om fullmakter anges med tusen euros noggrannhet.

Enligt finansministeriets schema presenteras fullmaktsuppgifterna momentvis fördelade på fullmakter som har varit tillgängliga under tidigare finansår och fullmakter som har varit tillgängliga under det gångna finansåret. I kalkylen skall man dock inte presentera denna fördelning, ifall raden om detta blir tom. Om till exempel fullmakter som har varit tillgängliga under tidigare finansår inte längre under det innevarande finansåret har orsakat utgifter och de inte heller föranleder anslagsbehov under kommande finansår, utelämnas raden.

Om fullmakterna innehåller räntestöds- eller motsvarande fullmakter skall dessa specificeras skilt i kalkylen.

Fullmakter som erhållits genom fördelningsbeslut

Om bokföringsenheten genom ett fördelningsbeslut får tillgång till en fullmakt i anknytning till anslag som har upptagits såsom ofördelbart i budgetens kontofördelning, upptas uppgifterna om fullmakterna till den del de har fördelats genom ett fördelningsbeslut i det bokförings enhets fullmaktskalkyl som har fått fullmakten. I fullmaktskalkylen för den bokföringsenhet som fördelar fullmakterna skall motsvarande uppgifter om fullmakterna upptas endast till den del som fullmakten har varit tillgängliga för den fördelande bokföringsenheten. För de fullmakters del som ingår i de ofördelade anslagen upptar bokföringsenheten alltså uppgifterna om de fullmakter, som det har tillgång till efter fördelningsbeslutet.

På följande sida finns ett exempel på det avsnitt som gäller budgetens utfallskalkyls fullmakter.

Utfallskalkyl för budget ingående uppgifter om fullmakterna och användningen av dem specificerade enligt moment

Fullmakterna och användningen av dem (1 000 €) [1]								Budgetutgifterna för användningen av fullmakterna och anslagsbehov (1 000 €)					
Moment (sifferkod och rubrik) som fullmakten hänför sig till [2]	Användningen av fullmakter för tidigare år [3]	Fullmakter år n: Nya fullmakter	Förnyade fullmakter	Fullmakterna sammanlagt	Använt	Oanvänt	Förnyat i budgeten n+1	Budgetutgifter n	Anslagsbehov n+1	Anslagsbehov n+2	Anslagsbehov n+3	Anslagsbehov senare	Anslagsbehov sammanlagt
29.01.27. Exempelmoment x	**0**	**1 000**		**1 000**	**800**	**200**	**200**		**400**	**200**	**150**	**50**	**800**
Fullmakter för tidigare år													
Fullmakter till förfogande år n		1 000		1 000	800	200	200		400	200	150	50	800
29.01.50. Exempelmoment xx	**150 000**	**150 000**	**40 000**	**190 000**	**165 000**	**25 000**	**25 000**	**46 500**	**12 000**	**41 000**	**30 500**	**20 500**	**104 000**
Fullmakter för tidigare år utav vilka	150 000							35 000	0				0
- räntestödsfullmakter o.dyl. fullmakter [4]	100 000							5 000					
Fullmakter till förfogande år n utav vilka		150 000	40 000	190 000	165 000	25 000	25 000	11 500	12 000	41 000	30 500	20 500	104 000
- räntestödsfullmakter o.dyl. fullmakter [4]		40 000	20 000	60 000	55 000	5 000	5 000	1 500	2 000	1 000	500	500	4 000
Sammanlagt	**150 000**	**151 000**	**40 000**	**191 000**	**165 800**	**25 200**	**25 200**	**46 500**	**12 400**	**41 200**	**30 650**	**20 550**	**104 800**
Fullmakter för tidigare år utav vilka	150 000							35 000	0				0
- räntestödsfullmakter o.dyl. fullmakter [4]	100 000							5 000					
Fullmakter till förfogande år n utav vilka		151 000	40 000	191 000	165 800	25 200	25 200	11 500	12 400	41 200	30 650	20 550	104 800
- räntestödsfullmakter o.dyl. fullmakter [4]		40 000	20 000	60 000	55 000	5 000	5 000	1 500	2 000	1 000	500	500	4 000

[1] Som belopp för fullmakten och användningen av den upptas beställningens avtalsenliga pris eller förbindelsens belopp i det fall att fullmakten ursprungligen har avgränsats på något annat sätt men en förbindelse i euro ingås på grund av användningen av fullmakten. De räntestödsfullmakter som fastställts som maximibeloppet av det lånebestånd för vilket räntestöd beviljas samt övriga motsvarande fullmakter specificeras dessutom på egna rader.

[2] De fullmakter som beviljats i huvudtitelns eller kapitlets beslutsdel upptas också i tabellen. Som sifferkod för kaptitlet eller momentet antecknas då "00".

[3] Det totala beloppet av sådana fullmakter som använts under tidigare finansår och som medfört utgifter under finansåret eller som medför utgifter under kommande finansår.

[4] Beloppet av de fullmakter som beviljats som maximibeloppet av räntestödslånens lånebestånd eller som maximibeloppet av kostnader som berättigar till statsbidrag eller på något annat motsvarande sätt. En specifikation upptas endast om momentet (och sammanlagt) innefattar fullmakter som fastställts på detta sätt.

12.2 Intäkts- och kostnadskalkyl och balansräkning

Finansministeriet har i sin föreskrift 19.1.2016 (TM 1603) och *Finansministerietsföreskrift om ändring av finansministeriets föreskrift om scheman förboksföringsenheternas bokslut och de uppgifter som ska ingå i bilagorna tillbokslutet och av bilaga 2 samt om tillägg av bilaga 19* den 12.1.2023 föreskrivit om bokföringsenhetens bokslutsscheman och uppgifter som skall meddelas i bilaga till bokslutet.

Intäkts- och kostnadskalkylen och balansräkningen uppgörs utgående från bokföringsenhetens huvudbok i affärsbokföringen. Vid behov kan bokföringsenheten ställa upp mera detaljerade scheman för intäkts- och kostnadskalkylen och balansräkningen. Till de delar som schemana innehåller poster som inte förekommer i bokföringsenhetens bokföring, uppgörs kalkylerna kortare än vad schemana anger. Med andra ord, om det på någon rad enligt schemat inte förekommer siffror i kolumnen för finansåret och inte heller i kolumnen för föregående år utelämnas den punkten från kalkylen.

Enligt 43 § 2 momentet i budgetförordningen skall registreringarna göras så att deras samband till bokslutet kan konstateras utan problem. Sambandet mellan bokföringskontona i huvudboken och bokslutet bör kunna kontrolleras genom de summeringsrader som finns i huvudboken eller de s.k. långa bokslutskalkylerna, som innehåller alla huvudbokskonton specificerade.

Jämförelsetalen för föregående år i intäkts- och kostnadskalkylen samt balansräkningen skall vid behov kunna ändras till de delar som bokföringspraxis har ändrats eller bokföringsenheten har ändrat sin bokföringspraxis. Väsentliga förändringar i bokföringspraxis skall rapporteras i bilaga 1 (Redogörelse för principerna för upprättande av bokslutet samt bokslutets jämförbarhet) samt vid behov i verksamhetsberättelsen.

12.3 Bilagor till bokslutet

Med hjälp av bilageuppgifterna specificerar man innehållet i bokslutskalkylerna att användas av den aktuella organisationen, de ministerier som övervakar och styr dess verksamhet samt deras representanter och medborgarna. Bilageuppgifterna publiceras som en del av bokslutsmaterialet i den rapporteringstjänst som Statskontoret upprätthåller (granskaförvaltningen.fi).

I bilagor till bokföringsenhetens bokslut skall upptas (Budgetförordningen 66 h §, 1053/2022):

> *1) uppgifter om de principer och värderingsprinciper som iakttagits vid uppgörandet av bokslutet och om grunden för den kurs enligt vilken ämbetsverkets eller inrättningens fordringar samt skulder och andra förbindelser i utländsk valuta omräknats till finsk valuta samt om de omständigheter som inverkar på bokslutets jämförbarhet med bokslutet för föregående år,*
>
> *2) en kalkyl över nettobudgeterade inkomstposter och anslag som kompletterar utfallskalkylen för budgeten,*
>
> *3) uppgifter om överskridningar av förslagsanslag,*
>
> *4) uppgifter om indragna överförda anslag,*
>
> *5) en specifikation av personalkostnaderna som innefattar en redogörelse för fördelningen av ämbetsverkets eller inrättningens personalkostnader på löner, arvoden och resultatbaserade poster, ledningens löner och arvoden, det sammanlagda värdet av naturaförmåner, semesterlöneskulden, pensionskostnaderna och övriga lönebikostnader,*

6) en redogörelse för grunderna för avskrivningar enligt plan och ändringarna i dem, om bilagan punkt 7 ska ges,

7) en redogörelse för avskrivningarna av nationalförmögenhet och anläggningstillgångar samt andra utgifter med lång verkningstid, specificerad enligt balansposterna, om det sammanlagda beloppet av avskrivningarna är minst 1 000 000 euro,

8) en specifikation av finansiella intäkter, om de är minst 100 000 euro eller minst 10 000 euro negativa, och en specifikation av finansiella kostnader, om de är minst 10 000 euro eller minst 100 000 euro negativa,

9) en specifikation av de vid utgången av finansåret löpande lån som ämbetsverket eller inrättningen beviljat inom statens budgetekonomi,

10) en redogörelse för de aktier och andelar av olika slag som är i ämbetsverkets eller inrättningens besittning samt för andra värdepapper som kan jämställas med aktier och likaså för ämbetsverkets eller inrättningens investeringar i form av eget kapital,

11) en redogörelse för finansiella poster i balansräkningen, om det i dessa ingår andra poster än kassa, banktillgodohavanden och andra finansieringsmedel, samt främmande medel som förvaltas av staten, eller om dessa poster sammanlagt uppgår till minst 10 miljoner euro, samt en utredning över den skuld inom statens budgetekonomi som ämbetsverket eller inrättningen sköter samt förändringarna i den,

12) en specifikation av de vid utgången av finansåret löpande statliga borgensförbindelser, statsgarantier och andra statliga ansvarsförbindelser som ämbetsverket eller inrättningen beviljat,

13) en specifikation av de fonderade medel som ingår i bokföringsenhetens balansräkning,

14) en specifikation av fonderade medel, stiftelser och föreningar som inte ingår i bokföringsenhetens balansräkning och som administreras av ämbetsverket eller inrättningen,

14 a) en resultaträkning enligt 30 d § 2 mom. i konkurrenslagen för ekonomisk verksamhet som bedrivs i ett konkurrensläge på marknaden samt en beskrivning av principerna för kostnadsredovisning enligt 1 mom. 2 punkten i den paragrafen;

15) övriga redogörelser enligt vad finansministeriet bestämmer,

16) övriga kompletterande uppgifter som är nödvändiga för lämnande av riktiga och tillräckliga uppgifter.

Det som har stadgats i 66 h § i budgetförordningen har preciserats i ”Finansministeriets föreskrift om scheman för räkenskapsverkens bokslut och de uppgifter som skall ingå i bilagorna till bokslutet” (TM 1603) och ”Finansministerietsföreskrift om ändring av finansministeriets föreskrift om scheman förboksföringsenheternas bokslut och de uppgifter som ska ingå i bilagorna tillbokslutet och av bilaga 2 samt om tillägg av bilaga 19” som har publicerats den 12.1.2023. Excel-blanketter som följer föreskriften finns på finansministeriets webbplats.

Om det inte finns någonting att rapportera för en viss bilaga, skall det finnas en kommentar om detta vid platsen för den aktuella bilagan. I bilagorna behöver endast de rader som innehåller någonting presenteras.

Bokföringsenheten kan inkludera kompletterande information om det aktuella ämnet i respektive bilaga. Man skall dock på ett enkelt sätt kunna urskilja de bilageuppgifter som

krävs i förordningen och de bilageuppgifter som finansministeriet föreskrivit från de kompletterande uppgifter som bokföringsenheten har gett.

Här nedan följer en mera detaljerad beskrivning av de krav på innehåll och form som finns för de uppgifter som skall ges i bilagorna till bokslutet. En kopia av bilagorna 1, 9, 10, 11, 12, 16 och 17 skall tillställas Statskontoret.

12.3.1 Bilaga 1: Principerna för upprättande av bokslutet samt bokslutets jämförbarhet

Som sådana noter till bokslutet som avses i 66 h § 1 punkten i budgetförordningen upptas sådana väsentliga uppgifter om omständigheter som inverkar på upprättandet av bokslutet och på bokslutets jämförbarhet med föregående bokslut vilka inte direkt framgår av bestämmelserna om upprättandet av bokslutet och finansministeriets föreskrifter eller vilka inte är allmänt kända krav enligt god bokföringssed. Bilagan skall innehålla åtminstone följande uppgifter:

1) ändringar som gäller budgeteringen och de viktigaste effekterna av ändringarna på budgetens utfallskalkyl, intäkts- och kostnadskalkylen och balansräkningen samt på deras jämförbarhet;

Exempel:

> *Bokföringsenhetens ekonomiförvaltningsuppgifter överfördes till en servicecentral. Till följd därav sjönk bokföringsenhetens verksamhetsanslag samt de löne- och lönebikostnader som har finansierats med dessa med 500 000 euro och semesterlöneskulden i balansräkningen minskade med 50 000 euro jämfört med föregående finansår.*

2) den valutakurs enligt vilken fordringar och skulder samt andra förbindelser i utländsk valuta omräknats till finsk valuta;

Exempel:

Valuta 1	*kurs 31.12.20xx*
Valuta 2	*kurs 31.12.20xx*

Bokföringsenheten hade följande poster i utländsk valuta, som inte noteras av Europeiska centralbanken:

Icke noterad valuta 3	*kurs 31.12.20xx*
Icke noterad valuta 4	*kurs 31.12.20xx*

3) de värderings- och periodiseringsprinciper samt värderings- och periodiseringsmetoder som har följts vid upprättandet av bokslutet samt i synnerhet effekterna av ändringar i dem på uppkomsten av räkenskapsperiodens överskott eller underskott och de poster som skall upptas i balansräkningen;

Fasta utgifter för anskaffning och produktion ingår i den aktiverade anskaffningsutgiften:

Statskontoret har meddelat föreskriften ”Fastställande av anskaffningsutgiften”, där man förutsätter att fasta utgifter för anskaffningar och produktion som har inkluderats i det aktiverade anskaffningspriset skall meddelas i bilagor till bokslutet. Då anskaffningsutgiften

fastställs skall man fortlöpande följa samma principer, såvida inga särskilda skäl föreligger för ändring. Om dessa principer ändras skall förändringarna meddelas i denna bilaga.

Exempel på delallokering:

> *Bokföringsenheten övergick till användning av delallokeringsförfarandet för omfattande projekt i den avgiftsbelagda verksamheten. Därför ökade intäkterna från den avgiftsbelagda verksamheten under finansåret med 200 000 euro och kostnaderna ökade med 150 000 €. De kortfristiga skulderna i balansräkningen minskade med 80 000 euro och omsättningstillgångarna minskade med 55 000 euro jämfört med föregående finansår.*

4) intäkter och kostnader samt budgetinkomster och budgetutgifter som hänför sig till tidigare år samt rättelser av fel, om dessa inte är av ringa betydelse;

Exempel:

> *Bokföringsenheten erlade en utgift på 100 000 euro i anknytning till xx-affären, som gjordes under föregående finansår. För denna hade man inte längre tillgång till det anslag som hade budgeterats för det aktuella ändamålet för föregående finansår. Därmed erlades utgiften ur de anslag som anvisats för motsvarande ändamål i budgeten för innevarande finansår med stöd i 20 § i budgetförordningen och finansministeriets beslut TM 8801 med stöd i förordningen.*

5) en redogörelse för uppgifterna beträffande det föregående året, om uppgifterna inte är jämförbara med uppgifterna för bokslutsåret; och

6) en redogörelse för de viktigaste händelserna efter bokslutsåret, till den del dessa inte tas upp i verksamhetsberättelsen.

En kopia av bilagan skall tillställas Statskontoret.

12.3.2 Bilaga 2: Nettobudgeterade inkomster och utgifter

Den kompletterande kalkylen för statsbudgetens utfallskalkyl som avses i 66 h § 2 punkten i budgetförordningen upprättas utgående från bilaga 4 i finansministeriets föreskrift om bokslutsuppställningar.

I bilagan ska den planerade och förverkligade brutto- och nettoanvändningen på de nettobudgeterade momenten presenteras. Till de nettobudgeterade momenten hör till exempel majoriteten av verksamhetsutgiftsmomenten samt statens moment för låneskötsel. I den detaljerade indelningen för Statsbudgeten har de nettobudgeterade momenten försetts med ”(nettob)”. I budgeten står det i beslutsdelen till momentet t.ex. ”Momentet beviljas nettoanslag”.

Kalkylen upprättas utgående från uppgifterna i bokföringsenhetens budgetbokföring och affärsbokföring genom sammanställning av de moment vilka i budgeten har antecknats som nettoinkomst eller har beviljats nettoanslag. Plockningsreglerna presenteras längre fram i texten. I plockningen fastställer man utgående från kontona i affärsbokföringen om den registrering som har gjorts på budgetkontot är en budgetinkomst eller -utgift.

Kalkylen har samma form som budgetens utfallskalkyl, likaså samma begrepp och uträkningsregler. På denna bilaga presenteras samma nettobudgeterade moment som i utfallskalkylen. Observera dock att specifikationen på bruttoinkomster och -utgifter presenteras på momentnivå, inte på nivån för detaljerad indelning. Vid varje moment finns tre rader på

vilka bruttoinkomster, bruttoutgifter och skillnaden mellan dessa ska upptas. För budgeternas del upptas bruttoinkomsterna överst, medan bruttoutgifterna för anslagens del presenteras överst.

I kolumnen ”Budget n (budg. + tilläggsbudg.)” i kalkylen specificeras bruttoinkomsterna och bruttoutgifterna enligt budgeten för bokslutsåret. Här kan man till exempel presentera bruttoinkomsterna och bruttoutgifterna för det aktuella nettobudgeterade momentets förklaringsdelar i budgetförslagen och tilläggsbudgetförslagen. Bokföringsenheten kan även använda planeringssiffror som ingår i det egna budgetförslaget till exempel på sådana moment där nettoanslagen har budgeterats för flera bokföringsenheter. Specifikationen av bruttoinkomster och bruttoutgifter kan dock helt utelämnas ur denna kolumn om bokföringsenheten inte har uppgifter tillgängliga om dessa.

I kolumnen ”överförts till följande år” upptas överföringen av anslag endast på raden ”Nettoutgifter”.

I kolumnen ”Jämförelse” vid reservationsanslaget upptas jämförelsetalet också på raderna Bruttoinkomster och Bruttoutgifter, om det finns specifikationsuppgifter för dessa i kolumnen ”Budget”. För bruttoinkomsternas del görs jämförelsen genom avdraget ”Bokslut – Budget”. För reservationsanslagens del upptas jämförelsen endast på raden för Nettoutgifter.

I modellen här nedanför har tillämpningen av schemat i praktiken belysts för olika typer av anslag. I bilagan presenteras budgeten med noggrannheten en euro och siffrorna i de övriga kolumnerna med noggrannheten en cent. I följande förklaringar har decimalerna utelämnats från eurobeloppen.

