

**HANDBOK FÖR AUTOMATISERAD
EKONOMISK RAPPORTERING I
KOMMUNER OCH
SAMKOMMUNER**

VERSIONSHISTORIK

VERSION	UPPDATERINGAR AV VERSIONEN
9.4.2020: version 1.0	Första versionen av Handbok för automatiserad ekonomisk rapportering
26.6.2020: version 1.1	Sektorklassifikation och FO-nummer <ul style="list-style-type: none"> • I: 5.3 Sektordimension samt fördelning i interna och externa poster • Precisering gällande hantering av privatpersoner i sektorklassifikationen: <i>Om en privatperson inte har ett FO-nummer kan kodnyckeln inte användas. Vid sektorklassificering ska privatpersoner hänföras med andra metoder till sektorn S14 Hushåll i sektorklassifikationen.</i>
	Uppdatering av texterna om beskrivningar och anmärkning avseende serviceklassifikationerna <ul style="list-style-type: none"> • Handbokens bilaga 5 Serviceklassifikation för kommun och samkommun • Ändringarna har märkts ut med rött i bilagan • Likaså har numren av de serviceklasser som innehåller ändringar markerats med rött. Själva numreringen har inte ändrats.
	Fördelning av avskrivningar av centraliserade stöd- och lokaltjänster <ul style="list-style-type: none"> • I: 5.5 Utgifts- och inkomstslag som hänförs till serviceklasser (kostnadsslagsklassificering) • Tillägg av följande observation gällande fördelningen av avskrivningar av centraliserade stöd- och lokaltjänster: <i>Avskrivningar av centraliserade stöd- och lokaltjänster ska hänföras till serviceklassen för stöd- och lokaltjänster.</i>
	Fördelning av avskrivningar av centraliserade stöd- och lokaltjänster <ul style="list-style-type: none"> • I: 5.5 Utgifts- och inkomstslag som hänförs till serviceklasser (kostnadsslagsklassificering) samt 5.5.8 Kapitalkostnader och avskrivningar • Tillägg av följande observation gällande fördelningen av avskrivningar av centraliserade stöd- och lokaltjänster: <i>Avskrivningar av centraliserade stöd- och lokaltjänster ska hänföras till serviceklassen för stöd- och lokaltjänster.</i>
	Intern prissättning av produkter, definition av bidrag <ul style="list-style-type: none"> • I: 5.6.2 Intern handel • Uppdatering av texten om interna produktpriser och internbidrag till följande ordalydelse: <i>Interna produktpriser kan avvika från de verkliga priserna på kort sikt (under ett år), men med ett perspektiv på minst ett år bör priset motsvara de verkliga kostnaderna för verksamheten. Om man under eller vid utgången av räkenskapsåret märker att ett internt pris avviker betydligt från de verkliga kostnaderna bör detta korrigeras genom omfördelning av kostnader till exempel genom att vältra över över- eller underskottet från stödtjänsten som proportionella andelar till de enheter som använt tjänsten eller med en utjämningsfaktura vid slutet av räkenskapsperioden. Korrigeringen ska vara gjord i den rapportering som ges när räkenskapsperioden går ut för att den ska synas i kostnaderna för de enskilda tjänsterna. Uppgiftslämnaren ska avväga</i>

när snedvridningen är så betydande att de interna priserna behöver justeras.

Internprissättningen bör helst inte eftersträva vinst. Det är dock möjligt att man för affärsverk och kommunalt ägda företag anger mål för rörelsevinsten som incitament. I dessa fall behöver vinsten eller bidraget från internprissättningen inte justeras i den automatiserade ekonomirapporteringen. De interna priserna bör täcka följande kostnadsposter:

- *direkta produktionskostnader, som löner, material, hyror*
- *kapitalkostnader (avkastning som aktören måste få för att på medellång och lång sikt kunna bevara de tillgångar som används i verksamheten)*
- *indirekta och gemensamma kostnader, som IKT, ekonomiadministration, löneuträkning, stödtjänster*
- *finansieringskostnader och andra kalkylerade poster.*

När det interna priset i enlighet med orsaksprincipen täcker alla ovan nämnda poster utgör återstoden en vinst (avkastning). Avkastnings- och vinstmålet kan anges till exempel som rörelsevinst i procent eller som avkastning på sysselsatt kapital. Vid internprissättningen bör beaktas att verksamhet som riktas till marknaden förutsätter prissättning på marknadsvillkor även i de interna priserna. Då alla interna priser har beräknats på det sätt som beskrivs ovan, kan man till priserna på interna prestationer som utförs för verksamhet enligt marknadsvillkor lägga till exempel en för branschen sedvanlig rörelsevinst i procent.

Kostnader för stödtjänster

- I: 5.6.2 Intern handel
- Strykning av ordet ”externa” i förteckningen och därpå följande stycke

Interna poster

- I: 3.1.3 Interna poster
- Tillägg av beskrivning av interna poster

Kommuner och samkommuner använder interna poster också för att leda och styra verksamheten, varvid interna transaktioner kan uppstå då resurser tilldelas inom en serviceklass mellan enheter som hör till samma serviceklass (t.ex. resurstilldelning mellan två verksamhetsställen eller arbetsskift). Sådana uppgifter om resursanvändning inom en serviceklass redovisas inte inom rapporteringsuppsättningen för kommunernas och samkommunernas bokslutsuppgifter per serviceklass (KKTPP).

Rapportering om företagshälsovård

- I: 5.5.12 Företagshälsovård
 - Tillägg av ändring
- Under företagshälsovård på KKYTT redovisas endast de totala kostnaderna för den själv producerade och den köpta företagshälsovården.*

Hantering av överlåtelsevinster vid serviceklassificering

- I: 7.8 KKTPP
- Tillägg av följande precisering:
Om en överlåtelsevinst från försäljning av bestående aktiva bokförs som en extraordinär post hänförs den inte till en serviceklass. Om överlåtelsevinsten anses härröra från den ordinarie verksamheten ska den bokföras bland övriga verksamhetsintäkter i driftsbidraget och hänförs till serviceklasser enligt följande:
 - *Vinst vid försäljning av mark hänförs till serviceklassen Förvaltning av jordegendom.*
 - *Vinst vid försäljning av bostadsaktier hänförs till serviceklassen Bostadsuthyrning.*
 - *Vinst vid försäljning av aktier (exkl. bostadsaktier och övriga lokaler) hänförs till serviceklassen Stödtjänster.*
 - *Vinst vid försäljning av kommunens övriga lokaler hänförs till serviceklassen Lokaluthyrningstjänster.*
 - *Övriga försäljningsvinster hänförs till den serviceklass som tjänsten anknyter till, det vill säga som överlåtelseinkomsten.*

Strykning av motstridigheter gällande KKNR i punkterna 7.2.1.1 och 7.2.1.2. Avsnittet om kvartalsrapportering innehöll text som hörde till avsnittet om rapportering per serviceklass.

- I: 7.2.1 Investeringar, 7.2.1.1 Specifikationer av investeringar och 7.2.1.2 Tillgångstyper i investeringar

Strykning av text i handboken (övriga intäkter)

- I: 3.2.1.5 Övriga verksamhetsintäkter
- Borttagen text

[...] samt intäkter från återkrav av kompletterande och förebyggande utkomststöd.

och

- *Återkrav av kompletterande och förebyggande utkomststöd*

Strykning av hänvisningarna till JHS om kontoplan och till JUHTA

- I: Handbokens bilaga 4 Registrering av försäkringsersättningar

4895 Kapitalhyror

- I: Handbokens bilaga 1 Kontoplan
- Kontot ströks ur kontoplanen i handbokens bilaga 1.

Uppdateringscykel för handboken

- I: 1 Inledning
- Tillägg

Handboken för automatisk rapportering uppdateras vid behov.

Samarbetsgruppen för underhållet av definitioner av den ekonomiska

	<p><i>informationen inom den offentliga förvaltningen beslutar om de ändringar som görs i handboken.</i></p>
	<p>Hänvisning till den officiella näringsgrensindelningen</p> <ul style="list-style-type: none"> • I: 7.12 TOLT • Tillägg av hänvisning till den officiella näringsgrensindelningen
	<p>Vaccinationskostnader i KKYTT</p> <ul style="list-style-type: none"> • I: 7.10 KKYTT • Tillägg av följande anvisning: <i>I rapporteringsuppsättningen har vaccinationskostnader angetts som en obligatorisk uppgift, men det är frivilligt att redovisa dem.</i>
	<p>Strykning av TOTT/text ur handboken</p> <ul style="list-style-type: none"> • I: Bilaga 6 Exempel för kostnadsredovisning • Borttagen text <i>Summan av de kostnader som hänförts till rapporteringsuppsättning TOTT ska avstämmas mot summan av omkostnaderna och övervältringsposterna för motsvarande serviceklasser i serviceklassifikationen.</i>
	<p>Ordet ”invalidvagnar” har strukits ur handboken</p> <ul style="list-style-type: none"> • I: 7.2.1.2 Tillgångstyper i investeringar
	<p>Preciseringar avseende interna poster i anvisningarna om KKTPP-rapporten</p> <ul style="list-style-type: none"> • I: 7.8.2 KKTPP
	<p>Preciseringar avseende anvisningarna om rapportering per sektor</p> <ul style="list-style-type: none"> • I: 7.2 KKNR, 7.4 KKTPA, 7.8.2 KKTPP
9.10.2020 version 1.2	<p>Begreppet ”automatisk” har i handboken ersatts med det mer beskrivande begreppet ”automatiserad”.</p>
	<p>Precisering av avsnitt 3.1.3 Interna poster. Avsnittet har kompletterats med text från avsnittet 7.8.2 om interna poster per serviceklass i syfte att harmonisera innehållet i dessa avsnitt.</p>
	<p>Följande passage har strukits ur avsnitt 3.3.10 Extraordinära intäkter och kostnader:</p> <p><i>”Koncernbalansräkningen kan också redovisas förkortad. I sådana fall görs en indelning i lång- och kortfristigt räntebärande och räntefritt främmande kapital. Som räntefria skulder redovisas erhållna förskott, leverantörsskulder, övriga skulder och resultatregleringar.”</i></p>
	<p>Texten ströks för att undvika oklarheter.</p>
	<p>Till läsanvisningarna för tabellunderlagen i kapitel 6 har fogats en direkt länk till nedladdning av tabellunderlagen.</p>
	<p>Följande tillägg har gjorts i avsnitt 7.8:</p> <p><i>”Obs! Extraordinära poster behöver inte rapporteras per serviceklass, trots att de markerats med gult i tabellunderlaget.”</i></p> <p><i>Felet kommer att korrigeras i den följande taxonomiuppdateringen för räkenskapsperioden 2022.</i></p>

	<p>I kapitlet 3.2.2 och 3.2.4 ges tilläggsanvisningar om användningen av konton. I taxonomin finns vissa fel angående konton och dessa har beaktats i tilläggsanvisningarna. Den tillsatta texten är följande:</p> <p><i>De konton som hänför sig till förändring i lager har länkats endast till affärsverken i tabellunderlaget KKNR. Dessa konton är Ökning eller minskning av lager av färdiga varor och varor under tillverkning (3610) och Ökning/minskning av lager (4670). De har separata rader i resultaträkningsschemat för affärsverk, men kommuner/samkommuner borde också kunna använda dem. Förändring i lager som affärsverket bokför upptas av kommunen som en korrektivpost till verksamhetskostnader på kontot 4600 Övrigt material (bland Material, förnödenheter och varor). Om kommunen har använt kontot för ökning/minskning av lager utan att kunna redovisa det på KKNR, redovisas även detta konto under Övrigt material. Detsamma gäller om kommunen har använt kontot Förändring av produktlager.</i></p> <p><i>Enligt kontoplanen är kontot 6301 Ränta på grundkapital ett konto för affärsverk. I själva verket borde det vara ett konto för samkommuner, där samkommunen upptar den ränta på grundkapitalet som den betalar till medlemskommunerna. Eftersom tabellunderlaget KKNR saknar kontot 6301, måste saldot på detta konto upptas på kontot 6380 Övriga finansiella kostnader. (Detta ska läggas till under KKNR, efter tilläggen avseende ändringar i lager)</i></p> <p>Felen kommer att korrigeras i den följande taxonomiuppdateringen för räkenskapsperioden 2022.</p>
	<p>I kapitlet 3.2.8.4 ges tilläggsanvisningar om användningen av konton. I taxonomin finns vissa fel angående konton och dessa har beaktats i tilläggsanvisningarna. Den tillsatta texten är följande:</p> <p><i>Samkommunen upptar den ränta på grundkapitalet som den betalar till medlemskommunerna under konto 6380 övriga finansiella kostnader.</i></p> <p>Felet kommer att korrigeras i den följande taxonomiuppdateringen för räkenskapsperioden 2022.</p>
	<p>I kapitlet 3.3.1.3 ges tilläggsanvisningar om användningen av konton. I taxonomin finns vissa fel angående konton och dessa har beaktats i tilläggsanvisningarna. Den tillsatta texten är följande:</p> <p><i>I schemat för balansräkningen i koncernbokslut finns raden Andelar i intressesamfund, som saknas i schemat för kommunens balansräkning. Dessa koncernkonton upprättas huvudsakligen genom sammanställning/eliminering av kommunens uppgifter. Kommunen upptar sina aktier i ägarintressesamfund under Övriga aktier och andelar, företrädesvis på ett separat underkonto.</i></p> <p>Felet kommer att korrigeras i den följande taxonomiuppdateringen för räkenskapsperioden 2022.</p>

Innehåll

1	Inledning.....	1
2	Den automatiserade myndighetsrapporteringen styrs av kubmodellen	2
3	Kontoplan	5
3.1	Allmänna principer	5
3.1.1	Kontosystem	5
3.1.2	Kontoplan.....	6
3.1.3	Interna poster	7
3.1.4	Mervärdesskatt.....	7
3.1.5	Elimineringar och rättelser i koncernbokslut.....	8
3.1.6	Utredningskonton.....	8
3.1.7	Rättelse av fel i tidigare räkenskapsperioder och ändringar i redovisningspraxis	8
3.2	Bestämmelser, anvisningar och föreskrifter om resultaträkningen.....	9
3.2.1	Verksamhetens intäkter.....	9
3.2.2	Förändring av produktlager.....	18
3.2.3	Tillverkning för eget bruk.....	18
3.2.4	Verksamhetskostnader	19
3.2.5	Andel av intressesamfundens vinst (förlust).....	38
3.2.6	Skatteinkomster	38
3.2.7	Statsandelar.....	39
3.2.8	Finansieringsintäkter och finansieringskostnader	41
3.2.9	Avskrivningar och nedskrivningar.....	45
3.2.10	Extraordinära intäkter och kostnader/Extraordinära poster	48
3.2.11	Bokslutsdispositioner.....	50
3.2.12	Förändring av avskrivningsdifferens/Ökning (-) eller minskning (+) av avskrivningsdifferens	50
3.2.13	Förändring av reserver/Ökning (-) eller minskning (+) av reserver.....	50
3.2.14	Förändring av fonder/Ökning (-) eller minskning (+) av fonder	51
3.2.15	Inkomstskatt.....	51
3.2.16	Räkenskapsperiodens skatter och uppskjutna skatter	52
3.2.17	Minoritetsandelar	52
3.3	Bestämmelser, anvisningar och föreskrifter om balanskonton	52
3.3.1	Bestående aktiva	52
3.3.2	Förvaltade medel.....	61
3.3.3	Rörliga aktiva.....	62
3.3.4	Eget kapital	67
3.3.5	Minoritetsandelar	71
3.3.6	Avskrivningsdifferens och reserver	71

3.3.7	Avsättningar	73
3.3.8	Förvaltad kapital	74
3.3.9	Koncernreserv	75
3.3.10	Främmande kapital	75
4	Serviceklassifikation för kommuner och samkommuner	81
4.1	Ekonomirapportering av social- och hälsovårdens tjänster samt en del övriga tjänster med serviceklassifikationen för kommuner och samkommuner	81
5	Kommunernas och samkommunernas kostnadsredovisning	84
5.1	Principer för kostnadsredovisning	84
5.2	Användning av registreringskod enligt kubmodellen	85
5.3	Sektordimension samt fördelning i interna och externa poster	86
5.4	Intern och extern rapportering (myndighetsrapportering)	86
5.5	Utgifts- och inkomstslag som hänförs till serviceklasser (kostnadsslagsklassificering)	88
5.5.1	Avstämning mot resultaträkningen	89
5.5.2	Fördelningsfaktorer enligt kostnadslag	89
5.5.3	Personalkostnader	90
5.5.4	Externa köp av tjänster	90
5.5.5	Material, förnödenheter och varor	91
5.5.6	Bidragsutgifter	91
5.5.7	Fastighetsutgifter och hyror	91
5.5.8	Kapitalkostnader och avskrivningar	92
5.5.9	Tillverkning för eget bruk	92
5.5.10	Övriga verksamhetskostnader	92
5.5.11	Extern försäljning, kundavgifter och övriga inkomster	93
5.5.12	Företagshälsovård	93
5.6	Interna poster	94
5.6.1	Direkt fördelning	95
5.6.2	Intern handel	95
5.6.3	Övervältring	96
5.6.4	IKT-kostnader	97
5.6.5	Projekt	98
5.6.6	Stödtjänster vid myndighetsrapportering	98
6	Läsanvisningar för tabellunderlagen	101
7	XBRL-tabellunderlag	104
7.1	Budget och ekonomiplan för kommuner och samkommuner (senast 15.1) = KTAS	104
7.2	Kommunernas och samkommunernas kvartalsrapportering (första kvartalet 30.4, andra kvartalet 15.8, tredje kvartalet 31.10, fjärde kvartalet 15.4) = KKNR	105
7.2.1	Investeringar	106

7.3	Utfallsrapportering från kommunens och samkommunens affärsverk och balansenheten för vattenförsörjningen (första kvartalet 30.4, andra kvartalet 15.8, tredje kvartalet 31.10, fjärde kvartalet 15.4) = KLTR.....	111
7.4	Kommunernas och samkommunernas bokslutsuppskattning (senast 25.1 för föregående år) = KKTPA 111	
7.5	Bokslutsuppskattning för kommunens och samkommunens affärsverk och balansenheten för vattenförsörjningen (senast 25.1 för föregående år) = KLTPA.....	112
7.6	Finansieringsanalys i bokslutet för kommuner och samkommuner (senast 15.4 för föregående år) = KKTR.....	112
7.7	Kommunkoncernens bokslutsrapportering (senast 15.4 för föregående år) = KKOTR.....	112
7.8	Kommunernas och samkommunernas bokslutsuppgifter per serviceklass (driftsekonomi, investeringar) (senast 31.5 för föregående år) = KKTPP.....	113
7.8.1	Investeringar per serviceklass.....	113
7.8.2	Bokslutsuppgifter om driftsekonomi enligt sektor och serviceklass, resultaträkningens konton ..	114
7.9	Uppgifter om ekonomin inom förskoleundervisning, grundläggande utbildning, morgon- och eftermiddagsverksamhet enligt lagen om grundläggande utbildning, och gymnasieutbildning (senast 31.5 för föregående år) = TOTT (tidigare tabell 41).....	116
7.10	Kompletterande övriga ekonomiska uppgifter till kommuners och samkommuners bokslut (senast 31.5 för föregående år) = KKYTT.....	118
7.10.1	Finansministeriets särskilda informationsbehov (modul k-t17 i rapporteringsuppsättning KKYTT) 120	
7.10.2	Borgen (k-t19).....	121
7.10.3	PPP-projekt (k-t18.01 och k-t18.02.....)	122
7.10.4	Energieffektivitetsavtal (k-t20.01 och k-t 20.02).....	124
7.10.5	Ekonomiuppgifter om samfund som ägs av kommuner och samkommuner (k-t21.02, k-t 21.03 och k-t 21.04).....	125
7.10.6	Övriga tilläggspecifikationer (k-t22.01, k-t22.02).....	126
7.10.7	Reparationsbyggande (modul k-t 23 i rapporteringsuppsättning KKYTT).....	128
7.10.8	Övriga specifikationer av investeringar, Byggkostnader(k-t24.01).....	130
7.11	Kommunernas och samkommunernas bokslutsprognos vid halvårsrapportering (senast 15.8) = KTPE 131	
7.12	Dottersamfund, intressesamfund, affärsverk och balansenheter för vattenförsörjningen (senast 31.12 eller oftare) = TOLT.....	132
	Bilagor	133

1 Inledning

Föreliggande handbok har upprättats efter nedläggningen av JHS-systemet, varefter JHS-anvisningarna inte längre hålls aktuella. Manualen förvaltas av finansministeriet som från och med början av 2020 ansvarar för anvisningarna om den kommunala ekonomin (tidigare JHS-rekommendationerna). De definitioner av datainnehåll som utfärdas genom förordning upprätthålls i ordlistor och kodtjänster.