12.39.50 Nettoinkomster från aktieförsäljing

I ett exempel som beskriver inkomstposten är moment 12.39.50 Nettoinkomster från aktieförsäljning, som inte mera finns i budget. Det är en ofördelad inkomstpost (bokföringsenhetskod 003 i den detaljerade indelningen). Bokföringsenheten har haft tillgång till både bruttoinkomsten och bruttoutgiften, som har upptagits i tabellen ”Budget”. Om specifikationen inte hade varit känd skulle skillnaden mellan inkomster och utgifter ha upptagits på raden för Nettoinkomster.

xx.xx.16 förslagsanslagsmoment

Moment xx.xx.16. beskriver förslagsanslaget. I kolumnen ”Jämförelse Budget Bokslut” upptas jämförelsetalet för förslagsnsslaget också på raderna Bruttoinkomster och Bruttoutgifter, om det finns specifikationsuppgifter om dem i kolumnen ”Budget”. För bruttoinkomsternas del görs jämförelsen dock ”Bokslut – Budget”, för att rätt slutresultat ska uppnås.

xx.xx.21 reservationsanslagsmoment 1

Reservationsanslagsmoment 1 beskriver ett 3-årigt reservationsanslag. Den under finansåret oavnända delen 200 har överförts på följande år. För reservationsanslagens del upptas ”Överförts till följande år” och ”Jämförelse Budget Bokslut” endast på raden för ”Nettoutgifter”. I de kompletterande uppgifterna gällande reservationsanslag i kolumnen ”Överförts från de föregående åren” finns 1 000, varvid ”Till förfogande år n” är dessa 1 000 och budgetens 1 000, det vill säga sammanlagt 2 000. I kolumnen ”Användning år n (exkl. indragningar)” är bruttoutgifterna 3 500, vilket är summan av finansårets användning 2 800 och användning av överförda pengar från tidigare år 700. I budgetbokföringen har användningen under föregående år bokförts på ett konto som börjar med 4xx. I detta fall innehåller

kolumnen ”Överförts till följande år” summan av överföringen av finansårets anslag 200 och den oanvända delen av anslag som har överförts från tidigare år 300, totalt 500.

xx.xx.22 reservationsanslagsmoment 2

Reservationsanslagsmoment 2 beskriver ett 3-årigt reservationsanslag, som inte har något anslag i budgeten för finansåret. I detta fall finns uppgifterna förutom i jämförelsesiffrorna för föregående år endast i de kompletterande uppgifterna om reservationsanslag. I kolumnen ”Överförts från de föregående åren” har ingående saldot för de överförda anslagen 3 000 upptagits. Eftersom finansårets budget är tom för detta moments del är det tillgängliga beloppet också 3 000. På kontot för reservationsanslag har bruttoinkomster 5 000 och bruttoutgifter 3 000 bokförts. Kolumnen ”Överförts till följande år” innehåller i detta fall endast det från tidigare år överförda oanvända reservationsanslagsbeloppet 1 000.

xx.xx.24. reservationsanslagsmoment 3

Reservationsanslagsmoment 3 beskriver ett 2-årigt anslag. Ingen överföring av anslag till följande år har gjorts, vilket betyder att 0 antecknas i kolumnen. En jämförelse mellan budgetsiffrorna och bokslutssiffrorna anger att budgetsiffran är lika stor som bokslutssiffran, det vill säga att jämförelsetalet är noll. I detta fall upptas inget jämförelsetal. Momentet har även tillgång till anslag som har överförts från föregående år. I kolumnen ”Överförts från de föregående åren” har ingående saldot för reservationsanslag 1 000 upptagits. Det tillgängliga beloppet är 2 000 alltså summan av budgetsiffran 1 000 och det från de föregående åren överförda 1 000. I kolumnen ”Användning år n (exkl. indragningar)” har vid bruttoutgifter och -inkomster upptagits summan av de inkomster och utgifter som har bokförts på finansårets budgetkonto och budgetkontot för pengar som har överförts från föregående år. Det tillgängliga penningbeloppet är lika stort som det använda penningbeloppet, vilket betyder att ingen överföring görs och siffran 0 antecknas i kolumnen för ”Överförts till följande år”.

xx.xx.27. reservationsanslagsmoment 4

Reservationsanslagsmoment 4 beskriver ett 2-årigt anslag, som undantagsvis uppvisar ett inkomstöverskott. Bruttoinkomsterna 10 000 är större än bruttoutgifterna 7 000, vilket betyder att användningen på raden för nettoutgifter är -3 000. Det belopp som överförs till följande år kan på bokföringsenhetsnivå vara högst lika stort som budgeten 2 000. Jämförelsetalet 3 000 är skillnaden mellan budgetsiffran 2 000 bokslutssiffran -1 000. Detta exempel innehåller inga överförda anslag från föregående år, det vill säga att de kompletterande uppgifterna för reservationsanslagens del är desamma som för finansåret.

Plockningsregler för bruttoinkomster och -utgifter

Bruttoinkomsterna och -utgifterna plockas ur bokföringen på en rapport där nettoutfallet för de nettobudgeterade momenten till de inkomstkonton och utgiftskonton i affärsbokföringen som finns i följande tabell räknas ut.

Nettoutfallet på följande konton i affärsbokföringen räknas till bruttoinkomster och utgifter. Med nettoutfall avses skillnaderna mellan debet- och kreditregistreringar under finansåret (detta inkluderar inte ingående saldot på kontot).

Bruttoinkomster

Följande av de balanskonton som börjar på 1:

- 13410 Återbetalning av skuldebrevslån i euro

- 13510 Försäljning av masskuldebrevslån i euro
- 13610 Försäljning av övriga långfristiga placeringar i euro
- 13710 Återbetalning av emitterade skuldebrevslån i utländsk valuta
- 13810 Försäljning av masskuldebrevslån i utländsk valuta
- 13910 Försäljning av övriga långfristiga placeringar i utländsk valuta
- 16010 Återbetalning av långfristiga lånefordringar i euro
- 17110 Återbetalning av kortfristiga lånefordringar i euro
- 17210 Återbetalning av kortfristiga lånefordringar i utländsk valuta
- 18110 Försäljning av masskuldebrevslån i euro
- 18310 Försäljning av masskuldebrevslån i utländsk valuta
- 18810 Återbetalning av övriga kortfristiga placeringar i euro
- 18910 Återbetalning av övriga kortfristiga placeringar i utländsk valuta

Samtliga balanskonton som börjar på 2 med undantag för följande konton, som upptas bland bruttoutgiftskontona:

- 25200 Amortering av masskuldebrevslån i euro
- 25210 Amortering av skuldebrevslån i euro
- 25220 Amortering av övriga lån i euro
- 25230 Amortering av masskuldebrevslån i utländsk valuta
- 25240 Amorteringar av skuldebrevslån i utländsk valuta och övriga lån i utländsk valuta
- 25290 Amortering av lån från statliga fonder utanför budgeten
- 25320 Amortering av kortfristiga masskuldebrevslån i euro
- 25340 Amorteringar av kortfristiga skuldebrevslån i euro 25360 Amorteringar av övriga kortfristiga lån i euro
- 25360 Amorteringar av övriga kortfristiga lån i euro
- 25410 Amorteringar av kortfristiga masskuldebrevslån i utländsk valuta
- 25430 Amorteringar av kortfristiga skuldebrevslån i utländsk valuta
- 25450 Amorteringar av övriga lån i utländsk valuta

Samtliga konton som börjar på 3

Samtliga konton som börjar på 455

Samtliga konton som börjar på 50

Samtliga konton som börjar på 60

Samtliga konton som börjar på 80 och 81

Samtliga konton som börjar på 90 med undantag för kontot 90220 Räntekostnader för skatt som ska återbördas och för avgifter av skattenatur

Samtliga konton som börjar på 91 och 92

Konto 99200 Förbindelsebaserad inkomstregistrering

Om införingar i budgetbokföringen har genomförts via kontot 99400 Övriga tekniska konton, skall bruttoinkomsterna och bruttoutgifterna med anknytning till de här införingarna tas med.

Bruttoutgifter

Samtliga konton som börjar på 10 - 12

Samtliga konton som börjar på 13 - 18 med undantag för följande konton, som upptas bland bruttoinkomstkontona:

- 13410 Återbetalning av skuldebrevslån i euro
- 13510 Försäljning av masskuldebrevslån i euro
- 13610 Försäljning av övriga långfristiga placeringar i euro
- 13710 Återbetalning av emitterade skuldebrevslån i utländsk valuta
- 13810 Försäljning av masskuldebrevslån i utländsk valuta
- 13910 Försäljning av övriga långfristiga placeringar i utländsk valuta
- 16010 Återbetalning av långfristiga lånefordringar i euro
- 17110 Återbetalning av kortfristiga lånefordringar i euro
- 17210 Återbetalning av kortfristiga lånefordringar i utländsk valuta
- 18110 Försäljning av masskuldebrevslån i euro
- 18310 Försäljning av masskuldebrevslån i utländsk valuta
- 18810 Återbetalning av övriga kortfristiga placeringar i euro
- 18910 Återbetalning av övriga kortfristiga placeringar i utländsk valuta

Följande balanskonton som börjar på 2:

- 25200 Amortering av masskuldebrevslån i euro
- 25210 Amortering av skuldebrevslån i euro
- 25220 Amortering av övriga lån i euro
- 25230 Amortering av masskuldebrevslån i utländsk valuta
- 25240 Amorteringar av skuldebrevslån i utländsk valuta och övriga lån i utländsk valuta
- 25290 Amortering av lån från statliga fonder utanför budgeten
- 25320 Amortering av kortfristiga masskuldebrevslån i euro
- 25340 Amorteringar av kortfristiga skuldebrevslån i euro
- 25360 Amorteringar av övriga kortfristiga lån i euro
- 25410 Amorteringar av kortfristiga masskuldebrevslån i utländsk valuta
- 25430 Amorteringar av kortfristiga skuldebrevslån i utländsk valuta
- 25450 Amorteringar av övriga lån i utländsk valuta

Samtliga konton som börjar på 4 med undantag för konton som börjar på 455

Samtliga konton som börjar på 51

-

Samtliga konton som börjar på 61

Samtliga konton som börjar på 82 och 83

90220 Räntekostnader för skatt som ska återbördas och för avgifter av skattenatur

Samtliga konton som börjar på 93

Konto 99300 En förbindelsebaserad utgiftsbokföring

Om införingar i budgetbokföringen har genomförts via kontot 99400 Övriga tekniska konton, skall bruttoinkomsterna och bruttoutgifterna med anknytning till de här införingarna tas med.

Bilaga 2: Nettobudgeterade inkomster och utgifter

Momentets sifferkod och rubrik		Bokslut n-1	Budgeten n (budg. + tilläggsbudg.)*	Bokslut n	Jämförelse Bokslut - Budget	Utfall %
12.39.50	Bruttoinkomster	2 000,00	4 000	3 900,00	-100,00	
Nettoinkomster av	Bruttoutgifter	1 000,00	2 000	2 000,00	0,00	
försäljning av aktier	**Nettoinkomster**	**1 000,00**	**2 000**	**1 900,00**	**-100,00**	**95**

Momentets sifferkod och rubrik		Bokslut n-1	Budgeten n (budg. + tilläggsbudg.)*	Budgeten n, anslag användning år n	Budgeten n, anslag överföring til följande år	Bokslut n	Jämförelse Budget - Bokslut [1]	Kompletterande uppgifter om reservationsanslagen: Överförts från de föregående åren	Till förfogande år n [2]	Användning år n (exkl. indragningar)	Överförts till följande år
xx.xx.16.	Bruttoutgifter	2 000,00	4 000	4 100,00		4 100,00	-100,00				
Förslagsans-	Bruttoinkomster	1 000,00	2 000	1 800,00		1 800,00	-200,00				
lagsmoment	**Nettoinkomster**	**1 000,00**	**2 000**	**2 300,00**		**2 300,00**	**-300,00**				
xx.xx.21.	Bruttoutgifter	2 000,00	3 000	2 800,00		3 000,00				3 500,00	
Reservationsans-	Bruttoinkomster	1 000,00	2 000	2 000,00		2 000,00				2 000,00	
lagsmoment 1 [3]	**Nettoinkomster**	**1 000,00**	**1 000**	**800,00**	**200,00**	**1 000,00**		**1 000,00**	**2 000,00**	**1 500,00**	**500,00**
xx.xx.22.	Bruttoutgifter	2 000,00								5 000,00	
Reservationsans-	Bruttoinkomster	1 000,00								3 000,00	
lagsmoment 2 [4]	**Nettoinkomster**	**1 000,00**						**3 000,00**	**3 000,00**	**2 000,00**	**1 000,00**
xx.xx.24.	Bruttoutgifter	2 000,00	3 000	3 100,00		3 100,00				6 000,00	
Reservationsans-	Bruttoinkomster	1 000,00	2 000	2 100,00		2 100,00				4 000,00	
lagsmoment 3	**Nettoinkomster**	**1 000,00**	**1 000**	**1 000,00**	**0,00**	**1 000,00**		**1 000,00**	**2 000,00**	**2 000,00**	**0,00**
xx.xx.27.	Bruttoutgifter	2 000,00	8 000	7 000,00		9 000,00				7 000,00	
Reservationsans-	Bruttoinkomster	1 000,00	6 000	10 000,00		10 000,00				10 000,00	
lagsmoment 4	**Nettoinkomster**	**1 000,00**	**2 000**	**-3 000,00**	**2 000,00**	**-1 000,00**	**3 000,00**	**0,00**	**2 000,00**	**-3 000,00**	**2 000,00**

* Här får upptas bruttoinkomster och bruttoutgifter enligt budgeten.

[1] När det är fråga om bruttoinkomster, skall jämförelsen ändå uppgöras "Bokslut - Budget".

[2] Överförts från de föregående åren + budg. + tilläggsbudg. sammanlagt.

[3] Ett moment för treårigt reservationsanslag.

[4] Ett moment för treårigt reservationsanslag på vilket det inte finns anslag i budgeten för det aktuella året.

12.3.3 Bilaga 3: Överskridningar av förslagsanslag

Den bilaga om överskridningar av förslagsanslag som avses i 66 h § 3 punkten i budgetförordningen uppgörs i enlighet med bilaga 5 i finansministeriets föreskrift om bokföringsenhetens bokslutsschema. I bilagan Överskridningar av förslagsanslag upptas följande uppgifter om de överskridna förslagsanslagen på momentnivå:

- kontots (huvudtitel och moment) sifferkod och rubrik,
- anslag totalt som har beviljats i budgeten och tilläggsbudgeter,
- penningbelopp med vilket anslaget har överskridits och
- överskridningens andel i procent av det anslag som totalt har beviljats i budgeten och tilläggsbudgeter.

På raderna för huvudtitlar och raden ”Huvudtitlarna sammanlagt” upptas (endast) beloppet på de överskridna förslagsanslagen i kolumnerna Budgeten och Överskridning.

Den bokföringsenhet till vilken det budgeterade anslaget beviljats i den detaljerade indelningen av budgeten eller som ansvarar för användningen av de budgeterade medlen gör upp bilagan.

Exempel:

Bilaga 3: Överskridningar av förslagsanslag

Huvudtitelns och momentets sifferkod och rubrik	Budgeten (budg. + tilläggsbudg.)	Över-skridning	Över-skridning %
28. Finansministeriets förvaltningsområde	**2 054 640 000**	**13 254 365,87**	**1**
28.07.05 Ordinarie pensioner, familjepensioner och rehabiliteringsstöd	2 054 640 000	13 254 365,87	1
32. Handels - och industriministeriets förvaltningsområde	**17 320 000**	**260 000,00**	**2**
32.30.42 Räntestöd tilll Finnvera Abp	17 320 000	260 000,00	2
Huvudtitlarna sammanlagt	**2 071 960 000**	**13 514 365,87**	**1**

12.3.4 Bilaga 4: Indragna överförda anslag

Den bilaga om indragna överförda anslag som avses i 66 h § 4 punkten i budgetförordningen uppgörs i enlighet med bilaga 6 i finansministeriets föreskrift om bokföringsenhetens bokslutsschema. I bilagan upptas enligt huvudtitel på kontonivå uppgifterna om överförda anslag som dragits in under finansåret.

De uppgifter som behövs för bilagan får man genom att specificera de överförda anslag som börjar med siffran 4 och som har bokförts på konto 99100 Återtagning av överförda reservationsanslag.

Exempel:

Bilaga 4: Indragna överförda anslag

Huvudtitelns och den detaljerade indelningens sifferkod och rubrik. De detaljerade indeldningarna specificeras per bevillningsår.	Indraget Detaljerad indelning	Indraget Sammanlagt
29. Undervisnings- och kulturministeriets förvaltningområde		**19 000,00**
År n-2		12 000,00
29.01.22.1. Kulturens, motionens och ungdomsväsenendets verksamhetsområdes projekt	12 000,00	
År n-1		7 000,00
29.01.22.6. Politikprogrammet för medeborgarinflytande	7 000,00	
28. Finansministeriets förvaltningområde		**50 000,00**
År n-1		50 000,00
28.81.25.09. Undervisnings- och kulturministeriets förvaltningområde	50 000,00	
Huvudtitlarna sammanlagt		**69 000,00**
År n-2		12 000,00
År n-1		57 000,00

12.3.5 Bilaga 5: Specifikation av personalkostnaderna

Specifikationen enligt 66 h § 5 punkten i budgetförordningen av personalkostnaderna görs upp enligt bilaga 7 i finansministeriets föreskrift om bokföringsenhetens bokslutsschema.

Med löner och arvoden avses affärsbokföringens kontoplans kontoslag 410 Löner och arvoden minus resultatpremier och förändringar i semesterlöneskulden. I bilagan uppges separat beloppet av förändringar i semesterlöneskulden. Naturaförmåner och andra ekonomiska förmåner framställs bara på nämda raden. Naturaförmåner och andra ekonomiska förmåner ingår inte i beloppen av löner och arvoden.

Med pensionskostnader avses affärsbokföringens kontoplans konton 41120 Pensionsavgifter. Med övriga lönebikostnader avses övriga konton inom kontoslaget 411 Lönebikostnader än 41120 Pensionsavgifter.

I bilagan upptas de utgifter som har bokförts såsom kostnad för finansåret. Utöver lönekostnaderna anges även naturaförmånernas totala värde, som fastställs utgående från naturaförmånernas beskattningsvärden.

I bilagan anges specifikationen av ledningens löner och arvoden utgående från uppgifterna i lönestatistiken över den statliga sektorn så att som ledningens löner och arvoden beaktas de löner och arvoden vilka betalats för uppgifter som ett ämbetsverks eller en inrättnings direktör och resultatenheternas eller motsvarande ansvariga enheters direktörer har på nivå 1 i klassificeringen enligt arbetsuppgiftens nivå i lönestatistiken över den statliga sektorn.

Om bokföringsenhetens system för personalförvaltning inte innehåller en klassificering enligt arbetsuppgiftens nivå kan specifikationen av ledningens löner och arvoden utelämnas.

Ledningens löner och arvoden samt specifikationen av naturaförmåner och andra ekonomiska förmåner framställs utan andelen lönebikostnader i tabellen.

Bilaga 5: Specifikation av personalkostnaderna

	n	n-1
Personalkostnader	**1 040 000,00**	**1 040 000,00**
Löner och arvoden	1 000 000,00	1 000 000,00
Resultatbaserade poster	20 000,00	30 000,00
Förändring i semesterlöneskuld	20 000,00	10 000,00
Lönebikostnader	**240 000,00**	**240 000,00**
Pensionskostnader	200 000,00	200 000,00
Övriga lönebikostnader	40 000,00	40 000,00
Sammanlagt	**1 280 000,00**	**1 280 000,00**
Ledningens löner och arvoden, varav	500 000,00	50 000,00
- resultatbaserade poster	10 000,00	10 000,00
Naturaförmåner och andra ekonomiska förm	2 000,00	2 000,00
Ledningen	1 500,00	1 500,00
Övrig personal	500,00	500,00

12.3.6 Bilaga 6: Grunderna för avskrivningar enligt plan och ändringarna i dem

Redogörelsen enligt 66 h § 6 punkten i budgetförordningen för grunderna för avskrivningar enligt plan och ändringarna i dem görs upp enligt bilaga 8 i fi föreskrift om bokföringsenhetens bokslutsschema. I bilagor till bokföringsenhetens bokslut skall en redogörelse för grunderna för avskrivningar enligt plan och ändringarna i dem, om bilagan punkt 7 (se avsnitt 12.3.7) ska ges. I bilagan specificeras förmögenhetsposterna med samma noggrannhet som i den avskrivningsplan som följer Statskontorets föreskrift Bokföring av anläggningstillgångar samt uppställning av avskrivningsplaner och registrering av avskrivningar.

Avskrivningsplanen presenteras som huvudregel på den tresiffriga nivån i kontoplanen för affärsbokföringen. Man kan använda den grövre tvåsiffriga nivån om avskrivningsplanen för samtliga konton som ingår till alla delar överensstämmer. En mera detaljerad specifikation än den tresiffriga nivån skall användas om man inte tillämpar samma avskrivningsplan på samtliga konton som ingår på denna nivå.

I bilagan behöver man inte göra en noggrannare specifikation än med fyra tecken, förutsatt att detta inte krävs för riktiga och tillräckliga uppgifter. I bilagan kan undergrupperade konton med olika avskrivningstider sammanställas enligt exemplet här nedanför.

Avskrivningsplanen kan till exempel beskrivas enligt följande:

”Avskrivningarna enligt plan har vid bokföringsenheten beräknats på enhetliga grunder som lineära avskrivningar på det ursprungliga anskaffningspriset enligt den ekonomiska brukstiden för nyttigheter som räknas till nationalförmögenheten och anläggningstillgångarna.”

Avskrivningsplanerna och ändringar i dem skall fogas till specifikationerna till balansräkningen.

Exempel:

Bilaga 6: Grunderna för avskrivningar enligt plan och änd-ringarna i dem

Tillgångsgrupp	Avskrivnings-metod	Avskrivnings-tid, år	Årlig avskrivning, % [1]	Restvärde, € eller %
122 Byggnader	Linear avskrivning	20	5	0 %
125 - 126 Maskiner och anordningar	Restvärdesavskrivning		10	1 000,00
1254 Lätta maskiner	Linear avskrivning	5 - 6	16,6 - 20	0 %
1282 Annat än metallmineraler	Substansavskrinving	-	-	5 %

[1] Om det är fråga om substansavskrivning, antecknas - i kolumnen.