Kommunerna och samkommunerna ska lämna automatiserade ekonomirapporter i XBRL-format eller standardiserat CSV-format till Kommunekonomin informationstjänst vid Statskontoret. Omfattningen och tidsplanen för den automatiserade redovisningen föreskrivs och styrs genom ett lagstiftningspaket till vilket denna handbok utgör ett komplement.

Lagdelen i lagstiftningspaketet lämnades i regeringens proposition till riksdagen med förslag till lagstiftning om produktion och rapportering av ekonomiska uppgifter om kommuner (RP 60/2019). Regleringen på lagnivå kompletteras genom en förordning av statsrådet med stöd av ett bemyndigande att utfärda förordningar som föreskrivs i 112 § i kommunallagen. Närmare bestämmelser om den balansräkning, resultaträkning, finansieringsanalys och noterna till dem som hör till kommunens bokslut samt om tablån över budgetutfallet och verksamhetsberättelsen, koncernbokslutet och noterna till det samt om delårsrapporterna utfärdas genom förordning av statsrådet.

Förordningen av statsrådet kompletteras genom att finansministeriet årligen utfärdar en förordning enligt ett bemyndigande som föreskrivs i 121 a § i kommunallagen. Genom förordningen utfärdar finansministeriet närmare bestämmelser om det informationsinnehåll och de tekniska beskrivningar som tillämpas på lämnandet av information under följande räkenskapsperiod. Med avseende på informationsinnehållet fastställs kontoplanen, serviceklassifikationen och sektorklassifikationen för kommunernas och samkommunernas rapportering av ekonomiska uppgifter. Sammanställandet av uppgifterna styrs dessutom genom bland annat anvisningarna för kostnads kalkylering samt gällande allmänna anvisningar och utlåtanden från bokföringsnämnden och dess kommunsektion.

Handboken riktar sig till kommuner och samkommuner, inklusive deras affärsverk och balansenheter, samt dessa målgruppers ekonomileverantörer som sköter kommunernas och samkommunernas lagstadgade ekonomirapportering och annan ekonomirapportering för myndighet. I anvisningarna beaktas också kommunkoncernens synvinkel. Kommunen kan ha lagt ut ekonomiförvaltningen till ett stödtjänstbolag inom ekonomi- och personalförvaltning som har hand om bokföringen inklusive myndighetsrapporteringen. I detta fall ska stödtjänstbolaget ta fram uppgifterna för rapporteringen enligt dessa principer och specifikationer från uppdragsgivaren (kunden). Kommunen ansvarar för de utkontrakterade verksamheterna och för rapportering enligt anvisningarna.

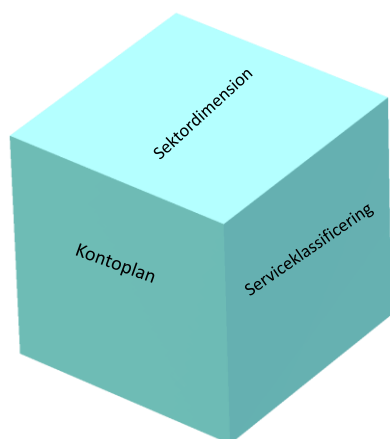
Handboken innehåller allmänna anvisningar om användning av tabellunderlag och framtagning av uppgifter för den automatiserade rapporteringen samt preciseringar som förtydligar rapporteringen i de olika rapporteringsuppsättningarna. Anvisningarna om myndigheters bokföring och rapportering av uppgifter för alla rapporteringsuppsättningar finns i princip i denna handbok, i ordlistorna eller i de allmänna anvisningarna och utlåtandena från bokföringsnämnden och dess kommunsektion. Anvisningar om de tekniska aspekterna i rapporteringen finns på Statskontorets webbplats.

Samarbetsgruppen för underhållet av definitioner av den ekonomiska informationen inom den offentliga förvaltningen arbetar under ledning av finansministeriet med att samordna och utveckla de uppgifter som samlas in om den kommunala ekonomin. De myndigheter som behöver uppgifterna samarbetar i gruppen med kommunerna för att utveckla rapporteringen.

Handboken för automatisk rapportering uppdateras vid behov. Samarbetsgruppen för underhållet av definitioner av den ekonomiska informationen inom den offentliga förvaltningen beslutar om de ändringar

som görs i handboken.

2 Den automatiserade myndighetsrapporteringen styrs av kubmodellen



Figur 1. Kubmodellen.

Den automatiserade rapporteringen av de faktiska ekonomiska uppgifterna grundar sig i regel på kubmodellen, exempelvis i rapporteringsuppsättningarna för kommunernas och samkommunernas kvartalsrapportering (KKNR) och kommunernas och samkommunernas bokslutsuppgifter per serviceklass (KKTTP).

I kuben omfattar varje dimension även de övriga dimensionerna, så att till exempel statsandelarna innehåller en sektorklassificering trots att de alltid tilldelas av staten. Det ger inte upphov till några praktiska problem, eftersom sektordimensionen i detta fall bara anges värden för en sektor eller alternativt avaktiveras dimensionen för andra sektorer på kontot i fråga.

Kontoplan för kommuner och samkommuner

Kontot är en dimension av kubmodellen. I taxonomin anges kontot med fyra tecken. Organisationerna kan i sina interna system använda fler tecken för bokföringskonton som sedan kopplas till det konto som används i den automatiserade rapporteringen.

Kontoplanen för kommuner och samkommuner finns i Kodtjänsten, och i bilaga 1 till denna handbok, på

- <https://koodistot.suomi.fi/extension;registryCode=sbr-fi-code-lists;schemeCode=MC-2019-1;extensionCode=MC10>

Serviceklassifikation för kommuner och samkommuner

Serviceklassen är en dimension av kubmodellen. Särskilt i rapporteringsuppsättningen för kommunernas och samkommunernas bokslutsuppgifter per serviceklass (KKTTP) rapporteras de faktiska ekonomiska uppgifterna enligt serviceklass och konto samt per sektor.

En uppgift som ska rapporteras enligt serviceklass kan bildas av registreringskoddelar, såsom produkter,

kostnadsställen, resultatenheter, eller andra registreringskoder eller kombinationer av dessa.

Serviceklassifikationen för kommuner och samkommuner finns i Kodtjänsten, och i bilaga 5 till denna handbok, på

- <https://koodistot.suomi.fi/extension;registryCode=sbr-fi-code-lists;schemeCode=PA-2019-1;extensionCode=PA1>.

Sektorklassifikation

Sektorklassen är en dimension av kubmodellen. Sektorklassen ska ingå bland annat i rapporteringsuppsättningarna för kommunernas och samkommunernas kvartalsrapportering (KKNR) och kommunernas och samkommunernas bokslutsuppgifter per serviceklass (KKTTPP). Sektorklassifikationen är hierarkisk. Samfunden kopplas i regel till sektorklassifikationen genom FO-numret.

Statistikcentralen förvaltar sektorklassifikationen för den automatiserade rapporteringen.

Hierarkierna för sektorklassificering finns i Kodtjänsten på

<https://koodistot.suomi.fi/extension:registryCode=sbr-fi-code-lists:schemeCode=CT-2018-1;extensionCode=CT1>

Handboken för sektorklassificering (på finska) finns på

<https://www.doria.fi/handle/10024/103673>

Statistikcentralens klassificeringstjänst enligt FO-nummer finns på

http://www.stat.fi/tup/yrluok/index_sv.html

Användarnamn = Testkunt

Lösenord = rato1333

Listan omfattar aktiva och upphörda företag under de senaste två åren. Som upphörandedatum används det datum då FO-numret upphört att gälla om företaget lagt ner verksamheten. På motsvarande sätt uppdateras tabellen med FO-nummer för nya företag. Ändringar till en annan sektorklass mitt under året är möjliga, men inte särskilt vanliga. I sådana fall kan man välja att ange sektorn enligt antingen bokföringstidpunkten eller rapporteringspunkten. Tabellen uppdateras månatligen, i slutet av månaden. Själva sektorklassifikationen ändras sällan, inte årligen.

En del motparter – till exempel hushåll, stiftelser och utländska enheter – saknar FO-nummer. Kommuners och samkommuners affärsverk har inte heller något FO-nummer som är separat från kommunen eller samkommunen. Hur enheter som saknar FO-nummer behandlas beror på vilken lösning uppgiftslämnaren har valt. Till exempel kan man för hushållen skapa en teckensträng som motsvarar FO-numret och länka till den alla sådana bokföringstransaktioner där motparten är ett hushåll. Om man associerar motparter till sektorklasserna med hjälp av klassificeringstjänstens FO-lista ska man komma ihåg att ett ”FO-nummer” som man skapat själv inte finns på listan utan associeringen till rätt sektorklass måste programmeras separat.

Materialet görs tillgängligt via gränssnittet under våren 2020.

Allmänna anvisningar och utlåtanden från bokföringsnämnden och dess kommunsektion styr bokföringen, upprättandet av bokslut och rapporteringen.

<https://www.kommunforbundet.fi/ekonomi/bokforing-och-bokslut/bokforingsnamndens-kommunsektion>

3 Kontoplan

Kontoplanen innehåller rekommendationer om kontoplan för kommuner, samkommuner, kommunala affärsverk, affärsverkssamkommuner och balansenheter samt kommunens koncernbokslut och om hur kontoplanen ska användas jämte scheman för balansräkning, resultaträkning och finansieringskalkyl..

Kontoplanen har utformats så att det genom effektiv användning av alla registreringskoddelar är möjligt att ta fram de uppgifter som krävs för myndighetsrapportering. Organisationer kan använda en mer detaljerad och omfattande kontoplan enligt sina egna behov. Samtliga konton i organisationens kontoplan ska kunna summeras till konton enligt denna kontoplan.

I föreliggande anvisning hänvisas till nu gällande allmänna anvisningar och utlåtanden från bokföringsnämndens kommunsektion. Uppdateringar i anvisningarna och utlåtandena ska följas upp i förhållande till kontoanvändningen och bokföringsanvisningarna.

3.1 Allmänna principer

3.1.1 Kontosystem

Kontosystemet består av en baskontoplan och en registreringsplan Baskontoplanen innehåller

- en kontoplan
- skriftliga anvisningar om vilka affärstransaktioner som ska bokföras på varje enskilt konto
- en beskrivning av sambandet mellan kontona vid registrering av transaktioner och upprättande av bokslut.

Registreringsplanen beskriver det tekniska utförandet av bokföringarna. Registreringsplanen omfattar

- en förteckning över bokföringar
- en utredning om bokföringar och delbokföringar
- en utredning om överföringar mellan bokföringarna
- en utredning om de tekniska hjälpmedel och metoder som används
- en beskrivning av behandlingen och arkiveringen av verifikationer.

Kommunen ska för varje räkenskapsperiod ha en klar och tillräckligt specificerad förteckning över sina bokföringskonton, vilken redogör för kontonas innehåll (kontoplan) (2 kap. 2 § 2 mom. i bokföringslagen). Dessutom ska kommunen ha en förteckning över de bokföringar som ligger till grund för bokslutet samt över de olika slagen av verifikationer och annat bokföringsmaterial. Av förteckningen ska det framgå vilka de inbördes sambanden mellan bokföringarna, verifikationerna och bokföringsmaterialet är och hur materialet förvaras (BFL 2:7a §). Enligt 2 kap. 10 § 1 mom. i bokföringslagen i bokföringsmaterialet förvaras omsorgsfullt så att det utan ogrundat dröjsmål kan granskas av myndigheter och revisorer med utgångspunkt i Finland. Detta kräver i praktiken även mer omfattande dokumentering. Bokföringsnämnden har lämnat en *allmän anvisning om bokföringsmetoder och bokföringsmaterial* 1.2.2011. Avsikten med anvisningen är att definiera de verifikationer som fungerar som grund för bokföringen samt innehållet i dessa för precisering av god bokföringssed och att ge anvisningar om de metoder som ska användas vid upprättande av bokföringen

samt förvaring av bokföringsmaterialet. Bokföringsnämndens kommunsektion har gett utlåtande 99/2011 om tillämpningen av den allmänna anvisningen i kommunerna och samkommunerna.

3.1.2 Kontoplan

Enligt 2 kap. 2 § 2 mom. i bokföringslagen ska den bokföringsskyldige för varje räkenskapsperiod ha en klar och tillräckligt specificerad förteckning över sina bokföringskonton, vilken redogör för kontonas innehåll (kontoplan). Eftersom en kontoplan ska göras upp för varje räkenskapsperiod ska den förses med en anteckning om användningstiden. Anteckningen om användningstiden kan göras till exempel så att när man öppnar ett nytt konto i kontoplanen ger man öppningsdatumet som grunduppgift, eller om det går att ange den första användningsdagen i systemet antecknas denna som öppningsdag. Om kontot tas ur bruk får det inte strykas ur registret förrän räkenskapsperioden går ut, istället ska användningen av kontot förbjudas från ett visst datum. Enligt 2 kap. 10 § 1 mom. i bokföringslagen ska kontoplanen bevaras i minst tio år efter räkenskapsperiodens utgång.

Affärshändelser av olika slag ska bokföras på separata konton. Det är inte korrekt att ha blandade konton på vilka man bokför både utgifter och inkomster. Det är inte tillåtet att nettobokföra differensen mellan inkomst och utgift. Olika slags betalningsmedel (t.ex. fordringar, bankkonton och kontanter) ska ha separata konton. Varje konto ska bibehållas oförändrat till sitt innehåll. Kontots innehåll kan likväl ändras på grund av utveckling av verksamheten, införande av ett bättre kontosystem eller någon annan särskild anledning. Eventuella ändringar i kontoplanen bör göras vid övergången till en ny räkenskapsperiod. Bokföringskedjan (audit trail) ska vara obruten så att sambanden från en affärshändelse till bokslutet kan fastställas utan svårighet.

Kontoplanen kan också innehålla konton på vilka man inte bokför externa affärshändelser och vilka inte tas med i bokslutet. Sådana är konton för interna poster som öppnats för bland annat budgetuppföljning eller kostnadsberäkning, eller konton för vårdtagares medel liksom hjälpkonton för löner. För att säkerställa att materialet kan kontrolleras bör man i kontoplanen ange vid konton som inte redovisas i bokföringen att kontot inte används i den externa bokföringen. Med externa affärshändelser avses transaktioner mellan en kommun och annan juridiskt självständig aktör. Med interna affärshändelser avses transaktioner mellan en kommun och dess affärsverk, balansenheter eller verksamhet e.d.

Varje kommun ska ha ett redovisnings- och kontosystem som utgår från ledningsbehoven, så att bokföringen ger information som är relevant för ledningen och beslutsfattandet i kommunen. Det kan vara nödvändigt att exempelvis inom utbildningsväsendet specificera bland annat *Material, förnödenheter och varor* relativt noggrant på olika konton (skolböcker, skolmaterial osv.). Samma indelning lämpar sig eventuellt inte för andra sektorer där en annan specificering av posterna är mer relevant.

Kontonumrering

Kontonumreringen i denna kontoplan är en rekommendation där utgifts- och inkomstposterna samt balanskontona har fyrsiffriga koder. Intervallen i kontonumreringen har valts med tanke på eventuella senare behov att ytterligare specificera utgifts- och inkomstposterna och balanskontona. Om kommunen tar i bruk ytterligare konton utöver denna rekommendation, ska dessa tas upp i en kontoplan enligt 2 kap. 2 § 2 mom. i bokföringslagen.

Registreringskod

Registreringskoden bildas av kontonumret i den externa bokföringen och koden för den interna redovisningen. Med hjälp av de interna koderna hänförs kommunens ekonomiska transaktioner till exempel

enligt resultatenheter, kostnadsställe, tjänst, projekt, verksamhet och produkt. Transaktioner mellan den bokföringsskyldiges avdelningar, resultatenheter m.m. samt genom dessa transaktioner uppkomna interna inkomst- och utgiftsposter eller tillgångs- och skuldposter ska inte presenteras i den externa resultaträkningen eller balansräkningen.

Sektorklassificeringen (t.ex. staten, kommuner, samkommuner och övriga) av försäljningsinkomst, understöd och bidrag samt köp av kundtjänster anges med motpartskod.

3.1.3 Interna poster

Kommunens budgetuppföljning och bland annat särredovisning av verksamheter kräver att även interna affärshändelser bokförs under räkenskapsperioden på utgifts- och intäktskonton samt på balanskonton. I kommunens bokslut ska de interna posterna dock elimineras från resultaträkningen och balansräkningen (externt bokslut). Kommuner och samkommuner använder interna poster också för att leda och styra verksamheten.

Interna utgifter och inkomster är köp och försäljning av internprestationer, internhyror, internbidrag, övervältringsposter samt kalkylerade räntor och avskrivningar. Till de interna inkomst- eller utgiftsposterna hänförs också till exempel interna räntor mellan ett kommunalt affärsverk och kommunen, avkastning på grundkapital samt drifts- och finansieringsunderstöd till affärsverk.

Till interna utgifter eller inkomster räknas däremot inte exempelvis inkomst- eller utgiftsöverföringar, utgifter som ska aktiveras (t.ex. överföring av en del av utgifter som bokförts i driftsekonomin till en investering), tillverkning för eget bruk, lagerförändringar eller överföringar till fonder och reserver (t.ex. överföringar till investeringsreserven, bokföring av avskrivningsdifferenser).

Interna inkomster och utgifter inom en serviceklass beskriver i KKTPP-rapporteringen kommunens eller samkommunens interna insatsförbrukning. Då interna organisationsenheter sinsemellan köper och säljer slutprodukttjänster för kommuninvånarna ska detta inte upptas i de interna posterna i serviceklasserna. Köp och försäljning av kundtjänster är per definition handel med en slutprodukt och därför ska den interna handeln med dem inte upptas i rapporteringen. Även andra slutprodukttjänster än sådana som hänför sig till kundtjänster kan vara föremål för intern handel, och de ska också lämnas utanför XBRL-rapporteringen.

Interna stöd och bidrag inom kommunen eller samkommunen ska inte heller rapporteras eftersom beviljandet och mottagandet av dem anses höra till samma serviceklass.

Denna kontoplan innehåller inga interna konton. Vid rapportering per serviceklass enligt XBRL-taxonomi ska interna konton ändå hänföras till rätt rad med en motsvarande kod som ingår i taxonomi.

3.1.4 Mervärdesskatt

Bokföringen ska läggas upp så att man kan få ut de uppgifter som behövs för behandling och fastställande av mervärdesskatt. I praktiken redovisar kommunerna anskaffningspriset exkl. moms som kostnad, och momsandelen upptas på eget balanskonto som kortfristiga fordringar. Uppgifterna om olika momssatser och andra uppgifter som inverkar på fastställande av moms, exempelvis omvänd moms, erhålls genom att noteringarna görs med olika momskoder.