12.3.7 Bilaga 7: Avskrivningar av nationalförmögenhet och anläggningstillgångar samt andra utgifter med lång verkningstid

Redogörelsen enligt 66 h § 7 punkten i budgetförordningen för avskrivningarna av nationalförmögenhet och anläggningstillgångar samt andra utgifter med lång verkningstid specificerad enligt balansposterna görs upp enligt bilaga 9 i finansministeriets föreskrift om bokföringsenhetens bokslutsschema. I bilagor till bokföringsenhetens bokslut skall upptas redogörelsen för avskrivningarna av nationalförmögenhet och anläggningstillgångar samt andra utgifter med lång verkningstid, om det sammanlagda beloppet av avskrivningarna är minst en 1 000 000 euro.

Bilagan görs upp över immateriella och materiella tillgångar, värdepapper ingående i anläggningstillgångarna och övriga långfristiga placeringar specificerad enligt balansposterna. De i anläggningstillgångarna ingående materiella tillgångarna kan alternativt också upptas enligt specificeringen:

- jord-/byggnadsmark- och vattenområden,
- byggnader, konstruktioner och anläggningar,
- maskiner och anordningar samt inventarier,
- övriga materiella tillgångar samt
- förskottsbetalningar och pågående anskaffningar.

Bokföringsenheten kan dock sammanföra uppgifterna om immateriella och materiella tillgångar samt värdepapper ingående i anläggningstillgångarna och övriga långfristiga placeringar i samma tabell eller enligt någon annan gruppering, förutsatt att alla de uppgifter som skall ingå i denna bilaga kan anges på ett tydligt sätt.

I bilagan presenteras endast uppgifterna om den nationalförmögenhet och de anläggningstillgångar samt värdepapper ingående i anläggningstillgångarna och övriga långfristiga placeringar vars anskaffningsutgift inte ännu i början av räkenskapsperioden helt har avskrivits som kostnad.

Följande avses med termerna:

Anskaffningsutgift 1.1.n *avser den ackumulerade anskaffningsutgiften i början av räkenskapsperiod n. Denna uppges specificerad enligt Statskontorets föreskrift Fastställande av anskaffningsutgiften.*

Ökningar *avser anskaffningar under räkenskapsperioden, inklusive egen tillverkning, överföring av innehav och på andra sätt erhållna.*

Minskningar *avser anskaffningsutgiften för försäljning, skrotning, överföring av innehav och andra överlåtelser under räkenskapsperioden.*

Anskaffningsutgift 31.12.n *avser den ackumulerade anskaffningsutgiften i slutet av räkenskapsperiod n.*

Ackumulerade avskrivningar 1.1.n *avser de ackumulerade avskrivningarna fram till utgången av föregående räkenskapsperiod på de tillgångar vars anskaffningsutgift inte har avskrivits helt i början av räkenskapsperiod n.*

Ackumulerade avskrivningar på minskningar *avser ackumulerade avskrivningar som hänför sig till minskningar i anskaffningsutgiften fram till utgången av räkenskapsperioden.*

Räkenskapsperiodens avskrivningar enligt plan *avser i kontoplanen för statens affärsbokföring ingående kontoslag 480 Avskrivningar på nationalförmögenhet, 481 Avskrivningar på immateriella anläggningstillgångar och 482 Avskrivningar på materiella anläggningstillgångar.*

Räkenskapsperiodens avskrivningar som avviker från plan *avser kontoslag 489 Avskrivningar som avviker från plan i kontoplanen för affärsbokföringen.*

Räkenskapsperiodens nedskrivningar *avser eventuella nedskrivningar som har bokförts i kontogrupp 13 Värdepapper ingående i anläggningstillgångarna och övriga långfristiga placeringar. I kontoplanen för affärsbokföringen ingår dessa i kontoslag 5198 Kontoavskrivningar på placeringar och lånefordringar.*

Ackumulerade avskrivningar 31.12.n *avser de kumulativa, ackumulerade avskrivningarna i slutet av räkenskapsperiod n för de tillgångar vars anskaffningsutgift inte ännu helt har avskrivits i början av räkenskapsperioden. Detta fås genom att posten i punkt 6 avdras från posten i punkt 5 och posterna i punkterna 7-9 läggs till.*

Uppskrivningar *avser ackumulerade uppskrivningar i slutet av räkenskapsperioden.*

Bokföringsvärde 31.12.n *avser bokföringsvärdet i slutet av räkenskapsperiod n. Detta värde ingår i balansräkningen per 31.12.n. Värdet fås genom att posten i punkt 10 avdras från posten i punkt 4 och en eventuell post i punkt 11 läggs till.*

Uppgifterna i denna bilaga får man i allmänhet såsom en färdig rapport ur systemet för anläggningstillgångar.

Exempel:

I exemplet har finansministeriets schema försetts med förtecken för att klargöra kalkyleringsschemat. Bokföringsenheten kan sammanställa immateriella och materiella tillgångar samt aktier som ingår i anläggningstillgångarna och övriga långfristiga placeringar i samma tabell förutsatt att de uppgifter som avses i bilagan (gruppering av uppgifterna i balansposterna och summeringarna) åskådliggörs i presentationen.

Bilaga 7: Avskrivningar av nationalförmögenhet och anläggningstillgångar samt andra utgifter med lång verkningstid

		Immateriella tillgångar			Sammanlagt
	112 Immateriella rättigheter	…	…	…	
Anskaffningsutgift 1.1.n (+)	10 000,00	10 000,00	10 000,00	10 000,00	40 000,00
Ökningar (+)	1 000,00	1 000,00	1 000,00	1 000,00	4 000,00
Minskningar (-)	-1 500,00	-1 500,00	-1 500,00	-1 500,00	-6 000,00
Anskaffningsutgift 31.12.n (=+)	9 500,00	9 500,00	9 500,00	9 500,00	38 000,00
Ackumulerade avskrivningar 1.1.n (-)	-500,00	-500,00	-500,00	-500,00	-2 000,00
Ackumulerade avskrivningar på minskningar (+)	100,00	100,00	100,00	100,00	400,00
Räkenskapsperiodens avskrivningar enligt plan (-)	-800,00	-800,00	-800,00	-800,00	-3 200,00
Räkenskapsperiodens avskrivningar som avviker från plan (-)	-200,00	-200,00	-200,00	-200,00	-800,00
Räkenskapsperiodens nedskrivningar (-)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Ackumulerade avskrivningar 31.12.n (=-)	-1 400,00	-1 400,00	-1 400,00	-1 400,00	-5 600,00
Uppskrivningar (+)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Bokföringsvärde 31.12.n (=)	**8 100,00**	**8 100,00**	**8 100,00**	**8 100,00**	**32 400,00**

		Materiella tillgångar			Sammanlagt
	120 Jord- och vattenområden	…	…	…	
Anskaffningsutgift 1.1.n (+)	10 000,00	10 000,00	10 000,00	10 000,00	40 000,00
Ökningar (+)	1 000,00	1 000,00	1 000,00	1 000,00	4 000,00
Minskningar (-)	-1 500,00	-1 500,00	-1 500,00	-1 500,00	-6 000,00
Anskaffningsutgift 31.12.n (=+)	9 500,00	9 500,00	9 500,00	9 500,00	38 000,00
Ackumulerade avskrivningar 1.1.n (-)	-500,00	-500,00	-500,00	-500,00	-2 000,00
Ackumulerade avskrivningar på minskningar (+)	100,00	100,00	100,00	100,00	400,00
Räkenskapsperiodens avskrivningar enligt plan (-)	-800,00	-800,00	-800,00	-800,00	-3 200,00
Räkenskapsperiodens avskrivningar som avviker från plan (-)	-200,00	-200,00	-200,00	-200,00	-800,00
Räkenskapsperiodens nedskrivningar (-)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Ackumulerade avskrivningar 31.12.n (=-)	-1 400,00	-1 400,00	-1 400,00	-1 400,00	-5 600,00
Uppskrivningar (+)	1 000,00	1 000,00	0,00	0,00	2 000,00
Bokföringsvärde 31.12.n (=)	**9 100,00**	**9 100,00**	**8 100,00**	**8 100,00**	**34 400,00**

	Värdepapper ingående i anläggningstillgångarna och övriga långfristiga placeringar				Sammanlagt
	130 Värdepapper ingående anläggningstillgångarna	…	…	…	
Anskaffningsutgift 1.1.n (+)	10 000,00	10 000,00	10 000,00	10 000,00	40 000,00
Ökningar (+)	1 000,00	1 000,00	1 000,00	1 000,00	4 000,00
Minskningar (-)	-1 500,00	-1 500,00	-1 500,00	-1 500,00	-6 000,00
Anskaffningsutgift 31.12.n (=+)	9 500,00	9 500,00	9 500,00	9 500,00	38 000,00
Ackumulerade avskrivningar 1.1.n (-)	-500,00	-500,00	0,00	0,00	-1 000,00
Ackumulerade avskrivningar på minskningar (+)	100,00	100,00	0,00	0,00	200,00
Räkenskapsperiodens avskrivningar enligt plan (-)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Räkenskapsperiodens avskrivningar som avviker från plan (-)	-200,00	0,00	0,00	0,00	-200,00
Räkenskapsperiodens nedskrivningar (-)	0,00	-500,00	0,00	0,00	-500,00
Ackumulerade avskrivningar 31.12.n (=-)	-600,00	-900,00	0,00	0,00	-1 500,00
Uppskrivningar (+)	1 000,00	0,00	0,00	0,00	1 000,00
Bokföringsvärde 31.12.n (=)	**9 900,00**	**8 600,00**	**9 500,00**	**9 500,00**	**37 500,00**

12.3.8 Bilaga 8: Finansiella intäkter och kostnader

Specifikationen enligt 66 h § 8 punkten i budgetförordningen av finansiella intäkter och kostnader görs upp enligt bilaga 10 i finansministeriets föreskrift om bokföringsenhetens bokslutsschema. I bilagor till bokföringsenhetens bokslut skall upptas en specifikation av finansiella intäkter och kostnader, om de är minst 100 000 euro eller minst 10 000 euro negativa, och en specifikation av finansiella kostnader, om de är minst 10 000 euro eller minst 100 000 euro negativa.

Följande konton i affärsbokföringen skall upptas i specifikationen:

Finansiella intäkter:

Räntor på fordringar i euro:

- 50000 Räntor på fordringar i euro

Räntor på fordringar i utländsk valuta:

- 50010 Räntor på fordringar i valuta

Emissions-, kapital- och kursdifferenser från fordringar:

- 50020 Emissionsdifferenser från fordringar i euro
- 50030 Emissionsdifferenser från fordringar i valuta
- 50040 Kapitaldifferenser från fordringar i euro
- 50050 Kapitaldifferenser från fordringar i valuta
- 50100 Kursdifferenser från fordringar

Dividender:

- 50900 Dividender och övrig vinstutdelning

Intäktsföring av affärsverkens vinst:

- 50910 Redovisning av affärsverkens vinst

Övriga finansiella intäkter:

- 50060 SWAP-avgifter för fordringar
- 50080 Ränteintäkter på fordringar i euro i budgetekonomin
- 50920 Finansiella intäkter, interna
- 50980 Kontoavskrivningar på fordringar avseende finansiella intäkter
- 50990 Övriga finansiella intäkter

Finansiella kostnader:

Räntor på skulder i euro:

- 51000 Räntor på skulder i euro
- 51080 Räntekostnader för skulder i euro till fondekonomin

Räntor på skulder i utländsk valuta:

- 51010 Räntor på valutaskulder

Emissions-, kapital- och kursdifferenser från skulder:

- 51020 Emissionsdifferenser på skulder i euro
- 51030 Emissionsdifferenser för valutaskulder
- 51040 Kapitaldifferenser för skulder i euro
- 51050 Kapitaldifferenser för skulder i utländsk valuta
- 51100 Realiserade kursdifferenser för skulder
- 51110 Orealiserade kursdifferenser för skulder

SWAP-avgifter för skulder:

- 51060 SWAP-avgifter för skulder

Kontoavskrivningar på placeringar och lånefordringar:

- 51980 Kontoavskrivningar på placeringar och lånefordringar

Övriga finansiella kostnader:

- 51990 Övriga finansiella kostnader
- 51998 Finansiella kostnader, interna

Exempel:

Bilaga 8: Finansiella intäkter och kostnader

Finansiella intäkter	n	n-1	Förändring n-(n-1)
Räntor på fordringar i euro	1 000,00	3 000,00	-2 000,00
Räntor på fordringar i utländsk valuta	2 000,00	5 000,00	-3 000,00
Emissions-, kapital- och kursdifferenser från fordringar	10,00	60,00	-50,00
Dividender	700,00	800,00	-100,00
Intäktsföring av affärsverkens vinst	1 200,00	400,00	800,00
Övriga finansiella intäkter	110,00	900,00	-790,00
Finansiella intäkter sammanlagt	**5 020,00**	**10 160,00**	**-5 140,00**

Finansiella kostnader	n	n-1	Förändring n-(n-1)
Räntor på skulder i euro	100 000,00	300 000,00	-200 000,00
Räntor på skulder i utländsk valuta	200,00	500,00	-300,00
Emissions-, kapital- och kursdifferenser från skulder	10,00	60,00	-50,00
SWAP-avgifter för skulder	70,00	80,00	-10,00
Kontoavskrivningar på placeringar och lånefordringar	120,00	40,00	80,00
Övriga finansiella kostnader	430,00	210,00	220,00
Finansiella kostnader sammanlagt	**100 830,00**	**300 890,00**	**-200 060,00**
Netto	**-95 810,00**	**-290 730,00**	**194 920,00**

12.3.9 Bilaga 9: Lån som beviljats inom budgetekonomin

Specifikationen enligt 66 h § 9 punkten i budgetförordningen av de vid utgången av fi et löpande lån som ämbetsverket eller inrättningen beviljat inom statens budgetekonomi görs upp enligt bilaga 11 i finansministeriets föreskrift om bokföringsenhetens bokslutsschema.

Följande kontoslag/konton i affärsbokföringen skall upptas i specifikationen:

- 134 Givna skuldebrevslån i euro
- 137 Givna skuldebrevslån i utländsk valuta
- 171 Lånefordringar i euro
- 172 Lånefordringar i utländsk valuta
- 16000 Långfristiga lånefordringar i euro
- 16060 Långfristiga obudgeterade lånefordringar i euro (T)
- 16090 Övriga långfristiga fordringar (bara poster som tillhör arbets- och näringsministeriets lån till Finlands Exportkredit Ab och deras gardering)
- 17140 Återbetalningar av långfristiga obudgeterade lånefordringar i euro under följande räkenskapsperiod (T)

Lånen grupperas utgående från låntagarna i sektorer enligt Statistikcentralens sektorindelning.

Exempel:

Bilaga 9: Lån som beviljats inom budgetekonomin

Sektor	Lånekapital 31.12.n	Ökning n	Minskning n	Lånekapital 31.12.n-1	Förändring i kapitalet n-(n-1)
Icke-finansiella företag	**95,00**	**20,00**	**10,00**	**85,00**	**10,00**
Bostadssamfund	95,00	20,00	10,00	85,00	10,00
Hushåll	**405,00**	**71,00**	**21,00**	**355,00**	**50,00**
Arbetsgivarhushåll och andra näringsidkarhushåll	200,00	0,00	0,00	200,00	0,00
Anställda	205,00	71,00	21,00	155,00	50,00
Sammanlagt	**500,00**	**91,00**	**31,00**	**440,00**	**60,00**

En kopia av bilagan skall tillställas Statskontoret.

12.3.10 Bilaga 10: Värdepapper och investeringar i form av eget kapital

Redogörelsen enligt 66 h § 10 punkten i budgetförordningen för de aktier och andelar av olika slag som är i ämbetsverkets eller inrättningens besittning samt för andra värdepapper som kan jämställas med aktier och likaså för ämbetsverkets eller inrättningens investeringar i form av eget kapital görs upp enligt bilaga 12 i finansministeriets föreskrift om bokföringsenhetens bokslutsschema.

Följande kontoslag i affärsbokföringen skall inkluderas i utredningen om **Värdepapper ingående i anläggnings- och finansieringstillgångarna:**

- 130 Värdepapper ingående anläggningstillgångarna och
- 180 Värdepapper ingående i finansieringstillgångarna.

När det gäller aktier och andelar, som är i ämbetsverkets och inrättningens besittning samt andra värdepapper som kan jämställas med aktier uppges värdepapprets namn och serie, antal, bokföringsvärdet, innehavet i procent, säljrättigheternas undre gräns i procent samt de dividender som ackumulerats under finansåret. För offentligt noterade aktier uppges dessutom marknadsvärdet.

Som värdepapprets marknadsvärde betraktas det lägsta avslutspriset i den offentliga handeln den sista värdebestämningsdagen under finansåret eller, om det inte finns någon avslutskurs för värdebestämningsdagen, den senast noterade köpkursen för värdepappret.

I kolumnen Ägarandel % uppges ägarandelen av alla aktier i bolaget, om denna överstiger 10 % av alla aktier i bolaget.

Om riksdagen har gett tillstånd till överlåtelse, meddelas den undre gräns till vilken man har rätt att sälja ägarandelen. Om man helt får avstå från äganderätten antecknas siffran noll i kolumnen.

I kolumnen Erhållna dividender upptas de dividendintäkter som har bokförts på konto 50900 i affärsbokföringen.

Exempel:

Värdepapper ingående i anläggnings- och finansieringstillgångarna

		31.12.n					31.12.n-1	
	Antal	Marknads-värde	Bokförings-värde	Ägarandel %	Nedre gräns för försäljningsrätten %	Erhållna dividender	Marknads-värde	Bokförings-värde
Offentligt noterade aktier och andelar		**400,00**	**56,00**			**14,00**	**370,00**	**56,00**
Företag A	16	160,00	32,00	34,5	0,0	8,00	150,00	32,00
Företag B	12	240,00	24,00	12,0		6,00	220,00	24,00
Icke offentligt noterade aktier och andelar			**56,00**			**14,00**		**56,00**
Företag C, serie K	16		32,00	100,0	51,0	8,00		32,00
Företag D	12		24,00			6,00		24,00
Bostads- och fastighetsaktier			**56,00**			**0,00**		**56,00**
Lägenhet Ab	16		32,00					32,00
Fastighetsbolag Ab	12		24,00					24,00
Aktier och andelar sammanlagt			**168,00**			**28,00**		**168,00**

I utredning över **Övriga investeringar i form av eget** kapital upptas affärsbokföringens kontoslag 131 Placeringar i statens affärsverk och kontona 13620 Kapitallånefodringar och övriga motsvarande placeringar i form av eget kapital och 13630 Universitet. I denna redogörelse upptas dessutom övriga investeringar i form av eget kapital oberoende av kontot i affärsbokföringen. Dylika investeringar är t.ex. kapitallån enligt aktiebolagslagen.

I utredningen presenteras investeringar i affärsverkens grundkapital specificerat enligt affärsverk och övrigt i affärsverket investerat kapital i form av eget kapital. Kapitallånefodringar och övriga motsvarande placeringar i form av eget kapital presenteras enligt mottagare.

Exempel:

Övriga investeringar i form av eget kapital

	Bokföringsvärde 31.12.n	Bokföringsvärde 31.12.n-1
Affärsverk A	**61 630 000,00**	**61 600 000,00**
- Grundkapital	57 600 000,00	57 600 000,00
- Övrigt eget kapital	4 030 000,00	4 000 000,00
Affärsverk B	**606 200 000,00**	**606 200 000,00**
- Grundkapital	421 700 000,00	421 700 000,00
- Övrigt eget kapital	184 500 000,00	184 500 000,00
Övriga investeringar i form av eget kapital	**105 500,00**	**258 200,00**
Aktiebolag A	22 300,00	125 000,00
Aktiebolag B	50 000,00	50 000,00
Mottagare A		50 000,00
Mottagare B	33 200,00	33 200,00
Sammanlagt	**667 935 500,00**	**668 058 200,00**

En kopia av bilagan skall tillställas Statskontoret.

12.3.11 Bilaga 11: Finansiella poster i balansräkningen och skulder

Redogörelsen enligt 66 h § 11 punkten i budgetförordningen för finansiella poster i balansräkningen samt för den skuld inom statens budgetekonomi som ämbetsverket eller inrättningen sköter samt förändringarna i den görs upp enligt bilaga 13 i finansministeriets föreskrift om bokföringsenhetens bokslutsschema. I bilagor till bokföringsenhetens bokslut skall upptas en redogörelse för finansiella poster i balansräkningen samt för den skuld inom statens budgetekonomi som ämbetsverket eller inrättningen sköter samt förändringarna i den, om det i dessa ingår andra poster än kassa, banktillgodohavanden och andra finansieringsmedel, samt främmande medel som förvaltas av staten, eller om dessa poster sammanlagt uppgår till minst 10 miljoner euro.

Följande kontogrupp/kontoslag/konton i affärsbokföringen skall upptas i denna specifikation:

Finansiella poster bland aktiva

Givna skuldebrevslån i euro:

- 134 Givna skuldebrevslån i euro

Inköp av masskuldebrevslån i euro:

- 135 Inköp av masskuldebrevslån i euro

Övriga långfristiga placeringar i euro:

- 13600 Övriga långfristiga placeringar i euro

- 13610 Försäljning av övriga långfristiga placeringar i euro

Lånefordringar i euro:

- 16000 Långfristiga lånefordringar i euro
- 16060 Långfristiga obudgeterade lånefordringar i euro (T)
- 16090 Övriga långfristiga fordringar (bara poster som tillhör arbets- och näringsministeriets lån till Finlands Exportkredit Ab och deras gardering)
- 171 Lånefordringar i euro
- 172 Lånefordringar i utländsk valuta (bara poster som tillhör arbets- och näringsministeriets lån till Finlands Exportkredit Ab och deras gardering)

Övriga placeringar i euro:

- 182 Övriga placeringar i euro

Övriga placeringar i utländsk valuta:

- 184 Övriga placeringar i utländsk valuta

Övriga kortfristiga placeringar i euro:

- 188 Övriga kortfristiga placeringar i euro

Kassa, banktillgodohavanden och andra finansieringsmedel:

- 19 Kassa, banktillgodohavanden och andra finansieringsmedel

Finansiella poster bland passiva

Upptagna lån i euro:

- 240 Upptagna lån i euro

Upptagna lån i utländsk valuta:

- 241 Upptagna lån i utländsk valuta

Lån från statliga fonder utanför budgeten:

- 244 Lån ur statliga fonder utanför budgeten

Övriga långfristiga skulder:

- 249 Övriga långfristiga skulder

Amorteringar som skall betalas följande räkenskapsperiod:

- 252 Amorteringar som betalas under följande räkenskapsperiod

Kortfristiga lån i euro:

- 253 Kortfristiga lån i euro

Kortfristiga lån i utländsk valuta:

- 254 Kortfristiga lån i utländsk valuta

Främmande medel som förvaltas av staten:

- 255 Främmande medel lämnade i statens vård

Finansieringsposterna indelas i utredningen antingen i poster med rörlig eller fast ränta. En finansieringspost anses ha fast ränta om räntan inte kan ändras under avtalsperioden.

Finansieringsposterna specificeras dessutom enligt förfallotiden. Indelningen av finansieringsposterna enligt förfallotiden uppgörs i redogörelsen så att poster som förfaller inom ett år, poster som förfaller inom 1 – 5 år och poster som förfaller efter mer än 5 år presenteras skilt för sig.

De poster som registrerats i kontogruppen 19 Kassa, banktillgodohavanden och andra finansieringsmedel samt kontoslaget 255 Främmande medel lämnade i statens vård rapporteras som poster med fast ränta som förfaller inom ett år.

Exempel:

Bilaga 11: Finansiella poster i balansräkningen och skulder

31.12.n	Rörlig ränta			Fast ränta			Sammanlagt
	Under 1 år	1 - 5 år	Över 5 år	Under 1 år	1 - 5 år	Över 5 år	
Finansiella poster bland aktiva							
Givna skuldebrevslån i euro	500,00	600,00	700,00	800,00	900,00	10 000,00	13 500,00
Inköp av masskuldebrevslån i euro	2 000,00	7 000,00	11 000,00	2 000,00	7 000,00	1 100,00	30 100,00
Övriga långfristiga placeringar i euro	3 000,00	6 000,00	1 300,00	3 000,00	6 000,00	1 300,00	20 600,00
Lånefordringar i euro	4 000,00	5 000,00	1 500,00	4 000,00	5 000,00	1 500,00	21 000,00
Övriga placeringar i euro	5 000,00	4 000,00	1 700,00	5 000,00	4 000,00	1 700,00	21 400,00
Övriga placeringar i utländsk valuta	6 000,00	3 000,00	1 900,00	6 000,00	3 000,00	1 900,00	21 800,00
Övriga kortfristiga placeringar i euro	7 000,00	2 000,00	2 100,00	7 000,00	2 000,00	2 100,00	22 200,00
Kassa, banktillgodohavanden och andra finansieringsmedel				8 000,00			8 000,00
Sammanlagt	**27 500,00**	**27 600,00**	**20 200,00**	**35 800,00**	**27 900,00**	**19 600,00**	**158 600,00**

31.12.n	Rörlig ränta			Fast ränta			Sammanlagt
	Under 1 år	1 - 5 år	Över 5 år	Under 1 år	1 - 5 år	Över 5 år	
Finansiella poster bland passiva							
Upptagna lån i euro	1 000,00	8 000,00	9 000,00	1 000,00	8 000,00	9 000,00	36 000,00
Upptagna lån i utländsk valuta	2 000,00	7 000,00	11 000,00	2 000,00	7 000,00	1 100,00	30 100,00
Lån från statliga fonder utanför budgeten	3 000,00	6 000,00	1 300,00	3 000,00	6 000,00	1 300,00	20 600,00
Övriga långfristiga skulder	4 000,00	5 000,00	1 500,00	4 000,00	5 000,00	1 500,00	21 000,00
Amorteringar som skall betalas följande räkenskapsperiod	5 000,00	4 000,00	1 700,00	5 000,00	4 000,00	1 700,00	21 400,00
Kortfristiga lån i euro	6 000,00	3 000,00	1 900,00	6 000,00	3 000,00	1 900,00	21 800,00
Kortfristiga lån i utländsk valuta	7 000,00	2 000,00	2 100,00	7 000,00	2 000,00	2 100,00	22 200,00
Främmande medel som förvaltas av staten				8 000,00			8 000,00
Sammanlagt	**28 000,00**	**35 000,00**	**28 500,00**	**36 000,00**	**35 000,00**	**18 600,00**	**181 100,00**

En kopia av bilagan skall tillställas Statskontoret.

12.3.12 Bilaga 12: Statliga borgensförbindelser, statsgarantier och andra mångåriga ansvarsförbindelser

Specifikationen enligt 66 h § 12 punkten i budgetförordningen av de vid utgången av finansåret gällande statliga borgensförbindelser, statsgarantier och andra i balansräkningen inte upptagna statliga ansvarsförbindelser som ämbetsverket eller inrättningen beviljat görs upp enligt bilaga 14 i finansministeriets föreskrift om bokföringsenhetens bokslutsschema. Bilagan innehåller följande specifikationer:

1. Gällande borgensförbindelser och de maximibelopp som är disponibla för dessa och Gällande garantier och de maximibelopp som är disponibla för dessa

2. Gällande borgensförbindelser och garantier enligt valuta

3. Andra mångåriga ansvarsförbindelser

1. Gällande borgensförbindelser och garantier och de maximibelopp som är disponibla för dessa

Med statsborgen menas juridiskt bindande ansvar för en annan parts skuld från statens sida. Statsgaranti innebär en juridiskt bindande skyldighet från statens sida att ersätta förluster orsakade av en viss verksamhet.

I den här specifikationen anges de statliga borgensförbindelserna och statsgarantierna specificerade på sektorer enligt Statistikcentralens sektorindelning utgående från mottagarna. I specifikationen nämns också den som beviljats statlig borgensförbindelse eller statsgaranti samt den författning eller det riksdagsbeslut som den statliga borgensförbindelsen eller statsgarantin grundar sig på.

Gällande belopp och maximibelopp som är disponibelt

För borgensförbindelser och garantier anges det löpande beloppet vid utgången av finansåret. Med beloppet för de som är gällande menas det belopp som de facto belastar staten, det vii säga det belopp som statens skulle behöva betala om borgensförbindelserna och garantierna skulle realiseras i slutet av finansåret.

För borgensförbindelser och garantier anges även det maximibelopp som är disponibelt vid utgången av finansåret. Med disponibelt maximibelopp avses det belopp som statens ansvar enligt beslut om borgensförbindelser och garantier maximalt kan uppgå till. Om ett maximibelopp för en borgensförbindelse eller garanti har reglerats i lag anges det disponibla maximibeloppet som det maximibelopp som grundar sig på lagen; om ansvaret för borgensförbindelsen har getts genom budgetförfarande anges maximibeloppet enligt budgetbehörigheten som disponibelt maximibelopp. Om inget maximibelopp för statens ansvar som grundar sig på riksdagens samtycke finns tillgängligt eller kan fastställas anges det maximibelopp för statens ansvar som grundar sig på ämbetsverkets eller inrättningens beslut som maximibelopp. När ansvaret för borgensförbindelsen som grundar sig på riksdagens samtycke utgår anges det gällande beloppet som disponibelt maximibelopp. Kolumnen Disponibelt maximibelopp kan inte lämnas tom.

Borgensförbindelser och garantier anges i en bilaga till bokslutet för det ministerium vars ansvarsområde saken gäller. Om det är frågan om ett ansvar som bygger direkt på lag,

anges de av det ministerium till vars ansvarsområde ifrågavarande substanslag hör eller om statsrådet har fattat ett särskilt beslut om borgensförbindelsen/garantin, anges de av det ministerium som har lagt fram ärendet för statsrådet och/eller som ansvarar för administrationen av borgensförbindelsen.

Exempel:

Bilaga 12: Statliga borgensförbindelser, statsgarantier och andra mångåriga ansvarsförbindelser

Gällande borgensförbindelser och disponibelt maximibelopp för borgensförbindelserna

Sektor	Gäller 31.12.n	Gäller 31.12.n-1	Gäller Förändring n-(n-1)	Disponibelt maximibelopp 31.12.n
Finansiella företag och försäkringsföretag	**5 000,00**	**4 000,00**	**1 000,00**	**6 000,00**
Finnvera Abp	5 000,00	4 000,00	1 000,00	6 000,00
Lagen om statens specialfinansieringsbolags kredit- och borgensverksamhet (445/1998, ändr. 526/2001)				
Hushåll	**3 000,00**	**4 000,00**	**-1 000,00**	**3 000,00**
Studielån	3 000,00	4 000,00	-1 000,00	3 000,00
Lagen om studiestöd(65/1994)				
Hushållens icke-vinstsyftande organisationer	**2 000,00**	**3 000,00**	**-1 000,00**	**3 000,00**
Finlands nationalteater Ab	2 000,00	3 000,00	-1 000,00	3 000,00
Statsrådets beslut 6.7.2000				
Utlandet	**3 000,00**	**3 000,00**	**0,00**	**3 000,00**
Nordiska Investeringsbanken (NIB)	3 000,00	3 000,00	0,00	3 000,00
Förordning om förhöjning av statlig borgen till Nordiska Investeringsbanken (222/1991)				
Borgensförbindelser sammanlagt	**13 000,00**	**14 000,00**	**-1 000,00**	**15 000,00**

Gällande garantierer och disponibelt maximibelopp för garantierna

Sektor	Gäller 31.12.n	Gäller 31.12.n-1	Gäller Förändring n-(n-1)	Disponibelt maximibelopp 31.12.n
Icke-finansiella företag	**2 000,00**	**2 000,00**	**0,00**	**2 000,00**
Nammo Vihtavuori Oy	2 000,00	2 000,00	0,00	2 000,00
Tilläggsbudget för år 2014 (853/2013)				
Garantier sammanlagt	**2 000,00**	**2 000,00**	**0,00**	**2 000,00**
Borgensförbindelser och garantier sammanlagt	**15 000,00**	**16 000,00**	**-1 000,00**	**17 000,00**

2. Gällande borgensförbindelser och garantier för varje valuta

I denna specifikation upptas borgensförbindelser och garantier enligt valuta. För de vid årets slut gällande borgensförbindelserna och garantierna upptas deras värde omräknat till euro (motvärde) och varje valutas procentuella andel av de totala borgensförbindelserna och garantierna (fördelning i procent) samt bokslutsdagens kurs.

Exempel:

Gällande borgensförbindelser och garantier för varje valuta

Valuta	Motvärde	Fördelning	Bokslutsdagens kurs
	€	%	€
Euro (EUR)	12 000,00	80,0	
Norska kronor (NOK)	2 000,00	13,3	9,0420
Förenta Statens dollar (USD)	1 000,00	6,7	1,2141
Sammanlagt	**15 000,00**	**100,0**	

3. Andra mångåriga ansvarsförbindelser

I andra mångåriga ansvarsförbindelser inkluderas sådana vid utgången av finansåret och därefter löpande ansvarsförbindelser, exklusive sådana ansvarsförbindelser som grundar sig på avtal som statliga ämbetsverk och inrättningar ingått sinsemellan, som inte har angetts som fullmakter i utfallskalkylen för bokföringsenhetens budget och vars värde från och med tidpunkten för bokslutet är minst 500 000 euro. I specifikationen bör således inkludera varje mångårig avtal eller ansvarsförbindelse, som förorsakar anslagsbehov för minst 500 000 euro vid bokslutet och vilka är beräknade med priser som inkluderar mervärdeskatt. Avtal som stannar under gränsen ska utelämnas från bilagan och separata avtal får inte räknas ihop mot gränsen på 500 000 euro.

I bilagan anges endast anslagsbehoven för de åtaganden som avtalet medför och inte alla anslagsbehov som av-talet medför. Därför är anslagsbehovet endast ett rättsligt minimum som är bindande för staten vid tidpunkten för bokslutet, och i det ingår inte andra utgifter som på något sätt anknyter till avtalet. Om sådana anslagsbehov som inte omfattas av avgränsningarna i bilaga 12 är väsentliga, kan kompletterande utredningar eller beräkningar pre-senteras i bilaga 17 till bokslutet för att säkerställa att uppgifterna är riktiga och tillräckliga.

Till anslagsbehovet räknas inte ramavtal utan bindande minimibeställningsbelopp eller optionsperioder förrän ett slutligt beslut om användningen av dem har fattats.

Med mångåriga ansvarsförbindelser avses inte arbetsavtal eller utnämning till tjänst eller tjänsteförhållande. Detta betyder det, att löner för uppsägningstid och eller dylika inte rapporteras som ansvarsförbindelser. Avtal som statliga ämbetsverk och inrättningar ingått sinsemellan rapporteras inte i denna bilaga. Således till exempel avtal mellan serviscentral inom budgetekonomin och inrättningar inte rapporteras i denna bilaga.

Andra mångåriga ansvarsförbindelser delas in i avtal och förbindelser som i förhållande till ämbetsverkets eller inrättningens verksamhet är sedvanliga och som ingåtts med stöd av punkten Omkostnadsanslag i de allmänna föreskrifterna i detaljmotiveringen till budgeten, och i avtal och förbindelser som ingåtts på andra grunder.

Sedvanliga avtal och förbindelser som ingåtts med stöd av punkten Omkostnadsanslag i de allmänna föreskrifterna i detaljmotiveringen till statsbudgeten

I denna punkt rapporteras till exempel avtal för hyror, ADP-användningstjänster och dylika, som betalas av omkostnadsanslag. Avtalen som överstiger gränsen på 500 000 euro rapporteras aggregerade på en rad, således specificeras dem inte i bilagan. Inrättningen bör ha tillräckliga uppgifter för varje avtal så att bilagans uppgifter kan säkerställas.

Avtal och förbindelser som ingåtts på andra grunder än med stöd av punkten Omkostnadsanslag i de allmänna föreskrifterna i detaljmotiveringen till statsbudgeten

Avtal och förbindelser som ingåtts på andra grunder ska i specifikationen rapporteras enligt den författning eller det beslut som avtalet eller förbindelsen grundar sig på. För varje avtal som rapporteras bör vara tillräckliga uppgifter så att bilagans uppgifter kan försäkras.

Fastställandet av ansvarsförbindelsens värde

De årliga budgetutgifterna och anslagsbehoven för avtal och förbindelser som gäller tills vidare beaktas fram till den första möjliga tidpunkten för uppsägning av avtalet eller förbindelsen och fram till utgången av uppsägningstiden efter denna tidpunkt. De årliga budgetutgifterna tidsbundna avtal och förbindelser ger upphov till uppges enligt samma princip till slutet av uppsägningstiden och inte till den ursprungliga tidpunkten då de tidsbundna avtalen skulle ha upphört, om det finns ett uppsägningsvillkor i dem. Till ett åtagande räknas också eventuella böter för förtida uppsägning.

Då värdet på hyresansvaret bestäms ska det restvärdesansvar som eventuellt ingår i hyresavtalen beaktas. Rest-värdesansvaret är ett ständigt minskande belopp som ämbetsverket skulle bli tvunget att betala om det skulle säga upp hyresavtalet innan de kundspecifika investeringarna har avskrivits. Ett sådant hyresavtal beaktas så att till dess ansvar räknas hyran fram till uppsägningstidens slut samt det restvärdesansvar som ska betalas vid den tidpunkt då hyresförhållandet upphör. Det aktuella restvärdesansvaret kan kontrolleras direkt i lokalförvaltningssy-stemet.

Ansvarsförbindelserna deklareras med priser som inkluderar mervärdeskatt.

Ansvarets storlek uttrycks i enlighet med de beslut som har gjorts (inte det kalkylmässigt maxim belopp av ansvar). Vid värdering av anslag behovets noggrannhet för kommande åren tillämpas väsentlighet principen och principen för förmånligt producerad information. Om en viss årlig procentuell ökning är klart uttryckt i förbindelsen, tas denna hänsyn till i anslagsbehovet, annars framställs anslagsbehovet i bokslutsårets prisnivå.

Finansårets budgetutgifter presenteras i kolumnen *Budgetutgifter n.* Anslagsbehov av kommande åren presenteras årligen i kolumnen *Anslagsbehov n+ 1 Senare anslagsbehov*. Om ansvaret är sådan att den inte kan förutsägas hur anslagsbehovet kommer att infälla mellan åren, så anmälas ansvarets storlek i specificerad kolumn *Senare anslagsbehov*.

Exempel:

Andra mångåriga ansvarsförbindelser

Sedvanliga avtal och förbindelser som ingåtts med stöd av punkten Omkostnadsanslag i de allmänna föreskrifterna i detaljmotiveringen till statsbudgeten

€	Budgetutgifter n	Anslagsbehov n+1	Anslagsbehov n+2	Anslagsbehov n+3	Senare anslagsbehov	Anslagsbeho sammanlag
Sedvanliga avtal och förbindelser sammanlagt	300 000,00	300 000,00	100 000,00	100 000,00	50 000,00	550 000,0

Avtal och förbindelser som ingåtts på andra grunder än med stöd av punkten Omkostnadsanslag i de allmänna föreskrifterna i detaljmotiveringen till statsbudgeten

€	Budgetutgifter n	Anslagsbehov n+1	Anslagsbehov n+2	Anslagsbehov n+3	Senare anslagsbehov	Anslagsbeho sammanlag
Andra avtal och förbindelser						
- Lag om statens specialfinansieringsbolags kredit-, borgens- och kapitalplaceringsverksamhet (445/1998)	1 000 000,00	5 000 000,00				5 000 000,0
- Beslutet xx/ 8.12.2010 *)					9 000 000,00	9 000 000,0
Andra avtal och förbindelser sammanlagt	1 000 000,00	5 000 000,00			9 000 000,00	14 000 000,0
Andra mångåriga ansvarsförbindelser sammanlagt	**1 300 000,00**	**5 300 000,00**	**100 000,00**	**100 000,00**	**9 050 000,00**	**14 550 000,0**

*) Anslagsbehovet har rapporterats i kolumnet Senare anslagsbehov, därför att tidpunkten av anslagsbehov kan inte bli noggrant förutsett

En kopia av bilagan skall tillställas Statskontoret.

12.3.13 Bilaga 13: Fonderade medel i balansräkningen

Specifikationen enligt 66 h § 13 punkten i budgetförordningen av de fonderade medel som ingår i bokföringsenhetens balansräkning görs upp enligt bilaga 15 i finansministeriets föreskrift om bokföringsenhetens bokslutsschema.

De fonderade medel som ingår i balansräkningen är sådana medel som staten mottagit och som skall användas för ett specifikt ändamål, som gagnar en tredje part. Medlen tillfaller i allmänhet staten som gåva, testamente eller avkastning från dessa. Mottagandet och användningen av sådana medel upptas inte i budgeten.

Om en förutsättning för att man skall få medlen har varit att medlen skall hållas separat från mottagarens övriga egendom, är det fråga om en s.k. osjälvständig stiftelse. Detta krav på separat förvaltning av medlen kan ha lett till att medlen inte har kunnat inkluderas i statens allmänna kassamedel. I så fall ligger medlen till exempel på ett separat bankkonto och dessa har bokförts på balanskontot 19510 Fondernas medel (T). Om egendomen kan förvaltas tillsammans med statens allmänna kassamedel, har den bokförts på konto 19100 Allmänna transaktionskonton för inkomster (T). I båda fallen använder man balanskontot 21280 Övriga fonder (T) som motkonto.