Genom momsåterbäringssystemet har försäkringsbolagen dragit av momsbeloppet från den försäkringsersättning som betalas till en kommun. Till exempel, om ett försäkringsbolag betalar en faktura för reparation av en vagnskada på en av kommunens bilar, har bolaget i allmänhet endast betalat nettobeloppet på verkstadsfakturan och fakturerat kommunen för momsandelen. Kommunen bokför momsandelen som fordran på återbetalningsbar moms, såvida det inte är fråga om verksamhet där återbetalningsrätten är begränsad.

3.1.5 Elimineringar och rättelser i koncernbokslut

Affärstransaktioner inom den koncern som utgörs av kommunen och dess dottersamfund specificeras i kommunens bokföring med en **motpartskod** som möjliggör elimineringar och rättelser i koncernbokslutet. Aktier och andelar, lånefordringar och övriga fordringar bland bestående aktiva, kundfordringar, lånefordringar, övriga fordringar och resultatregleringar bland rörliga aktiva samt erhållna förskott, leverantörsskulder, övriga skulder och resultatregleringar bland balansräkningens passiva ska specificeras på följande sätt i noterna till balansräkningen: placeringar/fordringar/skulder till dottersamfund, samkommuner där kommunen är medlem samt till intresse-och andra ägarintressesamfund. Eliminering av ömsesidiga fordringar och skulder samt internt innehav kan göras med motpartskod samt även med leverantörs- och kundreskontrabokföring eller balansspecifikationer samt med samfundens **FO-nummer**. I resultaträkningen till koncernbokslut ska elimineringarna göras med motpartskod.

3.1.6 Utredningskonton

Avstämningen av delbokföringarna, såsom reskontra och lönebokföring, mot huvudbokföringen görs med hjälp av utredningskonton. Om det finns saldo på utredningskonton vid månadsskiftet, visas utredningskontot för utgifter under räkenskapsåret bland övriga fordringar i rörliga aktiva och utredningskontot för intäkter bland övriga kortfristiga skulder. Utredningskonton ska stämmas av månadsvis och minst en gång per räkenskapsperiod, och kontona ska ha saldo noll vid bokslut.

3.1.7 Rättelse av fel i tidigare räkenskapsperioder och ändringar i redovisningspraxis

Om fel uppdagas i bokföringen och bokslutet för tidigare räkenskapsperioder eller om redovisningspraxis ändras, ska rättelserna upptas som korrektivposter i bokföringen för den räkenskapsperiod då felet konstateras.

Ändringar i bokslutsprinciperna och rättelser av väsentliga fel vilka hänför sig till tidigare räkenskapsperioder upptas som rättelser i posten *Överskott från tidigare räkenskapsperioder (underskott)* bland eget kapital. Poster av ringa betydelse som hör till tidigare räkenskapsperioder upptas i de resultat- och balansräkningsposter till vilka de kan hänföras. Väsentliga rättelser av fel görs alltså inte resultatpåverkande utan retroaktivt. Väsentlighetsprincipen ska beaktas vid rättelser¹. Felaktigheter i uppgifter som gäller pågående räkenskapsperiod ska alltid rättas som resultatpåverkande Skillnader som uppkommer på grund av periodisering utgör inte felaktigheter i denna bemärkelse, inte heller skillnader i som beror på att avsättningar uppskattats fel².

Rättelse av fel i föregående räkenskapsperioder rapporteras i fältet Tilläggsuppgifter på fliken t00 i rapporteringsuppsättningarnas tabellunderlag. I material som lämnas i CSV-formatet registreras tilläggsuppgiften med fältkoden 1909 och anmärkningen skrivs in i värdekolumnen.

¹ Se bl.a. bokföringsnämnden 1750/2005 *Om hur ändringar av bokslutsprinciper och fel som gäller tidigare räkenskapsperioder ska behandlas i bokslutet*.

² Se närmare Bokföringsnämndens kommunsektions *Allmän anvisning för upprättande av resultaträkning för kommuner och samkommuner* och *Allmän anvisning om upprättande av balansräkning för kommuner och samkommuner*. Dessutom Bokföringsnämndens kommunsektions utlåtande 105/2012 *Korrigeringar av fel från tidigare års bokslut*.

3.2 Bestämmelser, anvisningar och föreskrifter om resultaträkningen

3.2.1 Verksamhetens intäkter

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, Kons³

Verksamhetens intäkter indelas i resultaträkningen i

- Försäljningsintäkter
- Avgiftsintäkter
- Understöd och bidrag
- Övriga verksamhetsintäkter.

Försäljnings- och avgiftsintäkter är vederlag som kommunen får av utomstående för levererade prestationer. De bokförs enligt prestationsprincipen som inkomst för den räkenskapsperiod under vilken prestationen har överlåtits. Beträffande prestationer som kräver lång framställningstid tillåter bestämmelsen i 5 kap. 4 § i *bokföringslagen* alternativ intäktsföring på grundval av tillverkningsgraden, förutsatt att det separata bidrag som hänför sig till prestationen kan bestämmas på ett tillförlitligt sätt⁴.

Innan försäljnings- och avgiftsintäkterna tas upp i resultaträkningen minskas de med rättelseposter vilka utgörs av indirekta skatter på försäljning, såsom mervärdesskatt, och direkt försäljningsrelaterade årsrabatter, kassarabatter och andra motsvarande rabatter och krediteringar. Dessutom kan man justera kursdifferenser som sammanhänger med försäljningen och som uppstått till följd av förändringar i valutakurserna. Justeringarna görs enligt bokföringsnämndens gällande allmänna anvisning om bokföring av poster i utländsk valuta.

Övriga försäljningsrelaterade korrektivposter, som kreditförluster för kundfordringar och övriga korrektivposter till försäljningen samt indirekta skatter som inte direkt baserar sig på beloppet av försäljningen, till exempel punktskatter, dras av i resultaträkningen som övriga verksamhetskostnader.

Av de kostnadsposter som hör till försäljningen behandlas försäljningsfrakter och försäljningsprovisioner inte som korrektivposter utan de bokförs inom det kostnadsslag till vilket de kan hänföras. Vid byteshandel bokförs försäljningsinkomsten enligt bruttoprincipen. Anskaffningsutgiften för den tillgång som mottagits i bytet bokförs inom det utgiftsslag till vilket den kan hänföras. Om den mottagna tillgången är avsedd att säljas, upptas den bland omsättningstillgångarna, och om den stannar i kommunens eget bruk, till exempel som inventarier, upptas den bland bestående aktiva.

Försäljnings- och avgiftsintäkter samt hyresintäkter ska särskiljas efter momssatser och andra nödvändiga specifikationsbehov. Specifikationen efter momssats görs med registreringskodens momskod.

Miljöintäkter och -kostnader ingår i många bokslutsposter i kommuners och samkommuners resultaträkningsschema. Det är inte obligatoriskt att ta upp dem som en egen bokslutspost i resultaträkningen. Kommunen kan välja att i noterna till bokslutet redovisa totalsummorna för

³Termer och förkortningar beskrivs i *bilaga 6*.

⁴Bokföringsnämndens *allmänna anvisning om redovisning av inkomst som intäkt enligt tillverkningsgrad*.

miljökostnader och miljöintäkter inklusive beloppen för bidragsutgifterna och bidragsinkomsterna för miljöskydd⁵.

3.2.1.1 Försäljningsintäkter/omsättning

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL

Försäljningsintäkter

Försäljningsintäkter är intäkter av varor och tjänster som är avsedda att säljas till ett pris som i regel täcker produktionskostnaderna. De ersättningar som kommunen tar ut för prestationer i sin affärsverksamhet (bl.a. vattenförsörjning, avfallshantering, trafik, kantin och tvätterier) bokförs dock bland försäljningsintäkter oavsett om de täcker produktionskostnaderna eller inte. Virkesförsäljningsintäkter, parkeringsavgifter och ej återbetalningsbara anslutningsavgifter upptas också som försäljningsintäkt⁶.

Ersättningar från staten till fullt belopp

Försäljningsintäkter är även ersättningar för prestationer som kommunen har producerat och överlåtit till en tredje part på uppdrag av staten. Sådana ersättningar enligt principen om full ersättning är bland annat

- universitetssjukhusens specialstatsandel för undervisnings- och forskningsverksamhet
- forsknings- och utbildningsersättning för läkare
- sjukvårdsersättningar för beväringar, civiltjänstgörare och fångar
- ersättningar för tryggnad av utkomsten för flyktingar och övriga kostnader
- Statskontorets ersättningar enligt *lagen om skada ådragen i militärtjänst* (t.ex. rehabilitering och hälso- och sjukvårdstjänster)
- ersättningar för avbytarservice
- ersättningar för personlig skuldrådgivning
- ersättningar för tillsyn (inkl. veterinärvård)
- övriga ersättningar, som
 - hemkommunsersättningar för elever som saknar hemkommun eller som har hemort i landskapet Åland
 - ersättningar enligt *integrationslagen*

⁵ Bokföringsnämndens kommunsektions *allmänna anvisning om redovisning och lämnande av upplysningar om miljöaspekter i bokslut och allmänna anvisning om noter till bokslutet för kommuner och samkommuner.*

⁶ Bokföringsnämndens kommunsektions utlåtande 65/2004 om behandlingen av anslutningsavgifter i kommunernas och samkommunernas bokföring, samt bokföringsnämndens utlåtande 1650/2001 om bokföring av elanslutningsavgifter.

- ersättning för tillhandahållande av intressebevakningstjänster (tjänsteförmyndarskap)
- ersättning för valkostnader vid presidentval och riksdagsval.

Hit hör också den enhetsprisfinansiering för driftkostnader som betalas till samkommun som är huvudman för utbildningsverksamhet (yrkesskola och gymnasium), inberäknat finansiering för läroavtalsutbildning. De utbildningsersättningar som kommunen får för läroavtalsutbildning i egenskap av arbetsgivare (t.ex. den samkommun som är huvudman betalar ersättning till kommunen) hör till övriga försäljningsintäkter. Kostnaderna för läroavtalsutbildningen, liksom också köp av utbildning inom läroavtalsutbildningen (t.ex. teoretisk utbildning) av andra utbildningsleverantörer, bokförs bland kostnadsslagen för respektive uppgift.