I bilagan upptas de fonder som behandlats på konto 21280. För fonden anges dess namn eller den benämning som används, fondens användningsändamål samt saldot vid finansårets slut och i slutet av föregående finansår.

Exempel:

Bilaga 13: Fonderade medel i balansräkningen

Fondens namn	Medel 31.12.n	Medel 31.12.n-1	Användningsändamål
Kommerseråd N.N's fond	1 200 000,00	1 250 000,00	Stöd till begåvade och medellösa studerande
	2 500 000,00	2 400 000,00	
Ex-huvuddirektören M.M's resestipendiefond			Stöd till ämbetsverk X tjänstemäns fritidsresor
Sammanlagt	**3 700 000,00**	**3 650 000,00**	

12.3.14 Bilaga 14: Fonderade medel som inte ingår i balansräkningen

Specifikationen enligt 66 h § 14 punkten i budgetförordningen av fonderade medel, stiftelser och föreningar som inte ingår i bokföringsenhetens balansräkning och som administreras av ämbetsverket eller inrättningen görs upp enligt bilaga 16 i finansministeriets föreskrift om bokföringsenhetens bokslutsschema.

I bilagan upptas för sådana fonderade medel, stiftelser och föreningar som bokföringsenheten administrerar och som inte ingår i bokföringsenhetens balansräkning deras namn och balansomslutning. Dessutom skall det stadgeenliga användningsändamålet anges för de fonderade medlen, stiftelsen eller föreningen. Därtill upptas i bilagan motsvarande uppgifter för av bokföringsenheten administrerade statliga fonder utanför budgeten.

Bokföringsenheten kan ha fonderade medel som inte ingår i balansräkningen som följd av speciallagstiftning (t.ex. de fonderade medlen som hör till Helsingfors universitets särskilda privilegier).

I bilagan avses med stiftelse en stiftelse enligt lagen om stiftelser och med föreningar registrerade föreningar enligt föreningslagen. Med administration avses utnyttjandet av bestämmanderätten i stiftelser eller föreningar ensam eller tillsammans med en annan bokföringsenhet.

Ur budgetstatens perspektiv använder bokföringsenheten sin bestämmanderätt i en stiftelse eller förening när bokföringsenheten, ensamt eller tillsammans med en annan bokföringsenhet har rätt att utse majoriteten av stiftelsens eller föreningens styrelseledamöter eller i ett annat organ, som har beslutsrätten i stiftelsen eller föreningen eller majoriteten av medlemmarna i ett sådant organ som har den ovan nämnda rätten.

Ur budgetstatens perspektiv använder bokföringsenheten sin bestämmanderätt i en förening även i de fall då bokföringsenheten ensamt eller tillsammans med en annan bokföringsenhet har röstmajoriteten vid föreningens möten. Röstmajoriteten kan till exempel grunda sig på en gradering av rösträtten.

Exempel:

Bilaga 14: Fonderade medel som inte ingår i balansräkningen

Namn	Balansomslutning eller belopp	Organisationens verksamhetsområde eller medlens användningsändamål
Stiftelser		
Privilegiefonden	1 600 000,00	Förmögenheten i de fonder som ingår i universitetets specialrättigheter och verksamhet i enlighet med deras användningsändamål
Fonder		
Fonden för befrämjande av ärftlighetsvetenskap	1 200 000,00	Befrämjande av forskning kring finsk ärftlighetsvetenskap
Föreningar		
Finlands universitetslektorer Rf.	200 000,00	Studieämnesspecifikt samarbete mellan de finska universitetslektorerna och utveckling av undervisningen
Övriga medel	240 000,00	Förklaring…

12.3.15 Bilaga 15: Förändringar i skulden

Redogörelsen enligt 66 h § 15 punkten i budgetförordningen för förändringarna i den statsskuld som ingår i bokföringsenhetens balansräkning uppgörs enligt bilaga 17 i finansministeriets föreskrift om bokföringsenhetens bokslutsschema.

Följande kontoslag/konton i affärsbokföringen inkluderas i redogörelsen:

Upptagna lån i euro:

- 240 Upptagna lån i euro

Lån från statens pensionsfond:

- 24400 Lån från statens pensionsfonden

Lån från statens kärnavfallshanteringsfond:

- 24410 Lån från statens kärnavfallshanteringsfond Upptagna lån i utländsk valuta:

Upptagna lån i utländsk valuta

- 241 Upptagna lån i utländsk valuta

Övrig långfristig skuld:

- Statens bokföringsnämnd har gett ett utlåtande (23/2002) till Vägförvaltningen om registreringen av de serviceavgifter som grundar sig på avtalet om motorvägsavsnittet mellan Träskända och Lahtis på riksväg 4. I denna utredning upptas också

de poster som av alla andra livscykelmodeller som ingår på konto 24990 Övriga långfristiga skulder.

Amorteringar som skall betalas följande räkenskapsperiod:

- 25200 Amortering av masskuldebrevslån i euro
- 25210 Amortering av skuldebrevslån i euro
- 25220 Amortering av övriga lån i euro
- 25230 Amortering av masskuldebrevslån i utländsk valuta
- 25240 Amorteringar av skuldebrevslån i utländsk valuta och övriga lån i utländsk valuta
- 25250 Emissionsvinster på amorteringar av masskuldebrevslån i euro
- 25260 Emissionsvinster på amorteringar av masskuldebrevslån i utländsk valuta
- 25270 Emissionsförluster på amorteringar av masskuldebrevslån i euro
- 25280 Emissionsförluster på amorteringar av masskuldebrevslån i utländsk valuta

Amorteringar av lån från fonder vilka skall betalas följande räkenskapsperiod:

- 25290 Amortering av lån från statliga fonder utanför budgeten
- 25291 Amorteringar av obudgeterade lån i euro (T)

Kortfristiga lån:

- 253 Kortfristiga lån i euro
- 254 Kortfristiga lån i utländsk valuta

Exempel:

Bilaga 15: Förändringar i skulden

	31.12.n	31.12.n-1	Förändring n-(n-1)
Upptagna lån i euro	680,00	770,00	-90,00
Lån från statens pensionsfond	120,00	140,00	-20,00
Lån från statens kärnavfallshanteringsfond	140,00	160,00	-20,00
Upptagna lån i utländsk valuta	160,00	180,00	-20,00
Övrig långfristig skuld	180,00	160,00	20,00
Amorteringar som skall betalas följande räkenskapsperiod	200,00	140,00	60,00
Amorteringar av lån från fonder vilka skall betalas följande räkenskapsperiod	220,00	120,00	100,00
Kortfristiga lån	100,00	120,00	-20,00
Sammanlagt	**1 800,00**	**1 790,00**	**10,00**

12.3.16 Bilaga 16: Maturitetsfördelning och duration när det gäller skulden

Redogörelsen enligt 66 h § 15 punkten i budgetförordningen för maturitetsfördelning och duration när det gäller den statsskuld som ingår i bokföringsenhetens balansräkning uppgörs enligt bilaga 18 i finansministeriets föreskrift om bokföringsenhetens bokslutsschema.

Följande kontoslag/konton i affärsbokföringen inkluderas i denna redogörelse:

- 240 Upptagna lån i euro
- 241 Upptagna lån i utländsk valuta
- 24400 Lån från pensionsfonden
- 24410 Lån från statens kärnavfallshanteringsfond
- 252 Amorteringar som betalas under följande räkenskapsperiod
- 253 Kortfristiga lån i euro
- 254 Kortfristiga lån i utländsk valuta
- 24990 Övriga långfristiga skulder: Statens bokföringsnämnd har gett ett utlåtande (23/2002) till Vägförvaltningen om registreringen av de serviceavgifter som grundar sig på avtalet om motorvägsavsnittet mellan Träskända och Lahtis på riksväg 4. I denna utredning upptas också de poster som av alla andra livscykelmodeller som ingår på konto 24990 Övriga långfristiga skulder.

I redogörelsen för skuldernas maturitetsfördelning presenteras hur de skulder som är upptagna under ovan presenterade konton fördelar sig enligt löptid på basis av skuldebrevens amorteringsplaner.

För amorteringarna av varje lån för respektive år bestäms deras gängse värde. Skuldernas gängse värde bestäms enligt standarden för finansieringsinstrument IAS 39. Om handel bedrivs med skuldinstrumentet används marknadspriset. Om marknadspris saknas kan det gängse värdet basera sig på värdet av ett motsvarande instrument eller på diskontering av skuldens kassaströmmar med en diskonteringskoefficient som härletts ur statens referensränta för skulder. Om gängse värde inte kan bestämmas skall de egenskaper hos skuldposten presenteras som påverkar beräknandet av det gängse värdet. I redogörelsen skall den metod/ de metoder presenteras som använts vid beräkningen av det gängse värdet.

I maturitetsredogörelsen presenteras dessutom procentfördelningen för bokföringsvärdena av skuldernas årliga amorteringar.

Exempel:

Maturitetsfördelning (skuldens fördelning enligt återstående löptid)

	n			n-1		
Skuldernas löptid	Bokföringsvärde	%	Gängse värde	Bokföringsvärde	%	Gängse värde
0 - 1 år	520,00	28,89	530,00	380,00	21,23	370,00
1 - 2 år	240,00	13,33	220,00	240,00	13,41	200,00
2 - 3 år	280,00	15,56	280,00	280,00	15,64	250,00
3 - 4 år	320,00	17,78	320,00	320,00	17,88	300,00
4 - 5 år	360,00	20,00	300,00	360,00	20,11	350,00
Över 5 år	80,00	4,44	100,00	210,00	11,73	200,00
Skulderna sammanlagt	**1 800,00**	**100,00**	**1 750,00**	**1 790,00**	**100,00**	**1 670,00**

Durationen beräknas med hjälp av följande formel:

$$D = \sum_{t=1}^{T} t \times w_t$$

där:

$$w_t = \frac{CF_t / (1+r)^t}{P}$$

där:

T = skuldebrevets maturitet (återstående betalningstid) i år

CFt = skuldebrevets kassaström (ränta + amorteringar) under år t

r = skuldebrevets maturitetsavkastning dvs. diskonteringsränta (marknadsränta för en skuld med liknande betalningsplan)

P = skuldebrevets marknadsvärde (summan av kassaströmmarnas nuvärden)

Durationen anges i antal år med två decimalers noggrannhet.

Exempel:

Skuldens duration (kassaflödenas genomsnittliga betalningstidpunkt vägd med skuldens marknadsvärde)

År	Duration
31.12.n-2	3,68
31.12.n-1	3,75
31.12.n	4,35

En kopia av bilagan skall tillställas Statskontoret.

12.3.17 Bilaga 17: Övriga kompletterande uppgifter som är nödvändiga för lämnande av riktiga och tillräckliga uppgifter

De övriga kompletterande uppgifter enligt 66 h § 16 punkten i budgetförordningen som är nödvändiga för lämnande av riktiga och tillräckliga uppgifter tas upp i denna bilaga.

I bilagan upptas de redogörelser som det ämbetsverk eller den inrättning som är bokföringsenhet anser nödvändiga för lämnande av riktiga och tillräckliga uppgifter (en rättvisande bild) på det sätt som anges i 21 § i lagen om statsbudgeten och i vilka ingår uppgifter som inte framgår av ovan avsedda bokslutskalkyler jämte bilagor eller av verksamhetsberättelsen. I bilaga kan upptas kalkyler och redogörelser som kompletterar ovan angivna bokslutskalkyler och bilagorna till dem och som behövs för den externa styrningen och ledningen och som kompletterar den rättvisande bilden när det gäller iakttagandet av budgeten i det ämbetsverk eller den inrättning som är bokföringsenhet eller i den helhet som består av flera ämbetsverk och inrättningar samt ämbetsverkets, inrättningens eller nämnda helhets intäkter och kostnader och ekonomiska ställning.

I bilagan kan man till exempel uppta de finansieringsandelar i internationella finansinstitut som inte har upptagits i balansräkningen.

En kopia av bilagan skall tillställas Statskontoret.

12.3.18 Bilaga 18: Resultaträkning för verksamhet i konkurrensläge och en beskrivning av principerna för kostnadsredovisning

Bestämmelserna om att särredovisa den ekonomiska verksamheten i ett konkurrensläge på marknaden och om resultaträkningen för verksamheten finns i 30 d § (659/2021) i konkurrenslagen (948/2011). Enligt 66 h § mom. 14 a i förordningen om statsbudgeten föreskrivs i enlighet med konkurrenslagen om skyldigheten att separat bokföra den ekonomiska verksamheten i ett konkurrensläge på marknaden samt redovisa resultaträkningen och de underliggande principerna för kostnadsberäkningarna i noterna till bokslutet.

Resultaträkningen för bokföringsenheten som avses i 66 h § mom. 14 a i förordningen om statsbudgeten ska upprättas i enlighet med 18 a § i finansministeriets föreskrift om bokföringsenhetens bokslutsschema för en verksamhet i konkurrensläge som avses i 30 d § i konkurrenslagen, Resultaträkning för ekonomisk verksamhet som bedrivs i ett konkurrensläge på marknaden samt beskrivning av principerna för kostnadsredovisning.

En separat bokföring av en ekonomisk verksamhet i ett konkurrensläge på marknaden (nedan kallad konkurrensutsatt verksamhet) bör göras med hjälp av interna uppföljningsobjekt, såsom verksamhetsenhet, funktion, prestation eller projekt.

En bedömning av verksamhetens natur (är en viss verksamhet på marknaden konkurrensutsatt eller inte) ska alltid göras från fall till fall. Mer information om att särredovisa och definiera en konkurrensutsatt verksamhet finns på Konkurrens- och konsumentverkets webbplats.

Skyldighet att presentera resultaträkningen

Enligt konkurrenslagen bör du om omsättningen är minst 40 000 euro kunna presentera en resultaträkning för en konkurrensutsatt verksamhet för varje räkenskapsperiod. Enligt motiveringspromemorian till förordning om ändring av budgetförordning (1053/2022) är

statliga myndigheter och inrättningar inte statligt kontrollerade enheter, därför tolkas staten som en enda aktör enligt konkurrenslagen när 40 000 euro överskrids. Bokföringsenheten måste därför alltid i sitt bokslut presentera resultaträkningen över den konkurrensutsatta verksamheten samt en beskrivning av principerna för kostnadsredovisning, ifall sådan verksamheten finns. Om bokföringsenheten består av fler än en självständig myndighet, en inrättning eller en annan enhet, ska resultaträkningen presenteras inte bara per bokföringsenhet utan även per enhet.

Principer för att upprätta resultaträkningen

Resultaträkningens schema finns i planbestämmelsen. Resultaträkningen upprättas enligt samma allmänna principer och redovisningsprinciper som Statskontorets föreskrift Upprättande av en kostnadsmotsvarighetskalkyl för den avgiftsbelagda verksamheten (VK/99662/00.00.00.01/2022). För de enskilda raderna i resultaträkningens schema iakttas bestämmelserna i Statskontorets föreskrift om schemat för kostnadsmotsvarighetskalkylen i fråga om intäkter och totalkostnader.

Om prisstödet enligt 7.1 § i lagen om grunderna för avgifter till staten hade beviljats för en konkurrensutsatt verksamhet ska de erhållna prisstöden beskrivas enligt schemat. Likaså ska grunderna för beviljande beskrivas i samband med kalkylen.

Beskrivning av kostnadsredovisningen

Konkurrenslagen förutsätter en tydlig beskrivning av principerna för kostnadsredovisningen som tilläggsuppgift till resultaträkningen. Enligt föreskriften i bokslutsschemat för finansministeriets bokföringsenhet anges i bilaga 18 som tilläggsuppgifter till resultaträkningen de principer för kostnadsredovisning som tillämpats när intäkterna och utgifterna blivit specificierade och fördelade. Syftet med beskrivningen är att stöda tolkningen och underlätta granskningen av informationen om en konkurrensutsatt verksamhet.

Exempel 1

Bokföringsenheten bedriver ekonomisk verksamhet i ett konkurrensläge på marknaden. Bokföringsenhetens intäkter från en konkurrensutsatt verksamhet är 30 000 euro. Bokföringsenheten består av en självständig myndighet.

Bokföringsenheten ska presentera en resultaträkning på bokföringsenhetsnivå samt en beskrivning av principerna för kostnadsredovisningen.

Bokslutets bilaga 18: Resultaträkning för konkurrensutsatt verksamhet samt beskrivning av principerna för kostnadsredovisning

INTÄKTER	
Försäljningsintäkter av konkurrensutsatt verksamhet	30 000
Övriga intäkter av konkurrensutsatt verksamhet	0
Intäkter sammanlagt	**30 000**
TOTALKOSTNADER	
Material, förnödenheter och varor	1 000
Personalkostnader	8 000
Hyror	2 000
Inköp av tjänster	2 000
Övriga särkostnader	500
Särkostnader sammanlagt	**13 500**
Kostnader för stödfunktioner	10 000
Avskrivningar	100
Räntor	0
Övriga samkostnader	0
Andel av samkostnader sammanlagt	**10 100**
Totalkostnader sammanlagt	**23 600**
RESULTAT	**6 400**
Utnyttjat prisstöd enligt 7 § 1 mom. i lagen om grunderna för avgifter till staten	
RESULTAT EFTER PRISSTÖD	
Prisstöd enligt 7 § 1 mom. i lagen om grunderna för avgifter till staten som stått till förfogande	

Exempel 2

Bokföringsenheten vid flera myndigheter bedriver konkurrensutsatt verksamhet. De totala intäkterna från bokföringsenhetens konkurrensutsatta verksamhet uppgår till 100 000 euro, varav intäkterna från de olika myndigheternas konkurrensutsatta verksamhet är myndighet A 40 000, myndighet B 45 000 och myndighet C 15 000. Bokföringsenheten har inga andra enheter som bedriver konkurrensutsatt verksamhet.

Resultaträkningen ska presenteras enhetsspecifikt, dvs. separat för varje myndighet utöver den specifika kalkylen för bokföringsenheten. Bokföringsenheten kan i detta fall presentera kalkylen på två alternativa sätt (A eller B):

A. Fyra separata resultaträkningar: För bokföringsenhetens konkurrensutsatta verksamhet sammanlagt (100 000 euro), myndighet A bedriver konkurrensutsatt verksamhet för sammanlagt (40 000 euro), myndighet B bedriver konkurrensutsatt verksamhet för sammanlagt (45 000 euro), myndighet C bedriver konkurrensutsatt verksamhet för sammanlagt (15 000 euro). Dessutom presenteras en beskrivning av principerna för kostnadsredovisningen.

B. Enligt exemplet nedan i en resultaträkning med hjälp av de olika kolumnerna samt beskrivningarna av principerna för kostnadsredovisningen.

Bokslutets bilaga 18: Resultaträkning för konkurrensutsatt verksamhet samt beskrivning av principerna för kostnadsredovisning

	Bokförings-enhet sammanlagt 2022	Myndighet A 2022	Myndighet B 2022	Myndighet C 2022
INTÄKTER				
Försäljningsintäkter av konkurrensutsatt verksamhet	100 000	40 000	45 000	15 000
Övriga intäkter av konkurrensutsatt verksamhet	0	0	0	0
Intäkter sammanlagt	**100 000**	**40 000**	**45 000**	**15 000**
TOTALKOSTNADER				
Material, förnödenheter och varor	2 500	1 000	1 000	500
Personalkostnader	34 000	15 000	15 000	4 000
Hyror	1 200	500	600	100
Inköp av tjänster	8 500	2 500	4 000	2 000
Övriga särkostnader	1 100	500	500	100
Särkostnader sammanlagt	**47 300**	**19 500**	**21 100**	**6 700**
Kostnader för stödfunktioner	35 000	13 000	16 000	6 000
Avskrivningar	10 000	5 000	5 000	0
Räntor	0	0	0	0
Övriga samkostnader	0	0	0	0
Andel av samkostnader sammanlagt	**45 000**	**18 000**	**21 000**	**6 000**
Totalkostnader sammanlagt	**92 300**	**37 500**	**42 100**	**12 700**
RESULTAT	**7 700**	**2 500**	**2 900**	**2 300**
Utnyttjat prisstöd enligt 7 § 1 mom. i lagen om grunderna för avgifter till staten				
RESULTAT EFTER PRISSTÖD				
Prisstöd enligt 7 § 1 mom. i lagen om grunderna för avgifter till staten som stått till förfogande				

13 Kapitlet står i reserv för senare bruk

14 pecifikationer till bokslutet och andra bokslutsspecifikationer

Bokslutspecifikationerna och de förteckningar som uppgörs i samband med bokslutet innehåller huvudsakligen mera detaljerade specifikationer av de uppgifter som lämnas i bokslutskalkylerna och bilagor till dem. Dessa specifikationer och förteckningar är bokföringsenhetens interna dokument, som bekräftar bokslutet. Under bokslutsprocessen uppgörs också andra material som bekräftar bokslutet och som sänds inte ut från bokföringsenheten. Uppgörandet av specifikationer till balansräkningen och andra specifikationer grundar sig förutom relevanta normer på bokföringsenhetens administrativa förfaranden som understöder intern kontroll.

14.1 Specifikationen till balansräkningen

Enligt 64 § i förordningen om statsbudgeten skall man göra en specifikation av balansräkningen, som bestyrker bokslutskalkylerna. Balansspecifikationerna följer uppställningen av balansposter och rubrikerna i balansräkningen skall följas. Balansspecifikationens sidor skall vara löpande numrerade och den skall dateras och undertecknas av dem som uppgjort densamma. En specifikation i ett maskinläsbart datamedium bekräftas med en kod som anger vem som har upprättat den samt tidpunkten för upprättandet.

66 e § i budgetförordningen stadgar följande om balansspecifikationerna:

> *I specifikationen till balansräkningen skall detaljerat gruppvis uppteckas nationalförmögenheten och anläggningstillgångarna eller de ökningar och minskningar i fråga om dem som inträffat under finansåret, omsättningstillgångarna och finansieringstillgångarna vid finansårets utgång samt andra utgifter med lång verkningstid och andra långfristiga placeringar som upptagits i balansräkningen (aktiverats), liksom också främmande kapital. (600/1997)*
>
> *Specifikationerna till balansräkningen får i enlighet med vad statskontoret bestämmer göras i ett maskinläsbart datamedium förutsatt att de vid behov kan tas fram i vanlig läsbar skriftlig form. (1786/2009)*
>
> *Specifikationerna till balansräkningen ska dateras och undertecknas av dem som upprättat dem. En specifikation i ett maskinläsbart datamedium bekräftas med en kod som anger vem som har upprättat den samt tidpunkten för upprättandet. (1786/2009)*

Balansspecifikationerna uppgörs kontovis för de poster som bildar saldona i bokslutet på de balanskonton som börjar på 10 – 13, 15 – 19 och 24 – 29. Det är förenligt med god bokföringssed att uppgöra balansspecifikationer för saldona på alla balanskonton.

För nationalförmögenhetens och anläggningstillgångarnas del (konton som börjar på 10-13) kan specifikationen begränsas till ökningarna och minskningarna i förmögenhetsposter under räkenskapsperioden, om tillräckligt omfattande balansspecifikationerna har uppgjorts tidigare och dessa specifikationer har utfyllts varje budgetår med specifikationerna för förändringarna i förmögenheten. En fullständig specifikation skall uppgöras för förmögenheten, om det är nödvändigt för lämnande av tydlig bild av förmögenheten vid utgången av finansåret.

Balansspecifikationerna skall stämma överens med balansräkningen och uppgifterna i delbokföringssystemen. De sammandrag som presenteras i balansspecifikationerna skall

stämma överens med inventarieförteckningarna (t.ex. för anläggningstillgångar och omsättningstillgångar).

Modell:

Konto 17490 Övriga kortfristiga fordringar (T)

Verifikationsnummer	Registrerings-dag	Förklaring	Euro
01-54613	31.12.n	Lönerest Ville Virtanen	1 000,55
20-1654	1.12.n	EU-resa Maija Meikäläinen	250,21
		Sammanlagt	**1 250,76**

14.2 Avskrivningsplaner och ändringar i dem

Enligt 66 g § 4 momentet i budgetförordningen skall avskrivningsplanerna och ändringarna i dem uppgöras skriftligt och bifogas till balansspecifikationerna. Avskrivningsplanerna skall dateras och undertecknas på samma sätt som specifikationen till balansräkningen.

14.3 Andra bokslutspecifikationer

Specifikationer av budgetbokföringskonton som börjar med siffran 6

Om det vid budgetårets slut finns ett saldo på de konton som börjar med siffran 6, skall en specifikation, som motsvarar balansspecifikationerna, uppgöras för dessa poster. Denna specifikation säkrar budgethändelsernas behöriga kronologiska hänförande och riktighet.

Dessa specifikationer skall dateras och undertecknas på samma sätt som specifikationen till balansräkningen.

Modell:

Specifikationer av budgetbokföringskonton som Statskontoret har bestämt

Verifikations-nummer	Bokförings-dag	600 Budgetinkomster som väntar på bokföring på budget konto	Euro
01-4512	15.12.n	Finansieringsförskott EU, projekt xxx	10 000,00
04-1234	29.12.n	Hyresförskott Ville Virtanen	2 500,00
		Sammanlagt	12 500,00

14.4 Förteckningar som skall uppgöras i samband med bokslutet

Enligt Statskontorets föreskrift Förteckningar som skall uppgöras i samband med bokslutet skall i samband med bokslutet uppgöras förteckningar för intern kontroll och revision över:

1. *tillstånden att överskrida förslagsanslag,*
2. *tillstånden att använda sådana icke fördelade anslag vilkas användning fastställs av statsrådet eller ministerierna (moment som försetts med sifferkoden 000 eller 001 i budgetens undergruppering av dem)*
3. *beslut om avlägsnande från räkenskaperna som bokföringsenheten fattat.*

Förteckningarna över tillstånd att överskrida förslagsanslag och tillstånd att använda icke fördelade anslag uppgörs i första hand i samma ordning som budgetens kontofördelning och i andra hand enligt datum för tillståndet. I förteckningen antecknas anslagets budgetkonto i enlighet med den detaljerade indelningen av budgeten, tillståndets datum, tillståndsbeslut (vem som beviljat tillståndet) diarienummer, vem som beviljat tillståndet och beloppet.

I förteckningen över beslut om att avföra fordringar från kontona skall de fordringar som avförts från kontona upptas i kronologisk ordning fördelade i första hand enligt bokföringskonto i budgetbokföringen och i andra hand enligt bokföringskonto i affärsbokföringen.

Förteckningarna skall förses med datum och undertecknas på samma sätt som specifikationen till balansräkningen.

Om bokföringsenheten inte har ovanstående tillstånd eller beslut om att avföra fordringarna från kontona ska det finnas en anteckning om saken i bokslutsmaterialet.

14.5 Annat material som skall uppgöras i samband med bokslutet

I samband med bokslutet uppgörs också andra dokument som bekräftar bokslutet än de som nämns i detta kapitel. Dessa dokument sänds inte ut från bokföringsenheten. Sådana dokument är bl.a. i Statskontorets föreskrift om Förvaringstider för bokföringsmaterial avsedda dokumenten som beskrivning av uppgörandet av verksamhetsberättelsen samt nödvändiga grunduppgifter och kalkyler för uppställning av bokföringsenhetens verksamhetsberättelse liksom erforderliga grundläggande uppgifter för att göra upp en beskrivning av resultaten av verksamheten inom ministeriets verksamhetsområde. Ytterligare är dessa andra dokument i Statskontorets föreskrift Uppgörande av kostnadsmotsvarighetskalkyler för den avgiftsbelagda verksamheten och den samfinansierade verksamheten avsedda dokumenten om kalkyleringsgrunderna för kostnadsmotsvarighetskalkylerna och eventuella förändringar i dem samt dokumenterade redogörelser för fördelningsgrunderna för samkostnader. Dessutom finns det föreskrifter i bokföringsenheternas ekonomistadga om annat material som skall uppgöras i samband med bokslutet (t.ex. bokföringsenhetens interna, närmare anvisningar för bokslutet samt anvisningar för görande av inventeringen av omsättningstillgångar vid finansårets utgång).

15 Centralbokföring och statens bokslut

15.1 Centralbokföringen

Bokföringsenheterna och de statliga fonderna utanför budgeten skall månatligen tillställa centralbokföringen sina kontouppgifter för att möjliggöra månadsrapportering av statsbokföringen och uppställning av statsbokslutet. Om tillställning av de kontodata som Centralbokföringen kräver, föreskriver 54 § förordningen om statsbudgeten att:

> *Bokföringsenheterna och statliga fonder utanför budgeten ska för centralbokföringen varje kalendermånad i den form och vid den tidpunkt som statskontoret bestämmer sända statskontoret sina kontouppgifter och övriga uppgifter som behövs för skötseln av centralbokföringen. Uppgifter som sänds för centralbokföringen ska undertecknas på behörigt sätt. (430/2018)*

Förutom kontodata skall bokföringsenheterna tillställa Statskontoret vissa andra utredningar för uppgörandet av statsbokslutet och bilagorna. Om dessa stadkas i 68 § förordningen om statsbudgeten följande:

> *För upprättandet av statsbokslutet och bilagorna till det ska bokföringsenheten och statens fonder utanför budgeten före en av statskontoret utsatt tidpunkt tillställa statskontoret de redogörelser, baserade på bokföringsenheternas eller fondernas bokföring och bokslut, som statskontoret bestämmer. (1786/2009)*

Statskontoret har meddelat en föreskrift om uppgifter som skall tillställas centralbokföringen, Uppgifter som behövs för skötseln av statens centralbokföring.

15.2 Centraliserad uppföljning av fullmakter

Enligt 15 § i lagen om statsbudgeten (1096/2009) skall ämbetsverken och inrättningarna ordna kontrollen av fullmakter samt kontrollen av de utgifter som följer av användningen av dessa fullmakter. Vid kontrollen av fullmakter antecknas de fullmakter som beviljats i samband med behandlingen av budgeten och som grundar sig på lag samt användningen av dem. I samband med kontrollen av fullmakter följs också utgifterna för användningen av fullmakten samt behoven av anslag till följd av användningen av fullmakten under kommande finansår. Enligt 54 a § i förordningen om statsbudgeten (1786/2009) meddelar Statskontoret närmare föreskrifter om detaljerna i kontrollen av fullmakter. Anmälan om fullmakterna och deras användning ska göras hos Statskontoret på det sätt som detta bestämmer.

Statskontoret har meddelat en föreskrift om kontrollen av fullmakter och de uppgifter av fullmakter som skall anmälas.

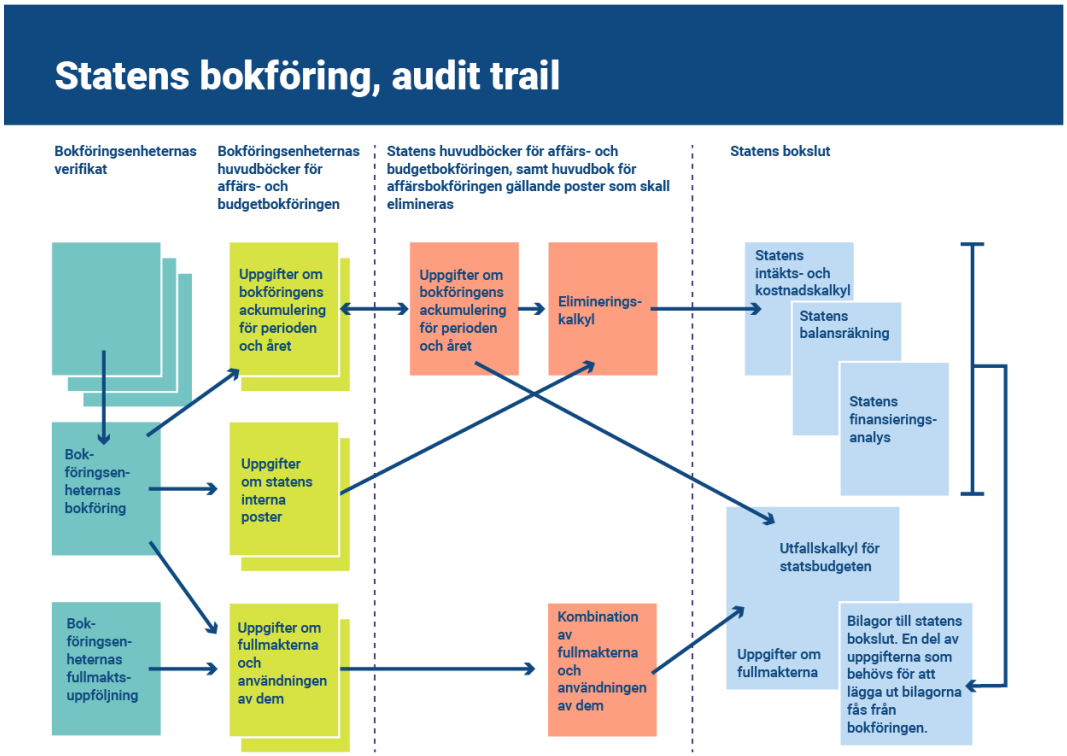
15.3 Uppgörande av statens bokslut

Staten är för sin budgetekonomi en bokföringsskyldig som indelas i bokföringsenheter. Statsbokslutet uppgörs utgående från de kontouppgifter från bokföringen som bokföringsenheterna lämnar in och utgående från uppgifterna i kontrollen av fullmakter. Dessutom lämnar bokföringsenheterna in uppgifter för uppställning av bilagorna till statsbokslutet.

Kontouppgifterna för de statliga fonderna utanför budgeten inkluderas inte i statsbokslutet. De uppgifter som fonderna lämnar in utnyttjas och sammanställs med bokföringsenheternas uppgifter i månadsrapporteringen.

15.3.1 Audit trail i statens bokföring

Enligt 43 § 2 momentet i budgetförordningen (600/1997) och 41 c § 2 momentet (1786/2009) om maskinell bokföring skall registreringarna i statsbokföringen göras så att man utan problem kan konstatera sambandet mellan dem och bokslutet. Detta gäller även för statsbokslutet. Kravet förutsätter att man ur centralbokföringens informationssystem kan producera rapporter i klartext, som kan kopplas till och jämföras med bokföringsenhetens bokföring. Ur bokföringsenhetens bokföring framgår vilka verifikationer statens huvudbok har koppling till. Sambandet mellan huvudböckerna i centralbokföringen och bokslutskalkylerna kontrolleras på huvudböckernas summeringsrader. Ur intäkts- och kostnadskalkylen och balansräkningen i statens bokslut har eliminerats interna poster mellan ämbetsverk och inrättningar, vars belopp kan påvisas med hjälp av elimineringskalkylen.



Figur. Audit trail i statens bokföring.

15.3.2 Innehållet av statens bokslut

Enligt 17 a § i lagen om statsbudgeten:

I statsbokslutet ingår

1. *en utfallskalkyl för budgeten som gäller utfallet av budgeten med en avdelnings eller huvudtitels samt ett kapitels och moments noggrannhet,*
2. *en intäkts- och kostnadskalkyl som redogör för intäkterna och kostnaderna,*
3. *en balansräkning som redogör för den ekonomiska ställningen vid finansårets slut,*
4. *en finansieringsanalys som redogör för penningflödet,*
5. *noter som är nödvändiga för givandet av sådana riktiga och tillräckliga uppgifter som avses i 18 §. (1216/2003)*

Finansårets överskott eller underskott enligt bokslutet presenteras i budgetens utfallskalkyl, och i den presenteras också det kumulativa överskottet eller underskottet för föregående finansår. I samband med budgetens utfallskalkyl framläggs också uppgifterna om användningen av de fullmakter som avses i 10 §. (1216/2003)

Närmare bestämmelser om upprättandet av och innehållet i statsbokslutet kan ges genom förordning av statsrådet. (1216/2003)

I 67 § i förordningen om statsbudgeten stadgas noggrannare om statsbokslutets innehåll:

Utfallskalkylen för statsbudgeten görs upp på basis av huvudboken för statens budgetbokföring och uppgifterna från kontrollen av fullmakter. Utfallskalkylen innehåller uppgifter om budgetinkomster och budgetutgifter specificerade enligt avdelning och huvudtitel samt avdelning eller huvudtitel, kapitel och moment samt en på samma sätt specificerad jämförelse mellan utfallet av inkomstpostkontona och anslagskontona och statsbudgeten. I utfallskalkylen ska det ingå uppgifter om de reservationsanslag som överförts från de föregående finansåren och om de reservationsanslag som överförts till det följande finansåret. I samband med utfallskalkylen lämnas uppgifter om fullmakterna och användningen av dem under finansåret, utgifterna för användningen under finansåret och behoven av anslag för användningen under senare finansår specificerade enligt huvudtitel samt huvudtitel och moment. (1786/2009)

Om ett belopp motsvarande det överskott som avses i 3 b § 1 mom. lagen om statsbudgeten har tagits som täckning för budgeten, upptas beloppet som en separat post i utfallskalkylen för statsbudgeten i sambandmed budgetinkomsterna. Om ett anslag har tagits in i budgeten för att täcka det underskott som avses i 2 mom. i nämnda paragraf upptas anslaget som en separat post i utfallskalkylen i samband med budgetutgifterna. I utfallskalkylen anges dessutom, efter jämförelsen mellan de enligt avdelning och huvudtitel samt avdelning eller huvudtitel, kapitel och moment specificerade inkomstpostkontona och anslagskontona samt budgeten, beloppet av det kumulativa överskott eller underskott vid finansårets utgång som avses i 1 mom. i nämnda paragraf och som föreligger vid utgången av föregående finansår och utgången av innevarande finansår. (254/2004)

Statens intäkts- och kostnadskalkyl samt statens balansräkning och finansieringsanalys görs upp på basis av den huvudbok för statens affärsbokföring som grundar sig på bokföringsenheternas kontouppgifter i enlighet med de scheman för intäkts- och kostnadskalkylen, balansräkningen och finansieringsanalysen som finansministeriet fastställt. Verkningarna av ämbetsverkens och inrättningarnas interna intäkter och kostnader samt interna fordringar och skulder elimineras med iakttagande av ärendets vikt. Finansministeriet meddelar vid behov närmare föreskrifter. (1786/2009)

15.3.3 Bilagorna till statsbokslutet

I 67 a § i förordningen om statsbudgeten stadgas om statsbokslutets bilagors innehåll enligt följande:

Bilagorna till statsbokslutet skall innehålla

1. *uppgifter om de principer och värderingsprinciper som iakttagits vid uppgörandet av bokslutet och om grunden för den kurs enligt vilken fordringar samt skulder och andra förbindelser i utländsk valuta omräknats till finsk valuta samt en redogörelse för de omständigheter som inverkar på bokslutets jämförbarhet med bokslutet för föregående år,*
2. *uppgifter om de ändringar i budgeten som gjorts i tilläggsbudgetarna,*
3. *uppgifter om överskridningar av förslagsanslagen i budgeten,*
4. *uppgifter om överförda anslag som dragits in under finansåret,*
5. *en specifikation av statens finansiella intäkter och kostnader,*
6. *en redogörelse för lån som staten har beviljat inom budgetekonomin,*
7. *en redogörelse för de aktier och andelar som hör till statens anläggnings- och finansieringstillgångar samt om statens investeringar i form av eget kapital,*
8. *en redogörelse för förändringarna i statsskulden inom budgetekonomin,*
9. *en redogörelse för maturitetsfördelning och duration när det gäller statsskulden inom budgetekonomin,*
10. *en specifikation av finansieringsposterna i statens balansräkning,*
11. *en redogörelse för behovet av kassa och för likvida medel inom statens budgetekonomi,*
12. *en redogörelse för löpande statliga borgensförbindelser, statsgarantier och andra statliga ansvarsförbindelser vid utgången av finansåret,*
13. *övriga kompletterande uppgifter som är nödvändiga för lämnande av riktiga och tillräckliga uppgifter. (254/2004)*

15.3.4 Statsbokslutet och regeringens årsberättelse

I 17 § i lagen om statsbudgeten stadgas om regeringens årsberättelse enligt följande:

Regeringens årsberättelse, som avses i 9 a § i lagen om statsrådet (175/2003), omfattar statsbokslutet och andra behövliga uppgifter om skötseln av statsfinanserna och om hur budgeten har följts samt uppgifter om statens verksamhet och verksamhetens samhälleliga verkningar och resultat. Regeringens årsberättelse omfattar också boksluten för statliga affärsverk och statliga fonder utanför budgeten samt de viktigaste uppgifterna om affärsverkens och fondernas verksamhet och resultat.(17/2014)

15.3.5 Riktiga och tillräckliga uppgifter

I 18 § i lagen om statsbudgeten stadgas om riktiga och tillräckliga uppgifter enligt följande:

> *De redogörelser för statsfinanserna och skötseln av statsfinanserna samt resultat av statens verksamhet som tas in i regeringens årsberättelse ska ge riktiga och tillräckliga uppgifter om hur budgeten följts och om statens intäkter och kostnader, om statens ekonomiska ställning och resultat (rättvisande bild). (17/2014)*

15.3.6 Statskontorets förslag till statsbokslut

I 67 b § (1435/2014) i förordningen om statsbudgeten stadgas om Statskontorets förslag till statsbokslut.

Statskontoret utarbetar förslaget till statsbokslut jämte bilagor och ger det före utgången av mars efter finansåret undertecknat till finansministeriet för uppgörande av regeringens årsberättelse. Statskontoret utarbetar dessutom för finansministeriet de redogörelser som ministeriet begär och som behövs vid beredningen av regeringens årsberättelse.