Ersättningar från kommuner och samkommuner

Hemkommunersättningar

Som hemkommunersättningar bokförs de inkomster av hemkommunersättningar för förskoleundervisning och grundläggande utbildning som framgår av den månatliga specifikationen av statsandelen för kommunal basservice⁷ och eventuella kompletterande hemkommunersättningar som kommunen får av en annan kommun enligt ett avtal mellan kommunerna. Hemkommunersättningar är också ersättningar som en samkommun erhåller från en icke-medlemskommun för sådana social- och hälsovårdstjänster som inte tillhandahålls genom ett samarbetsavtal mellan kommunerna (58 § i hälso- och sjukvårdslagen)⁸.

De hemkommunersättningsintäkter som den nya hemkommunen uppbär med stöd av *lagen om hemkommun* bör följas särskilt i bokföringen. Om den nya hemkommunen tillhandahåller tjänster genom en samkommun och samkommunen fakturerar den tidigare hemkommunen direkt, bör också samkommunen bokföra intäkterna separat.

Medlemskommuners betalningsandelar och ersättningar till samkommunen

En ersättning som en samkommuns medlemskommun erlägger till samkommunen enligt fakturering som grundar sig på antalet prestationer eller en prestationsmotsvarande faktor (t.ex. invånarantal), upptas i samkommunens bokföring under försäljningsintäkter som ersättning eller betalningsandel från medlemskommun. De utjämningsavgifter för överstora vårdkostnader som en samkommun för specialiserad sjukvård tar ut separat ska också bokföras som ersättning från medlemskommun.

Med avseende på finansieringen av samkommunens investeringar bör grundavtalet innehålla tillräckligt detaljerade bestämmelser om hur en medlemskommuns andel av samkommunens investeringar ska behandlas. En medlemskommun kan delta i anskaffningsutgiften för en investering genom internt tillförda medel, med en finansieringsandel eller med en kapitalplacering⁹. Deltagande genom internt tillförda medel

⁷ Bokföringsnämndens kommunsektions utlåtande 93/2010 om behandling av hemkommunersättning.

⁸ Se Finlands Kommunförbunds *cirkulär 30/80/2011 Kommunfakturering enligt 58 § i hälso- och sjukvårdslagen* och *6/80/2014 Valfrihet inom den offentliga hälso- och sjukvården*.

⁹ De alternativa sätten bygger på bokföringsnämndens kommunsektions utlåtande 15/1997. De alternativa förfaringsätten är följande: 1. Medlemskommunens betalningsandel tas in i priset på de tjänster som samkommunen säljer. 2. Medlemskommunens betalningsandel behandlas som bidrag i resultaträkningen. 3. Medlemskommunens betalningsandel avdras som finansieringsandel från anskaffningsutgiften för anläggningstillgångar (finansieringsunderstöd). 4. Medlemskommunens betalningsandel behandlas som kapitalplacering.

innebär att medlemskommunens betalningsandel tas in i priset på de tjänster som samkommunen säljer. Att kommunen deltar med en finansieringsandel innebär att medlemskommunens betalningsandel dras av i samkommunen som finansieringsandel för anskaffningsutgiften för en tillgång bland bestående aktiva (finansieringsunderstöd). Avdrag av medlemskommunernas betalningsandel i investeringar från anskaffningsutgiften förutsätter ett avtal mellan medlemskommunerna, eftersom medlemskommunernas kapitalfinansiering i samkommunen i detta fall inte beaktas när samkommunens grundkapital indelas i medlemskommunandelar. I praktiken är det vanligast att medlemskommunerna deltar i finansieringen av investeringarna genom en kapitalplacering som noteras i medlemskommunen som en ökning av samkommunsandelen. Om samkommunens investeringar finansieras med främmande kapital bör man i grundavtalet också komma överens om medlemskommunerna ska delta i finansieringen av återbetalningen av det främmande kapitalet genom kapitalplaceringar eller om kostnaderna för återbetalningen ska räknas in i exempelvis priset på tjänster¹⁰.

Övriga samarbetsersättningar

Övriga samarbetsersättningar omfattar de ersättningar som en kommun får av en annan kommun för avtalsbaserat samarbete enligt 49 § i *kommunallagen*, inklusive ersättningar till värdkommunen från en avtalskommun för avtalsenlig verksamhet.

Övriga försäljningsintäkter

Övriga försäljningsintäkter är andra än de poster som räknas in i andra försäljningsintäkter enligt ovan. Till dem hör måltidsersättningar som personalen betalat, övriga intäkter från bland annat försäljning av varor och tjänster (t.ex. ersättningar för tandtekniska kostnader eller intäkter från tillgångar som kommunen sålt och som är bokförda som årskostnad, ersättningar som tagits ut av kunder för elevarbeten eller avgiftsbelagd serviceverksamhet eller ersättningar som tagits ut av kunder för måltider) samt fullvärdesersättningar från obligatoriska försäkringar (skadeförsäkringsersättningar till övriga intäkter). Parkeringsavgifter¹¹ och virkesförsäljningsintäkter hör också till övriga försäljningsintäkter. Försäljning av skog tas upp i resultaträkningen som försäljningsintäkt per överlåtelsedatum (och inte t.ex. med skogens tillväxt som grund).¹²

Omsättning

Används i följande kalkylschema(n): LL

I ett affärsverks omsättning ingår intäkterna från försäljningen av produkter och tjänster med avdrag för beviljade rabatter samt mervärdesskatt och andra skatter som baserar sig direkt på beloppet av försäljningen (*BFL 4:1 §*).

Till omsättningen räknas både de försäljningsinkomster som erhållits av utomstående och de som erhållits av kommunens eller samkommunens övriga verksamhetsenheter. Alla vederlag som härrör från omsättningstillgångar hänförs enligt vedertaget bruk till omsättningen. Försäljningsinkomsterna bokförs

¹⁰ Grundavtalets villkor gällande ekonomin behandlas bland annat i Finlands Kommunförbunds *Mall för grundavtal* (2016).

¹¹ En felparkeringsavgift är inte en avgift som tas ut för en prestation, utan en bot som bokförs under övriga verksamhetsintäkter.

¹² Se även bokföringsnämndens utlåtande 1996/2019 om bokföringsfrågor i anknytning till en skogsfastighet.

enligt prestationsprincipen som intäkter i bokslutet för den räkenskapsperiod under vilken prestationen har överlåtits. Inkomsten av en prestation som kräver lång framställningstid får tas upp som intäkt på grundval av tillverkningsgraden enligt de villkor som föreskrivs i 5 kap. 4 § i bokföringslagen.

Anslutningsavgifter som inte berättigar till återbäring (både överförbara och icke överförbara) bokförs i omsättningen¹³. I bilaga 2 i bokföringsnämndens kommunsektions *allmänna anvisning om bokföring och bokslut för särredovisade affärsverksamheter i kommuner och samkommuner* beskrivs hur anslutningsavgifter ska behandlas i affärsverkets bokföring.

Omsättningen upptas till nettobelopp. Nettoomsättningen får man genom att från intäkterna från försäljningen av produkter och tjänster som hör till affärsverkets ordinarie verksamhet dra av korrektivposter till försäljningen samt mervärdesskatter och övriga skatter avseende omsättningen. Korrektivposter till försäljningen är årsrabatter, kassarabatter och motsvarande rabatter som direkt relateras till försäljningen. Kursdifferenser som avser försäljningen ska också behandlas som korrektivposter till försäljningen.

3.2.1.2 Avgiftsintäkter

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, Kons

Avgiftsintäkter är klient- och kundavgifter och andra avgifter för sådana varor och tjänster vilkas pris inte är avsett att helt täcka produktionskostnaderna eller vilka prissätts enligt kundens betalningsförmåga. Avgiftsgrunderna föreskrivs ofta i en lag eller förordning. Till de avgiftsintäkter som avses här hör kundavgifter inom hälso- och sjukvården (inkl. hälsocentralavgifter, poliklinikavgifter och vårdavgifter), olika socialserviceavgifter inom socialvården, terminsavgifter, avgifter för planläggning och lantmäteri, avgifter för byggnadstillsyn och -kontroll (t.ex. avgifter för åtgärdstillstånd, rivningslov och tillstånd för miljöåtgärder)¹⁴, avgifter för avbytarservice samt markanvändnings- och utvecklingskostnadsersättningar.

Avgiftsintäkter är däremot inte exempelvis måltidsersättningar som tas ut av personalen eller kunder, ersättningar som tas ut av kunder för elevarbeten eller avgiftsbelagd serviceverksamhet, även om de i dagligt tal kallas ”avgifter” och den ersättning som tas ut inte täcker produktionskostnaderna. Ersättningar av detta slag är försäljningsintäkter.

Intäkter som affärsverk har för myndighetsverksamhet bokförs i resultaträkningen som övriga rörelseintäkter, inte avgiftsintäkter. Om myndighetsverksamheten ingår i affärsverkets ordinarie verksamhet ska den bokföras i omsättningen och specificeras i noterna.

Alla avgiftsintäkter registreras med motpartskod.

3.2.1.3 Understöd och bidrag

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky

Understöd, bidrag och andra inkomstöverföringar ska upptas som en egen grupp i resultaträkningen såvida inte understödet eller bidraget är prestationsbaserad ersättning till kommunen eller en finansieringsandel för en investering. Sådana ersättningar är bland annat

¹³ Bokföringsnämndens kommunsektions utlåtande 65/2004 samt bokföringsnämndens utlåtande 1650/2001. Bokföringsnämndens utlåtande 1905/2013 om hur anslutningsavgifter för stamnätet ska upptas i bokslutet.

¹⁴ Bokföringsnämndens kommunsektions utlåtanden 94/2010, 70/2005 och 67/2005 om markanvändningsavtal.