Statskontorets förslag till statsbokslut skall innehålla statskontorets lednings utlåtande om utvärdering och bekräftelse av ändamålsenligheten och tillräckligheten när det gäller den interna kontrollen i anslutning till statens centralbokföring och sammanställandet av bokslutskalkylerna och bilagorna till dem samt förfarandena i samband med dessa.

Statskontoret utarbetar för ministerierna på det sätt som finansministeriet närmare bestämmer även sådana kalkyler och redogörelser som grundar sig på statsbokslutet och centralbokföringen och som behövs för uppgörandet av det förslag till redogörelse för resultatet inom ministeriets ansvarsområde som skall ingå i regeringens årsberättelse.

15.3.7 Grunden för upprättandet av statens bokslut

Statens bokslut upprättas i enlighet med lagen och förordningen om statsbudgeten samt det schema för bokslutet som finansministeriet meddelat, liksom också enligt de föreskrifter och anvisningar som finansministeriet och Statskontoret meddelat.

Bokslutet upprättas på basis av huvudböckerna i statens affärsbokföring och budgetbokföring till ursprungliga skattefria anskaffningsutgifter, eller på basis av värdena i den ingående balansen år 1998.

15.3.8 Principerna för upprättandet av statens bokslutet

Statens bokslut upprättas om den budgetekonomi som hör till statsbudgeten. Statsekonomin omfattar därtill statliga fonder utanför budgeten, och för var och en av dessa upprättats separata bokslut. I statens bokslut sammanställs inte statliga fonder utanför budgeten, statens affärsverk och inte heller uppgifter från statens företag.

I statens bokslutskalkyler sammanställ kontouppgifter från alla bokföringsenheter som förts till centralbokföringen och uppgifter om fullmakter som överförts till databasen av fullmakter. Vid sammanställningen av kontouppgifterna i affärsboköfingen elimineras intäkter och kostnader mellan ämbetsverk och inrättningar, samt interna fordringar och skulder.

15.3.8.1 Budgetbokföringens bokslutskalkyler

Budgetbokföringens bokslutskalkyler görs upp på basis av uppgifterna i huvudboken i statens budgetbokföring och uppgifterna om fullmakter. Bokslutet innehåller två utfallskalkyler för budgeten, och i båda presenteras finansårets budgetinkomster och -utgifter, budget samt en jämförelse av dem. Därtill omfattar kalkylerna föregående års bokslutsuppgifter. I kalkylerna presenteras även uppgifter om reservationsanslag som överförts från föregående finansår och reservationsanslag som överförts till följande finansår.

I den första kalkylen anges uppgifterna enligt avdelning och huvudtitel, i den andra enligt moment.

I anslutning till båda kalkylerna presenteras också uppgifter om fullmakter och användningen av dem, utgifter som användningen orsakat samt behov av anslag som användningen orsakat.

15.3.8.2 Affärsbokföringens bokslutskalkyler

Affärsbokföringens bokslutskalkyler görs upp på basis av uppgifterna i huvudboken i statens affärsbokföring. Statens bokslut omfattar en intäkts- och kostnadskalkyl, balansräkning och finansieringsanalys. I alla dessa presenteras förutom finansårets bokslutsuppgifter även uppgifter för föregående finansår.

15.3.8.3 Uppgörande av intäkts- och kostnadskalkyl

I bokslutet upptas inkomsterna under finansåret som intäkter. Från intäkterna avdras såsom kostnader de utgifter som motsvaras av den prestation som överlåtits, liksom även andra utgifter under finansåret vilka sannolikt inte längre medför motsvarande inkomst samt förlusterna.

Inkomster av överlåtelse av en prestation som till sin omfattning är betydande och består av olika faser skall i affärsbokföringen tas upp som intäkt enligt hur långt överlåtelsen har skett eller i vilken grad prestationen är färdig (delintäktsföring), om den är delallokerad i budgeten.

Mervärdesskatter på försäljning presenteras som intäkter och mervärdesskatter på inköp som kostnader bland skatter och betalningar av skattenatur.

Från intäkts- och kostnadskalkylen elimineras intäkterna och kostnaderna mellan ämbetsverken och inrättningarna.

Om det i kalkylen ingår anskaffningsutgifter för anläggningstillgångar, korrigeras dessa på raden "Tillverkning för eget bruk".

15.3.8.4 Uppgörande av balansräkning

I balansräkningen upptas bland aktiva den icke avskrivna delen av anskaffningsutgifterna för nationalförmögenhet och anläggningstillgångar och övriga utgifter med lång verkningstid samt värderingsposter och aktiverade anskaffningsutgifter för omsättningstillgångar samt finansieringstillgångar.

Som nationalförmögenhet räknas sådana statligt ägda kultur- och naturarv för vilkas del det primära syftet med det statliga ägandet är att bevara förmögenheten och trygga dess bevarande. Som anläggningstillgångar räknas föremål, rättigheter som kan överlåtas separat och andra nyttigheter vilkas verkningstid som produktionsfaktorer sträcker sig över

en längre tid än ett finansår. Som omsättningstillgångar räknas nyttigheter vilka som sådana eller i förädlad form är avsedda att överlåtas eller konsumeras. Som finansieringstillgångar räknas pengar, fordringar samt sådana finansieringsmedel som tillfälligt innehar någon annan form.

Bland balansräkningens passiva upptas eget kapital, reserver, värderingsposter samt det främmande kapitalet uppdelat i kort- och långfristiga skulder. Som långfristig skuld räknas en skuld eller del av skuld som skall betalas efter ett år eller efter en längre tidsperiod.

Från balansräkningen elimineras ämbetsverkens och inrättningarnas inbördes fordringar och skulder.

15.3.8.5 Värdering av balansposter

Balansposter värderas till ursprungliga skattefria anskaffningsutgifter, på basis av värdena i den ingående balansen år 1998 eller till nominelltvärde. I anskaffningsutgiften upptas de rörliga utgifter som anskaffningen och tillverkningen av tillgången orsakat. Om de fasta utgifter som ansluter sig till anskaffningen och tillverkningen av nyttigheten är väsentliga fås dessutom uppta en andel av de fasta utgifterna i anskaffningsutgiften.

Om den sannolika anskaffningsutgiften för omsättningstillgångar eller överlåtelsepriset för omsättningstillgångar inom avgiftsbelagd verksamhet är lägre än anskaffningsutgiften vid slutet av finansåret upptas skillnaden som kostnad.

Balansvärdena på anläggningstillgångar och nationalförmögenhet baserar sig på ursprungliga anskaffningspriser, med avdrag för avskrivningar enligt plan. Avskrivningarna börjar löpa från den månad då nyttigheten tas i bruk och anpassas i enlighet med den av Statskontoret meddelade föreskriften över den ekonomiska livslängden, i regel som jämna avskrivningar. Små anskaffningar av tillgångar vars anskaffningsutgift är under 1 000 euro och vars ekonomiska livslängd är över ett år avskrivs i sin helhet under anskaffningsåret.

Om det sannolika överlåtelsepriset för ett jord- eller vattenområde, en byggnad, ett värdepapper eller annan därmed jämförbar tillgång som ingår i nationalförmögenheten eller anläggningstillgångarna vid finansårets slut är bestående väsentligt högre än anskaffningsutgiften kan man göra en uppskrivning i balansräkningen. I så fall upptas uppskrivningens motvärde som en värderingspost på passiva sidan.

Fordringar upptas i balansräkningen till nominellt belopp, dock högst till sannolikt värde. Värdepapper, som utgör finansieringstillgångar, och andra sådana finansieringsmedel upptas till anskaffningsutgiften eller, om deras sannolika överlåtelsepris på bokslutsdagen är lägre, till detta värde.

Skulder upptas till ett nominellt belopp som korrigerats enligt den emissionsvinst eller -förlust som uppkommit i samband med upplåningen eller, om skulden är bunden vid index eller annan jämförelsegrund, till det högre belopp vartill den stigit på grund av den förändrade jämförelsegrunden.

Poster i utländsk valuta ändras till eurobelopp enligt den sista kurs för finansåret som publicerats av Europeiska centralbanken. Är dessa poster emellertid genom avtal eller på något annat sätt bundna vid en bestämd kurs, omräknas de till euro enligt denna kurs.

15.3.8.6 Uppgörande av finansieringsanalys

Statens finansieringsanalys uppgörs i form av en kassaflödesanalys. Det är en analys som kompletterar statens intäkts- och kostnadskalkyl samt balansräkning och som presenterar

finansieringskällan och pengarnas användning. Analysen indelas i en beskrivning av penningflödena inom den egna verksamheten, överföringsekonomin, investeringarna och finansieringen. I varje del presenteras därmed anknutna finansieringskällor och användning så att resultatet är det kassaflöde som delen gett upphov till.

Genom summan av alla delars kassaflöden erhålls ändringen av likvida medel. Analysen presenterar också mängden likvida medel i början och i slutet av året.

Finansieringsanalysen uppgörs till väsentliga delar enligt kontantprincipen.

15.3.8.7 Uppgörande av bilagor

Bilagorna till statens bokslut, med undantag av bilagorna 1 och 13, uppgörs antingen genom sökningar i centralbokföringens databas eller också insamlas uppgifterna ur bokslutsbilagor som bokföringsenheterna sänt.

15.3.9 Eliminering av affärstransaktioner bokföringsenheterna emellan

Elimineringen (minskningen) av affärshändelser mellan bokföringsenheterna görs i centralbokföringen för rapporteringen av statens ekonomiska uppgifter, till exempel för intäkts- och kostnadskalkylen och balansräkningen. När det gäller innehållet och att tolka statsbokslutet är det av stor betydelse att endast budgetekonomins interna affärshändelser (intäkter och utgifter) elimineras. På grund av budgeteringsprinciperna elimineras inte budgethändelser. Elimineringen inverkar inte på bokföringsenheternas rapportering.

För transaktioner mellan ämbetsverk och inrättningar finns i regel egna interna affärsbokföringskonton i kontoplanen. En del av affärsbokföringens konton är så kallade blandkonton där man kan registrera både externa och interna händelser. Om de interna posterna inte stämmer överens med varandra, syns de andelar som inte är avstämda som saldo på centralbokföringens konton för elimineringsskillnader.

Exempel på hur eliminering av interna affärshändelser och elimineringsskillnaden påverkar statens intäkts- och kostnadsräkning

I detta förenklade exempel säljer bokföringsenheten A byggtjänster för bostadsbyggnader för 5 000 euro till bokföringsenhet B. Bokföringsenhet A fakturerar bokföringsenhet B. Kostnaderna för bokföringsenhet B består av 3 000 euro för externa experttjänster och 3 000 euro för tjänster köpta av bokföringsenhet A. I exemplet saknas i bokföringen för bokföringsenhet B en faktura på 200 euro som A redan har fakturerat.

	BFE A	BFE B	SAMMAN-LAGT	ELIM-INERING	STATEN
INTÄKTS- OCH KOST-NASKALKYL					
INTÄKTER AV VERKSAMHET					
30080 Affärsekonomiska in-komster… interna	5 000		5 000	-5 000	0
Sammanlagt	*5 000*	*0*	*5 000*	*-5 000*	*0*
KOSTNADER AV VERKSAM-HET					
43920 Sakkunnig- och utred-ningstjänster		3 000	3 000		3 000
43198 Byggnadstjänster, in-terna		4 800	4 800	-4 800	0
99XXX Elimineringsdifferens				-200	-200
Sammanlagt	*0*	*7 800*	*7 800*	*-5 000*	*2 800*
ÅTERSTOD I	*5 000*	*-7 800*	*-2 800*	*0*	*-2 800*
BALANSRÄKNING					
AKTIVA					
17008 Försäljningsfordringar, interna	5 000		5 000	-5 000	0
PASSIVA					
25700 Leverantörsskulder		3 000	3 000		3 000
25708 Leverantörsskulder, in-terna		4 800	4 800	-4 800	0
99YYY Elimineringsdifferens				-200	-200
Passiva sammanlagt			7 800	-5 000	2 800

16 Boköppning

Boköppning gäller främst affärsbokföringen, men för vissa posters vidkommande även budgetbokföringen.

16.1 Affärsbokföring

Inkomsterna och utgifterna som hänför sig till finansåret har i bokslutet periodiserats till intäkter och kostnader. Sådana inkomster och utgifter, för vilkas vidkommande man ännu väntar på inkomster och utgifter motsvarande dem, har aktiverats i balansräkningen. Vid en boköppning överförs dessa förväntade inkomster och förpliktelser till det nya finansåret.

Vid en boköppning i affärsbokföringen iakttas principen om en s.k. kontinuerlig balans, enligt vilken en boköppning för den nya räkenskapsperioden utförs på basis av balansomslutningen vid föregående finansårs slut genom att saldona från balansomslutningen överförs att fungera som ingående saldon när nästa räkenskapsperiod inleds. Således bildar den balansräkning som avslutar föregående räkenskapsperiod ingående balans för därpå följande räkenskapsperiod.

En boköppning görs endast i fråga om balanskonton (konton i affärsbokföringen, vilkas beteckning börjar med 1-2). Saldon överförs med kombinationen ABF-konto – partnderkod, med undantag av överföringskonton för kapital då partnerkoden inte överförs. I allmänhet överför bokföringsprogrammen automatiskt balanskontonas saldon till den nya räkenskapsperioden.

16.1.1 Konton för överföring av kapital

Vid en boköppning överförs saldona från kontona för överföringar av kapital till konto 20700 Ändringar av kapitalet från tidigare räkenskapsperioder. Bokföringsprogrammen flyttar i allmänhet saldona automatiskt.

Konton för överföring av kapital är:

- 20800 Överföringar från statens allmänna transaktionskonto för utgifter (T)
- 20810 Överföringar till statens allmänna transaktionskonto för inkomster (T)
- 20820 Överföringar från remisskonto (T)
- 20830 Överföringar av besittningar
- 20840 Utgiftsöverföringar med anledning av gemensamma anskaffningar
- 20850 Överföringar från kvitteringar av intern fakturering (T)

16.1.2 Resultatregleringar

Vid en boköppning i samband med den nya räkenskapsperioden överförs saldona på konton för resultatregleringar i form av fordringar och skulder att som sådana fungera som ingående saldon.

Saldona på konton för resultatregleringar korrigeras på följande sätt:

De händelser, som faktureras korrigeras i samband med nästa faktura.

De händelser, för vilka det inte kommer någon faktura, bl.a. semesterlöneskulden och ränteskulden, korrigeras i samband med nästa periodisering.

Konton för resultatregleringar är konton med beteckningar som börjar på

- 173 -för fordringar och
- 261 -för skulder.

16.2 Budgetbokföring

I budgetbokföringen förekommer inte motsvarande boköppningsförfarande som vid affärsbokföring, eftersom uppföljningen av budgeten försiggår årligen. Trots detta finns det i budgetbokföringen vissa poster, som flyttar över till den nya räkenskapsperioden. Sådana poster utgörs av överförda anslag samt vissa andra av budgetbokföringens konton. Bokföringssystemen kan vanligtvist överflytta saldona till den nya räkenskapsperioden automatiskt.

16.2.1 Överförda anslag

Saldona på kontona med överförda anslag överförs som jämförelsetal i budgetbokföringen för den nya räkenskapsperioden.

16.2.2 Övriga konton i budgetbokföringen

I bokslutet får det inte på övriga konton i budgetbokföringen förekomma inkomster och utgifter som hänför sig till budgeten för innevarande räkenskapsår. De skall alltså registreras på det slutliga kontot i budgetbokföringen före bokslutet.

Vid bokslutet överförs saldona på övriga konton i budgetbokföringen till följande finansår i samband med kontoöppningen. Dessa konton måste alltid klaras upp så fort som möjligt.

Budgetbokföringens konto 670 ”Finansiering utom budgeten och därmed finansierade utgifter” kan ha ett saldo i bokslutet, ifall att det på kontot finns sådana medel utanför budgeten som skall följas upp och som i bokslutsögonblicket är oanvända.

16.2.3 Budgetkonton

Summorna i den detaljerade indelningen av budgeten (inkomstposter, anlag) inprogrammeras i systemet som jämförelsetal på budgetkontona.. Jämförelsetalet betyder inte budgetbokföringens ingående saldo. Jämförelsetalet är ett budgettal som visar vilken mängd utgifter eller inkomster som budgeterats på kontot. Jämförelsetalet kräver således inte någon registrering i bokföringen.

Reserverade anslags konton samt övriga konton i budgetbokföringen har för sin del ingående saldon, som bildats utgående från vilka händelser som registrerats i bokföringen för föregående räkenskapsperiod.

17 Kapitlet står i reserv för senare bruk

18 Avstämningskalkyl som uppgörs månatligen och i samband med bokslutet

För säkerställande av att budgetbokföringen är fullständig och tillförlitlig skall man månatligen och i samband med bokslutet uppgöra en avstämningskalkyl över förhållandet mellan affärsbokföringen och budgetbokföringen i enlighet med 42 e § i förordningen om statsbudgeten. Avstämningskalkylen förvaras som en del av bokföringsenhetens bokföringsmaterial.

Beroende på bokföringsenhetens storlek och antalet bokföringstransaktioner skall bokföringsenheten dagligen, eller till och med oftare än en gång i dagen, göra upp en avstämningskalkyl, om det fi många uppgifter som skall uppdateras. Med hjälp av avstämningskalkylen bevisar man bokföringens felfrihet eller upptäcker eventuella fel. Speciellt stor nytta har man av kalkylen när den görs upp efter varje bokföringsuppdatering. I så fall blir det lättare att söka eventuella fel, eftersom dem behöver sökas endast bland de verifikat som ingår i respektive uppdatering. I en bokföringsenhet med fl a ämbetsverk är det bra att göra upp egna avstämningskalkyler för respektive ämbetsverk, så blir det lättare att söka eventuella fel.

Om avstämningskalkylen visar en differens mellan affärsbokföringen och budgetbokföringen, skall bokföringsenheten utan dröjsmål undersöka felet och göra de korrigeringar som behövs i bokföringen innan uppgifterna lämnas in till centralbokföringen. De uppgifter som lämnas in till centralbokföringen skall vara felfria.

Grundtanken med avstämningskalkyl

Grundtanken med en avstämningskalkyl är att budgetbokföringen granskas i egenskap av dubbel bokföring. Man strävar att uppnå dubbel bokföring genom att defi a samtliga olika slags bokföringstransaktioner, som kan uppfattas som en ”motkontering” till en utgift eller inkomst som hör till budgetbokföringen. Motkonteringarna görs på affärsbokföringens balanskonton.

Exempel på ”motkontering” på ett balanskonto i affärsbokföringen

Bokföringsenheten upphandlar material och tillbehör för 6 100 € (inkl. moms.). Transaktionen registreras i bokföringen på följande sätt:

ABF-konto	*BBF-konto*	*Partnerkod*	*Debet*	*Kredit*
40090 Övriga material, tillbehör och varor	*xx.xx.21*		*5 000*	
93000 Mervärdeskattekostnader	*xx.xx.xx*		*1 100*	
19200 Allmänna transaktionskonton för utgifter (T)				*6 100*

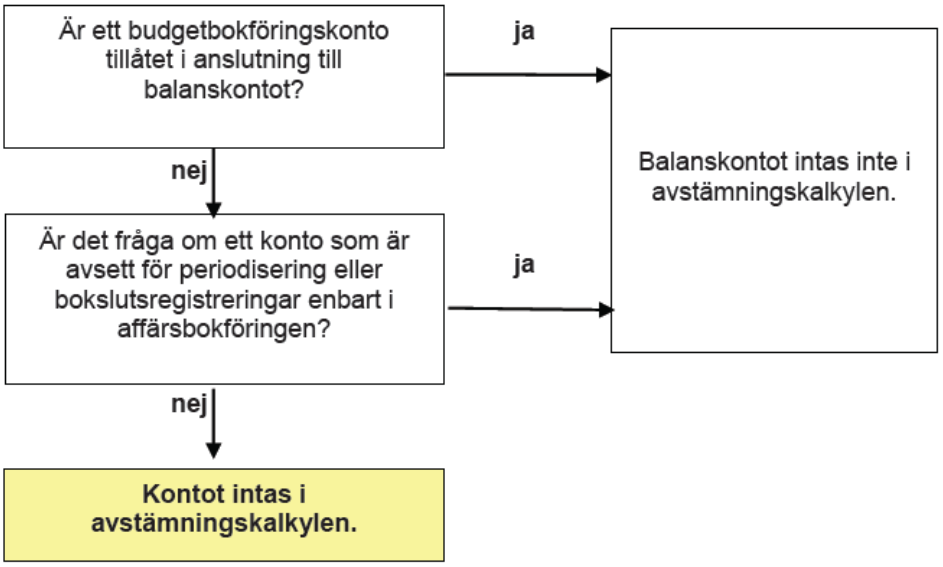
I exemplet är det samtidigt fråga om såväl en utgift i affärsbokföringen som en budgetutgift. I affärsbokföringen registreras utgiften dubbelt mellan något utgiftskonto och

finansieringskonto. I budgetbokföringen registreras utgiften däremot endast en gång i debet på något budgetbokföringskonto. Budgetbokföringen görs ”dubbel” genom att man söker en motkontering i affärsbokföringens kontoklass. I detta exempel är två budgetbokföringstransaktioner (utgift för inköp samt mervärdesskattekostnad) sammankopplade med penningströmmen via transaktionskontot för utgifter. Transaktionskontot för utgifter är just det motkonto som vi söker i exemplet.