- sysselsättningsstöd
- bidrag till kommunsammanslagningar
- EU-stöd för kommunens egna utvecklingsprojekt inom driftsekonomin
- Folkpensionsanstaltens ersättningar för sjuktransport
- Folkpensionsanstaltens ersättningar till kommunen/samkommunen för ordnandet av företagshälsovård för personalen
- skolresebidrag för studerande i gymnasium eller yrkesläroinrättning då Folkpensionsanstalten på ansökan utbetalar ersättning till huvudmannen
- prisstöd för mjölk, som betalas till skolor och daghem när kommunen ansöker om och får stödet direkt som inkomst¹⁵
- betalningsandelar för låneräntor som en samkommun uppbär separat av medlemskommunerna
- övriga¹⁶ statsandelar och bidrag som beviljas efter ansökan, utom de som bokförs i kommunens resultaträkning direkt under *Statsandelar* eller i samkommunen under *Försäljningsintäkter* (ersättningar från staten till fullt belopp)
- bidrag som en samkommun erhållit från staten och som inte är finansiering till fullt belopp enligt pris per enhet (bl.a. det statsbidrag på 57 procent som folkhögskola med samkommunal huvudman får för driftskostnader)
- utbildningsersättningar från Arbetsförsäkringsfonden
- Folkpensionsanstaltens rehabiliteringsstöd.

Krav på driftsekonimirapportering med uppgift om motpartssektor (t.ex. EU-stöden ska specificeras i unionsfinansiering och nationell finansiering):

- Sysselsättningsstöd
- Övriga understöd och bidrag.

3.2.1.4 Övriga understöd och bidrag

Används i följande kalkylschema(n): LL

En avtalskommun kan också ge bidrag till ett gemensamt affärsverk enligt värdkommunmodellen. Bidraget upptas då som inkomst bland *Övriga rörelseintäkter* eller, om det är fråga om ett betydande belopp, bland *Övriga understöd och bidrag*.

¹⁵ Stöd som mejeriet gottgör bokförs inte som inkomst för kommunen, utan utgifterna bokförs netto som inköp av livsmedel.

¹⁶ Inkomster av hemkommunsersättningar för förskoleundervisning och grundläggande utbildning enligt den månatliga specifikationen av statsandelen för kommunal basservice bokförs under hemkommunsersättningar bland försäljningsintäkter.

3.2.1.5 Övriga verksamhetsintäkter

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky

Hyresintäkter

Till övriga verksamhetsintäkter hör bland annat hyresintäkter, vilka även kan tas upp på en separat rad om de utgör en betydlig del av verksamhetsintäkterna. Hyresintäkterna ska presenteras enligt följande uppdelning:

- Hyresintäkter, interna
- Hyresintäkter, externa
 - Av externa hyresintäkter hyror för mark och vattenområden.

Övriga intäkter

Till övriga intäkter hör andra än de ovan nämnda regelbundna verksamhetsintäkterna (hyresintäkterna) och till exempel bibliotekets förseningsavgifter.

Bland övriga intäkter presenteras också väsentliga överlåtelsevinster från immateriella och materiella tillgångar bland bestående aktiva¹⁷. Dessa överlåtelsevinster ska specificeras i noterna till bokslutet.

Den andel av kostnaderna för skolresor som tagits ut av elever med skolresestöd vid gymnasier och yrkesläroanstalter bokförs bland övriga intäkter. Övriga intäkter kan dessutom vara skaderelaterade försäkringsersättningar och andra ersättningar. I allmänhet är skadeersättningar dock till sin natur utgiftskorrigeringar.

Uppgifter som ska rapporteras på ett konto är

- Försäkringsbolagens skadeförsäkringsersättningar
 - Hit hör ersättningar från försäkringsbolag för person- och egendomsskador enligt skadeförsäkringsavtal.
 - Menersättningar för olägenhet då verksamheten avbrutits.
 - I allmänhet är skadeersättningar dock till sin natur utgiftskorrigeringar. (Se *bilaga 4* Registrering av försäkringsersättningar)

Böter, vite och andra avgifter av bötesnatur

På kontot bokförs de böter och viten som kommunen tar ut som myndighet. Hit hör till exempel inkomster från felparkeringsavgifter, hjulblocksersättningar, kontrollavgifter för resande utan biljett och andra förvaltningsrättsliga disciplinära avgifter. Kontot omfattar också böter som byggnadstillsynen dömt ut för underlåtenhet att uppfylla byggnadsskyldigheten.

¹⁷ Små överlåtelsevinster från tillgångar bland bestående aktiva kan tas upp i resultaträkningen som rättelser till avskrivningar. Som extraordinära intäkter redovisas väsentliga överlåtelsevinster som uppstått genom att kommunen eller samkommunen helt och hållet avvecklar den verksamhet för vilken tillgången i fråga har använts.

Kontot omfattar inte böter avseende entreprenadavtal, till exempel då en entreprenad försenas. Skadestånd vid försening eller annan skada vid byggtrenad bokförs som minskning av anskaffningsutgiften¹⁸. Även andra skadeersättningar är till sin natur utgiftskorrigeringar.

3.2.1.6 Övriga rörelseintäkter

Används i följande kalkylschema(n): LL

Till övriga rörelseintäkter räknas inkomster som avser affärsverkets prestationer utan att ingå i dessa. De härrör från affärsverkets ordinarie affärsverksamheten, men har en sekundär betydelse för affärsverket. Intäkter som i regel ska upptas bland övriga rörelseintäkter är bland annat överlåtelsevinster från försäljning av tillgångar samt försäkringsersättningar som inte är direkt hänförliga, exempelvis ersättningar genom avbrottsförsäkring¹⁹. Intäkterna från myndighetsverksamhet bokförs i resultaträkningen som övriga rörelseintäkter. Om myndighetsverksamheten ingår i affärsverkets ordinarie verksamhet ska den bokföras i omsättningen och specificeras i noterna.

Verksamhetsunderstöd och bidrag från andra än den egna kommunen eller samkommunen, eller i fråga om affärsverkssamkommuner från andra än medlemmarna i samkommunen, bokförs bland *Övriga rörelseintäkter*. Om det är fråga om betydande belopp, kan de tas upp separat i resultaträkningen som *Övriga understöd och bidrag*. En avtalskommun kan också ge bidrag till ett gemensamt affärsverk enligt värdkommunmodellen. Bidraget upptas då som inkomst bland *Övriga rörelseintäkter* eller, om det är fråga om ett betydande belopp, bland *Övriga understöd och bidrag*.

3.2.1.7 Understöd och bidrag från kommunen/samkommunen

Används i följande kalkylschema(n): LL

Uppgifter vilkas kostnader inte helt täcks genom kundavgifter kan överföras till ett kommunalt affärsverk. Kommunen eller samkommunen eller en medlem i affärsverkssamkommunen kan bevilja affärsverket understöd eller verksamhetsbidrag för att täcka kostnaderna för skötseln av en sådan uppgift.

Med understöd som bokförs i resultaträkningen avses ersättningar som är bundna till prestationsmängden eller en motsvarande grund avseende verksamhetens volym. Ett exempel är tariffstöd som betalas till ett trafikverk enligt utfört trafikarbete.

Understöd eller verksamhetsbidrag till affärsverket från kommunen eller samkommunen eller en medlem i affärsverkssamkommunen upptas i resultaträkningen som en separat intäktspost före kostnadsposterna under *Understöd och bidrag från kommunen/samkommunen*. I denna grupp upptas både understöd enligt prestationsmängd och övriga verksamhetsbidrag som affärsverket erhållit från kommunen eller samkommunen eller en medlem i affärsverkssamkommunen²⁰. Bidraget upptas under denna rubrik oavsett för vilken kostnadspost det har beviljats.

¹⁸ Bokföringsnämnden 1867/2011: Om ersättningsbeloppet eller en del av det används för att åtgärda byggfelen aktiveras utgifterna för de gjorda reparationerna som grundförbättring såsom en ökning av byggnadens restvärde i balansräkningen.

¹⁹ Se även bokföringsnämndens kommunsektions utlåtande 20/1998 om bokföring av rättelseposter till utgifter och inkomster.

²⁰ Bokföringsnämnden har lämnat två utlåtanden (204/1989 och 1255/1994) om hur stöd från offentligt rättsliga samfund ska redovisas i bokslut över bolag som bedriver kollektivtrafik. Enligt utlåtandena ska kilometerstöd och motsvarande understöd och bidrag för egentliga prestationer bokföras bland *Övriga rörelseintäkter*.

Understöd och verksamhetsbidrag från kommunen eller samkommunen eller en medlem i affärsverkssamkommunen ska redovisas separat i affärsverkets bokslutskalkyler eller i noterna till bokslutet.

Med beaktande av bestämmelserna i 79 § i *mervärdesskattelagen* är det dessutom motiverat att ta upp understöd och bidrag från kommunen eller samkommunen som en separat post i affärsverkets resultaträkning²¹.

²¹ 79 § i mervärdesskattelagen (1486/1994): När varan eller tjänsten säljs av en kommun, betraktas det av verksamheten förorsakade underskott som kommunen har täckt inte som understöd och bidrag som direkt anknyter till priserna.

3.2.2 Förändring av produktlager

Förändring av produktlager/Ökning eller minskning av lager av färdiga varor och varor under tillverkning

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL

Ifall kommunen har produktlager av betydande värde är det motiverat att i resultaträkningen ta upp förändringen av produktlagret som en särskild post efter rörelseintäkterna. Förändring av produktlager tas då upp i resultaträkningen så att man efter rubriken *Verksamhetsintäkter* redovisar en ökning av lager av färdiga varor och varor under tillverkning som en intäktsökning och en minskning av respektive lager som en intäktsminskning. Kommuner och samkommuner lägger till raden vid behov. Att ta upp en förändring av produktlager som en post i kommunens resultaträkning kan komma i fråga närmast när det gäller tomtmark som är avsedd för försäljning samt varor under tillverkning inom affärsverksamheten. Aktivering av anskaffningsutgiften för färdiga varor kan inte anses vara befogad såvida inte kommunens eller affärsverkets resultat för räkenskapsperioden väsentligt påverkas av att posten inte aktiveras.