18.1 Avstämningskalkylens innehåll

I avstämningskalkylen intas samtliga konton i budgetbokföringen. Av affärsbokföringens balanskonton medtas endast de som i den gällande föreskriften Bokföringens konton har utmärkts med identifikationen (T).

De balanskonton i affärsbokföringen som intas i kalkylen, dvs. de konton som har utmärkts med identifikationen (T), har valts enligt principerna som framgår av följande schema.



Figur över hur de balanskonton som intas i avstämningskalkylen har valts.

Sådana konton som har utmärkts med identifikationen (T) är bl.a. konton som hänför sig till betalningsrörelsen, leverantörsskulder och försäljningsfordringar samt en del av kontona för övriga kortfristiga fordringar och skulder och en del av kontona för fordringar och skulder i form av resultatregleringar. Vid registrering av transaktion på dessa konton görs alltid en motkontering, antingen på en sådan kontokombination som inkluderar ett budgetbokföringskonto eller på ett annat balanskonto som också tas med i avstämningskalkylen.

18.2 Granskning av avstämningskalkylen

Om avstämningskalkylen uppvisar skillnaden mellan affärsbokföringen och budgetbokföringen skall felen utredas och nödvändiga korrigeringar utföras i bokföringen så snabbt som möjligt.

Utredningen av skillnaden i avstämningskalkylen inleds med en kontroll av vilka transaktioner som registrerats på felkonton. I kontoplanen ingår egna felkonton för

affärsbokföringen (29900 Bokföringsenhetens felkonto) och budgetbokföringen (698 Bokföringsenhetens felkonto i budgetbokföringen).

Om skillnaden i avstämningskalkylen inte föranleds av transaktioner som registrerats på ett felkonto är det bra att som följande åtgärd gå igenom alla sådana balanskonton i affärsbokföringen, som tekniskt kan förekomma antingen i samband med ett budgetbokföringskonto eller utan ett sådant. Skillnaden kan bero på att i någon registrering som utförts på dessa konton ingår ett budgetbokföringskonto när detta inte har varit tillåtet eller vice versa. På motsvarande sätt går man därefter igenom alla sådana konton i intäkts- och kostnadskalkylen, som förekommer utan budgetbokföringskonto.

En utgift eller inkomst som registreras i budgetbokföringen kräver alltid en motsvarande registrering på ett balanskonto som tas in i avstämningskalkylen. Dessa konton har utmärkts med identifikationen (T) i den gällande föreskriften Bokföringens konton. Om man vid motkonteringen har använt fel balanskonto, exempelvis ett konto i affärsbokföringen avsett för periodisering, uppvisar avstämningskalkylen en skillnad.

Den avstämning som avses i 42 e § i förordningen om statsbudgeten 110 Riksdagen 30.9.2006	**Medel influtna från årets början, netto**
Balanskonton i affärsbokföringen som inverkar på avstämningskalkylen	
1700 Försäljningsfordringar (T)	-49 767,78
1739 Övriga resultatregleringar (T)	-6 169,00
1749 Övriga kortfristiga fordringar (T)	7 978,15
1900 Kassakonto (T)	-23 573,00
1993 Täckningsmedel (T)	-65 025 450,78
1994 Tömningar (T)	684 085,78
2570 Leverantörsskulder (T)	1 606 096,56
2580 Förskottsinnehållningar (T)	-5 945,04
2581 Socialskyddsavgifter (T)	85 431,37
2582 Olycksfallsavgifter (T)	1 499,32
2590 Arbetsgivarens pensions- och understödskassebetalningar (T)	269,31
2591 Arbetstagarens pensions- och understödskasseavgifter (T)	86,40
2592 Arbetsgivarens pensionsavgifter (T)	2 026,93
2593 Arbetstagarens pensionsavgifter (T)	7 938,85
2594 Medlemsavgifter (T)	-313,08
2596 Arbetslöshetsförsäkringsavgifter (T)	44 601,50
2598 Hjälpkonto för löner (T)	228 033,62
2619 Övriga resultatregleringar (T)	10 644,59
Balanskonton sammanlagt	**-62 432 526,30**
Konton i budgetbokföringen	
Konton för budgetinkomster sammanlagt	-203 803,89
Konton för budgetutgifter sammanlagt	62 629 700,18
620 Budgetutgifter som väntar på att registreras på budgetkontot	6 630,01
Budgetbokföringens konton sammanlagt	**62 432 526,30**
BBF + ABF balanskonton	**0,00**

19 Företagsregistreringar av staten

19.1 Registreringar med anknytning till grundande av aktiebolag, kapitalisering, kapitalåterbetalningar, vinstutdelning och nedläggning

Syftet med innehållet i detta kapitel är att säkerställa ändamålsenlig registrerings- och värderingspraxis vid grundande, kapitalisering, fördelning av vinst, återbetalning av kapital och nedläggning av bolag. Värderingsförfarandena gäller även för affärsverk. Förfarandena för registreringen varierar från fall till fall och beror på avtal och formuleringar. För att säkerställa att registreringarna är korrekta ska bokföringsenheten med ansvaret för bokföringen kontakta Statskontoret i synnerhet om det är fråga om fall som bokföringsmässigt kräver tolkning.

19.2 Grundande av ett bolag

Ett aktiebolag grundas genom att ett avtal om bolagsbildning upprättas och alla aktieägare undertecknar bolagsordningen. Dessa registreras genom en anmälan till Patent- och registerstyrelsen. Om avgiften för anmälan om grundande som betalas till PRS betalas av grundaren, är den en del av anskaffningskostnaden för bolagets aktier. Om den betalas för det grundade bolagets räkning är den däremot bolagets utgift.

19.3 Värdering av apportöverlåtelse

Om teckningspriset för aktier helt eller delvis betalas med annan egendom (apportegendom) i stället för pengar, måste egendomen vid tidpunkten för överlåtelsen ha ett värde för bolaget som minst motsvarar avgiften. En förbindelse att utföra arbete eller en tjänst kan inte vara apportegendom.

Med apport avses en placering i bolaget som består av annat än pengar, det vill säga en vara eller annan egendom, exempelvis aktier av ekonomiskt värde för bolaget. Egendomen måste vara specificerad. Värdet på den egendom som överförs som apport värderas till det gängse värdet. Bolagets revisor är skyldig att ge ett utlåtande om huruvida egendomen har ett värde för bolaget som minst motsvarar avgiften. Ämbetsverkets uppgift är att för egen del säkerställa att överlåtelsen är ekonomiskt motiverad och ändamålsenlig samt att statsrådets plenum har godkänt överlåtelsen. Statens fastighetsegendom får överlåtas, om överlåtelsen kan betraktas som ekonomiskt ändamålsenlig eller det finns ett särskilt skäl för den, och det inte finns befogade skäl för att hålla kvar egendomen i statens ägo.

Som gängse värde på aktier anses det pris som det är möjligt att få för aktierna vid handel som genomförs med normala kommersiella villkor (lagen om statens bolagsinnehav och ägarstyrning).

Staten registrerar hela överlåtelsens värde i balansräkningen. Om föremålet för överlåtelsen är aktier eller fastigheter ska det mottagande bolaget betala överlåtelseskatt enligt lagen om överlåtelseskatt. I praktiken innebär detta att om ett bolag drar av överlåtelseskattens andel från det totala värdet på en överlåtelse som är betydande för det egna kapitalet, skiljer sig värdena i statens och bolagets balansräkning åt till ett belopp

som motsvarar överlåtelseskatten. Om bokföringsvärdet för den egendom som överförs avviker från det med vilket motsvarande egendomspost ges som apport, registreras mellanskillnaden i statens bokföring enligt följande:

1. Om överlåtelse av egendom sker till ett värde som överskrider bokföringsvärdet, är denna skillnad mellan det gängse värdet och bokföringsvärdet en extraordinär intäkt som ska registreras som intäkt i överlåtarens intäkts- och kostnadskalkyl och på kontot 60990000 Övriga extraordinära intäkter.

2. Om överlåtelse av egendom sker till ett värde som underskrider bokföringsvärdet, är denna skillnad mellan det gängse värdet och bokföringsvärdet en kostnad som ska registreras i överlåtarens intäkts- och kostnadskalkyl och ska registreras:

- på kontot 48900001 Avskrivningar som avviker från plan, om det är fråga om egendom som är föremål för avskrivningar

- och på kontot 51980000 Kontoavskrivningar på placeringar och lånefordringar, om egendomsposten i fråga tillhör grupp 13 Värdepapper i anläggningstillgångar och andra långfristiga placeringar.

Om man överlåter rätten till sådana kund- och andra fordringar och ansvaret för sådana skulder som finns på konton som ska inkluderas i avstämningskalkylen, ska dessa överföringar registreras enligt följande:

1. Om de fordringar som överförs är större än de kortfristiga skulder som överförts till bolaget, registreras fordrings- och skuldkontonas saldon på kontot 17490000 Övriga kortfristiga fordringar (T). Mottagaren betalar mellanskillnaden mellan kontona till budgetekonomin.

2. Om de överförda kortfristiga skulderna överskrider värdet på de fordringar som överförts till bolaget, registreras fordrings- och skuldkontonas saldon på kontot 26290000 Övriga kortfristiga skulder (T). Budgetekonomin betalar mellanskillnaden mellan kontona till mottagaren.

Om bolaget inte avser betala mellanskillnaden eller man inte avser betala mellanskillnaden till bolaget, krävs ett anslag eller en inkomstbudget i budgeten för kontoavskrivningar. För andra poster som överlåts som apport får man inte göra en anslags- eller inkomstbudgetregistrering.

19.4 Grundläggande bolagisering och kapitalisering

19.4.1 Grundande av ett bolag, man tecknar 100 aktier med det nominella värdet 25 euro

a) För aktierna betalas 2 500 euro, som registreras på kontot 13010000 Aktiebolagsaktier Aktiebolaget registrerar posten som aktiekapital.

b) För aktierna betalas 25 000 euro, som registreras på kontot 13010000 Aktiebolagsaktier. Aktiebolaget registrerar 2 500 som aktiekapital och övriga 22 500 euro i SVOP. [1]

1. 25 000 euro betalas till bolaget i utbyte mot aktier.

	ABF-konto	*BBF-konto*	*Part-nerkod*	*Debet*	*Kredit*
1.	*13010000 Aktiebolagsaktier*	*xx.xx.xx*		*25 000*	
1.	*19200 Transaktionskonto för utgifter (T)*				*25 000*

c) Aktierna betalas med apportegendom, som här är aktier i ett annat bolag i statens ägo som överlåts till bolaget. Balansvärdet på de aktier som överlåts som apport (bolag A) är 50 miljoner euro i det överlåtande bolagets bokföring, och det gängse värdet är 100 miljoner euro. Anskaffningskostnaden på 50 miljoner euro för de aktier som överlåts som apport blir en del av anskaffningskostnaden för det nya bolaget. Därtill registreras mellanskillnaden mellan bokföringsvärdet och det gängse värdet på 50 miljoner euro som anskaffningskostnad på kontot 13010000 Aktiebolagsaktier. En motbokning görs på kontot 60990000 Övriga extraordinära intäkter. Aktiebolaget registrerar 2 500 euro som aktiekapital och resten i SVOP.

1. Man registrerar överlåtelsen av bolag A:s aktier till bolag B som apport.
2. Man registrerar skillnaden mellan bokföringsvärdet och det gängse värdet.

	ABF-konto	*BBF-konto*	*Part-nerkod*	*Debet*	*Kredit*
	13010000 Aktiebolagsaktier ingående balans bolag A			*50 000 000 (IB)*	
1.	*13010000 Aktiebolagsaktier bolag A:s balansvärde*				*50 000 000*
1.	*13010000 Aktiebolagsaktier bolag B:s anskaffningskostnad*			*50 000 000*	
2.	*13010000 Aktiebolagsaktier bolag B:s anskaffningskostnad*			*50 000 000*	
2.	*60990000 Övriga extraordinära intäkter*				*50 000 000*

[1] Aktiebolaget gör först en registrering på aktieemissionskontot och som aktiekapital, och i SVOP först när aktieemissionen har registrerats av Patent- och registerstyrelsen.

19.4.2 Aktieemissionen vid kapitaliseringen av bolaget är 100 aktier, nominellt värde 25 euro

a) För aktierna betalas 2 500 euro, som registreras på kontot 13010000 Aktiebolagsaktier Aktiebolaget registrerar posten som aktiekapital.
b) För aktierna betalas 25 000 euro, som registreras på kontot 13010000 Aktiebolagsaktier Aktiebolaget registrerar 2 500 som aktiekapital och övriga 22 500 euro i SVOP.

19.4.3 Kapitalisering av bolaget, placering i fonden för fritt eget kapital 100 miljoner euro

a) Man betalar 100 miljoner euro och registrerar dem på kontot 13620009 Andra placeringar som har eget kapital som kriterier. Bolaget registrerar posten i SVOP.
b) Aktier vars gängse värde är 100 miljoner euro överlåts som apport. Överlåtelsen registreras på kontot 13620009 Andra placeringar som har eget kapital som kriterier. Bolaget registrerar posten i SVOP.

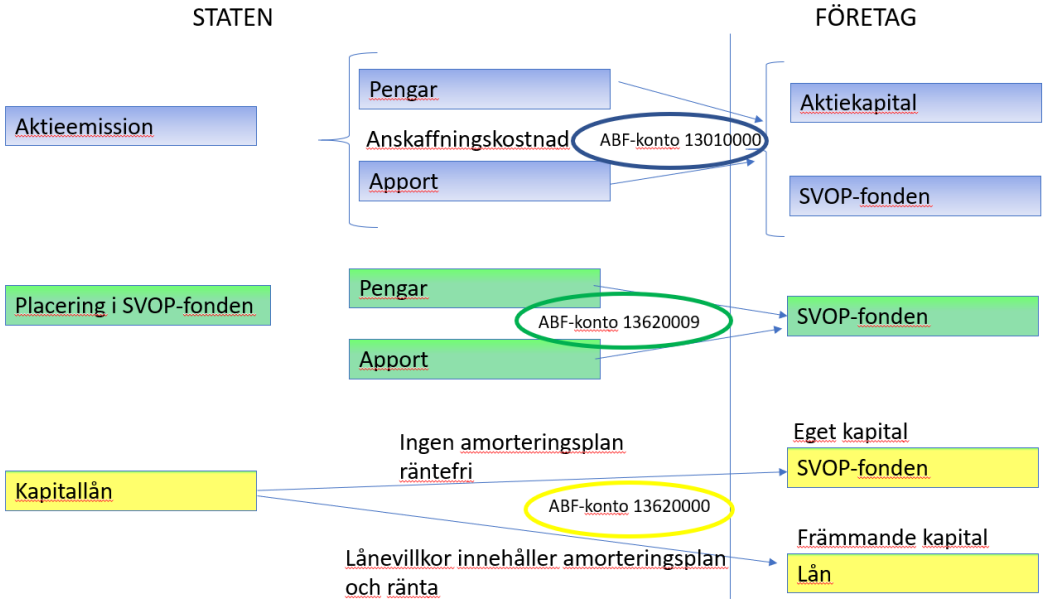
19.4.4 Kapitalisering av bolaget, kapitallån 100 miljoner euro.

a) Man betalar 100 miljoner euro och bokför på kontot 13620000 Kapitallånefordringar och övriga motsvarande placeringar. Bolaget registrerar posten i SVOP eller som främmande kapital. Frågan om huruvida det är fråga om placeringar som har eget kapital som kriterier eller om finansiering med främmande kapital avgörs i praktiken av placeringsvillkoren.

19.4.5 Minskning av bolagets aktiekapital

Om bolagets aktiekapital minskas, registreras de inkomna medlen på kontot 13010000 Aktiebolagsaktier och/eller 13620009 Andra placeringar som har eget kapital som kriterier som avdrag i samma förhållande som vad som registrerats vid registreringen av aktieemissionen.

19.4.6 Sammanfattning om kapitalisering av bolaget



19.5 Vinstutdelning och återbetalning av kapital

19.5.1 Dividend och övrig vinstutdelning

a) Om bolaget betalar ut dividender i pengar registreras de på kontot 50900001 Dividender.
b) Om bolaget betalar ut andra vinster i pengar, registreras de på kontot 50900002 Övrig vinstutdelning.
c) Om bolaget delar ut dividender eller annan vinstutdelning som annan egendom än pengar, värderas överlåtelsen till gängse värde. Värdet registreras på ett balanskonto enligt den mottagna tillgångens slag och på kontot 50900001 Dividender eller 50900002 Övrig vinstutdelning. Det är inte fråga om en budgetintäkt, och den ska inte registreras i budgetbokföringen. Vid behov görs en avskrivningsplan för den erhållna egendomen.

19.5.2 Återbetalning av kapitallån

Om bolaget återbetalar kapitallån registreras de erhållna medlen som avdrag på kontot 13620000 Kapitallånefordringar och övriga motsvarande placeringar.

19.5.3 Återbetalning av SVOP-fonden

Om bolaget återbetalar kapital från SVOP-fonden, registreras de erhållna medlen som avdrag på kontot 13620009 Andra placeringar som har eget kapital som kriterier. Om medlen överskrider saldot på kontot registreras den överskridande delen på kontot 50990000 Övriga finansiella intäkter.

Om medlen underskrider saldona på ovan nämnda kontot registreras mellanskillnaden på kontot 51980000 Kontoavskrivningar på placeringar och lånefordringar. I detta fall behövs inget budgetanslag.

Om ett bolag återbetalar en anskaffningsutgift som antecknats i en SVOP-fond enligt exemplet i kapitel 19.4.1 punkt b, bokförs den i första hand så att saldot på kontot 13620009 Andra placeringar som har eget kapital som kriterier minskas i den mån som det återstår saldo. Sedan bokförs den som en minskning av abf-kontot 13010000 Aktiebolagsaktier (minskningen kan inte göras från aktiekapitalet). Därefter bokförs den överskjutande delen på konto 50990000 Övriga finansiella intäkter.

19.6 Företagsarrangemang

19.6.1 Fusion

I en fusionssituation sammanslås det fusionerande bolagets anskaffningskostnad med det mottagande bolagets anskaffningskostnad i statens bokföring.

19.6.2 Delning

Delning görs utifrån bokföringsvärden Anskaffningskostnaden för bolaget som delas (= aktiekapitalet och den betalda överkursen) delas i statens bokföring i samma förhållande som aktiekapitalet, och överkursen i SVOP-fonden delas mellan de bolag som delas enligt en delningsplan.

19.6.3 Nedläggning av ett bolag

Ett bolag i statens ägo läggs ned och egendomen realiseras och pengarna returneras till staten. Staten registrerar de inkomna medlen på kontona 13010000 Aktiebolagsaktier och

13620009 Andra placeringar som har eget kapital som kriterier till de belopp som motsvarar det ackumulerade saldot. Om tillgångarna överskrider saldona på ovan nämnda konton, ska den överskridande delen registreras på kontot 50990000 Övriga finansiella intäkter (förfarandet avvikelser från värderingen av apportöverlåtelse, eftersom egendomen i detta fall realiseras).

Om medlen underskrider saldona på ovan nämnda kontot registreras mellanskillnaden på kontot 51980000 Kontoavskrivningar på placeringar och lånefordringar. I detta fall behövs inget budgetanslag.

19.7 Stiftelser och universitet

Stiftelsers grundkapital som ska betalas tillbaka till staten exempelvis om stiftelsen upplöses registreras på kontot 13620009 Andra placeringar som har eget kapital som kriterier, förutom om staten inte behåller någon som helst styrning enligt stiftelsens stadgar. I sådana fall används överföringsekonomins konton, i detta fall kontot 82590000 Överföringsekonomins övriga kapitalekonomiska kostnader, icke-vinstdrivande samfund. Exempelvis för Nationalgalleriets och stiftelseuniversitetens del blir styrningen kvar hos ministeriet, och kapitalet, till den del som det har avtalats att det ska återbetalas, har registrerats som placering med eget kapital som kriterium.

Kapitalplaceringar i offentligrättsliga universitet registreras på kontot 13630000 Universitet.