Om ett affärsverk har färdigvarulager med betydande värde ska förändringen av färdigvarulager redovisas separat i resultaträkningen efter omsättningen. Ökning av lager av färdiga produkter och produkter under tillverkning redovisas som en post som ökar intäkterna. Minskning av lager av färdiga produkter och produkter under tillverkning redovisas följaktligen som en post som minskar intäkterna.

De konton som hänför sig till förändring i lager har länkats endast till affärsverken i tabellunderlaget KKNR. Dessa konton är Ökning eller minskning av lager av färdiga varor och varor under tillverkning (3610) och Ökning/minskning av lager (4670). De har separata rader i resultaträkningsschemat för affärsverk, men kommuner/samkommuner borde också kunna använda dem. Förändring i lager som affärsverket bokför upptas av kommunen som en korrektivpost till verksamhetskostnader på kontot 4600 Övrigt material (bland Material, förnödenheter och varor). Om kommunen har använt kontot för ökning/minskning av lager utan att kunna redovisa det på KKNR, redovisas även detta konto under Övrigt material. Detsamma gäller om kommunen har använt kontot Förändring av produktlager.

Enligt kontoplanen är kontot 6301 Ränta på grundkapital ett konto för affärsverk. I själva verket borde det vara ett konto för samkommuner, där samkommunen upptar den ränta på grundkapitalet som den betalar till medlemskommunerna. Eftersom tabellunderlaget KKNR saknar kontot 6301, måste saldot på detta konto upptas på kontot 6380 Övriga finansiella kostnader. (Detta ska läggas till under KKNR, efter tilläggen avseende ändringar i lager)

3.2.3 Tillverkning för eget bruk

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL

Kommunen kan skaffa en tillgång bland bestående aktiva genom att bygga den själv eller anlita en utomstående byggtreprenör, eller köpa en redan befintlig tillgång²².

Vid anskaffning av bestående aktiva som ska aktiveras innebär byggande i egen regi sådan byggverksamhet där kommunen eller samkommunen bär helhetsansvaret för byggandet. När kommunen själv bygger tillgången genom att främst använda egen personal, och eventuellt i viss omfattning under- eller

²² Se bokföringsnämndens kommunsektions utlåtande 101/om bokföring av tillverkning av investeringstillgång, samt de tillhörande anvisningarna i Kommunalekonomi 4/2011 om tillverkning av en tillgång för en annan verksamhet i kommunen och för kommunens eget bruk.

sidoentreprenörer, kan verksamheten betraktas som tillverkning för eget bruk. Det är motiverat att utgifterna för sådana projekt bokförs på utgiftskonton i resultaträkningen och aktiveras i balansräkningen genom posten *Tillverkning för eget bruk*. En fördel med denna post är att då upptas bland annat alla personalkostnader i resultaträkningen, vilket underlättar behandlingen av dem. Personalkostnader som aktiveras i balansräkningen ska också redovisas i noterna till balansräkningen²³.

Tillverkningsvärdet för aktiverade tillgångar som tillverkats för eget bruk ska redovisas separat i resultaträkningen som *Tillverkning för eget bruk* efter verksamhetsintäkterna. Tillverkning för eget bruk är en korrektivpost till resultaträkningen, genom vilken effekten av tillverkning för eget bruk på räkenskapsperioden resultat elimineras ifall utgifter för tillverkning av en tillgång har upptagits som utgifter i resultaträkningen. Denna metod ska tillämpas i första hand.

Väsentliga interna bidrag får inte ingå vare sig i den resultaträkningspost där tillverkningsvärdet för eget bruk redovisas eller i anskaffningsutgiften för tillgångar bland bestående aktiva som aktiveras i balansräkningen. Väsentliga interna bidrag ska elimineras ur den aktiverade utgiften för tillgångar bland bestående aktiva.

Om ett affärsverk har betydande tillverkning för eget bruk är det befogat att i resultaträkningen presentera tillverkningsvärdet som en separat post efter omsättningen²⁴.

Posterna *Tillverkning för eget bruk* och *Förändring av produktlager* i särredovisningen för en kommun eller ett annat samfund som ska konsolideras till kommunens koncernbokslut upptas i den konsoliderade resultaträkningen som en korrektivpost till verksamhetskostnader.

3.2.4 Verksamhetskostnader

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL

Verksamhetens kostnader indelas i resultaträkningen i

- Personalkostnader
- Köp av tjänster
- Material, förnödenheter och varor
- Bidrag
- Övriga verksamhetskostnader.

3.2.4.1 Personalkostnader

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL

Personalkostnader omfattar löner som omfattas av förskotts innehållning, arvoden och jämförbara utgifter samt kostnader som fastställs direkt utifrån lönen, arvodet osv. såsom pensionskostnader, socialskyddsavgifter samt lagstadgade och frivilliga personförsäkringspremier.

²³ Bokföringsnämndens kommunsektions *allmänna anvisning om noter till bokslutet*.

²⁴ Bokföringsnämndens kommunsektions *allmänna anvisning om upprättande av resultaträkning för kommuner och samkommuner* innehåller anvisningar om bokföring av tillverkning för eget bruk.

Till personalkostnaderna hänförs inte reseersättningar, arvoden som utgör stöd för närståendevård, arvoden för familjevård, arbetsersättningar till företagare som antecknats i förskottsuppbörsregistret och inte heller utbildningstjänster eller hälsovårdstjänster för personalen. Rese- och utbildningskostnader med anknytning till personalens arbetsuppgifter upptas inte bland personalkostnaderna i resultaträkningen eller noterna, utan dessa kostnader bokförs under det kostnadsslag till vilket de kan hänföras.

Ändringar i avsättningar som ingår i personalkostnaderna ska redovisas separat.

Löner och arvoden

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL

Betalda löner och arvoden

Till betalda löner och arvoden hör löner och arvoden, ersättningar för inkomstförlust och övriga kostnadsersättningar som omfattas av förskottsinnehållning och för vilka arbetsgivaren betalar socialskyddsavgifter. Dessutom ingår sådana arvoden till förtroendevalda som omfattas av förskottsinnehållning, trots att ingen pensionsförsäkrings- eller socialskyddsavgift betalas för dem, dagpenningar och kilometerersättningar som omfattas av förskottsinnehållning samt dagpenningar till civiltjänstgörare. För att underlätta avstämningen av pensions- och socialskyddsavgifter bör sådana poster med fördel avskiljas till separata underkonton bland *Betalda löner och arvoden* eller genom något annat kännetecken. Andra kostnader för civiltjänstgörare än dagpenningar bokförs i respektive kostnadsslag, så att till exempel reseersättningar bokförs under *Rese- och transporttjänster*. Till löner räknas inte till exempel stöd för närståendevård (som är ett bidrag till hushåll) eller arvoden till familjevårdare (som bokförs bland köp av kundtjänster).

I stället för att specificera lönerna på huvudbokskonton kan man specificera dem i lönebokföringen. I noterna till resultaträkningen ska redogöras för räkenskapsperiodens löner, arvoden, pensionskostnader och övriga lönebikostnader, om dessa inte har specificerats i resultaträkningen (BFF 2:8 §).

Naturaförmåner

Penningsvärdet av naturaförmåner beaktas inte som utgiftsöverföringar eller som affärshändelser överlag i den externa bokföringen²⁵ och inte heller som verksamhetsutgifter eller verksamhetsinkomster. Naturaförmåner ska dock tas upp i lönebokföringen på det sätt som avses i lagen om förskottsuppbörd. För uppföljning av naturaförmånerna kan man inom bokföringen öppna konton som betjänar kommunens interna redovisning men som inte används för bokföringen av affärshändelser och vilkas saldon inte avslutas på bokslutskonton. Sådana konton och noteringarna på dem ska tydligt avskiljas från den externa bokföringen.

Periodiserade löner och arvoden

Periodiserade löner omfattar förutom periodiseringen av semesterlöner även eventuella periodiseringar av timlöner och andra löner till de räkenskapsperioder som de hänför sig till. Periodiseringen av semesterlöner,

²⁵ Bokföringsnämnden utlåtande 1991/1149 grundar sig på det faktum att bokföringen av ett belopp som motsvarar en naturaförmåns penningvärde som utgiftsöverföring från de ursprungligen bokförda utgifterna till löneutgifter till sin storlek i allmänhet inte motsvarar de utgifter som anskaffningen av naturaförmånen åsamkat arbetsgivaren.

semesterpenningar och lönebikostnaderna för dem kan tas med i bokslutet genom att förändringen av de periodiserade lönerna, pensionsutgifterna och socialförsäkringsavgifterna för räkenskapsperioden bokförs bland periodiserade löner med *Resultatregleringar* som motkonto. I resultatregleringar ingår alltså såväl periodiseringen av semesterlönerna som tillhörande lönebikostnader.

Bokföringsnämndens kommunsektion har i sitt utlåtande 103/2012 gett närmare anvisningar om bokföring av semesterlöneperiodisering från och med bokslutet 2011. I enlighet med ett tidigare utlåtande²⁶ kan semesterlöneskulden fortsättningsvis beräknas antingen per person eller genom en schematisk beräkning.

Vid periodisering av lönerna för lärare i grundskolan, gymnasiet och yrkesläroanstalter samt för andra tjänsteinnehavare inom undervisningsväsendet vilka omfattas av det årstimbaserade arbetstidssystemet beaktas bara semesterpenningen jämte lönebikostnader.

Aktiverade löner och arvoden

Tillverkningsvärdet för tillgångar bland bestående aktiva som ska aktiveras för eget bruk kan i stället för att behandlas enligt huvudregeln i *avsnitt 3.2.3* alternativt behandlas så att tillverkningsutgiften för de tillgångar bland bestående aktiva som ska aktiveras inte ingår i de utgifter som tas upp i resultaträkningen, utan andelen för eget bruk behandlas som en utgiftsöverföring på så sätt att den dras av från de utgifter som har bokförts i resultaträkningen och aktiveras bland bestående aktiva. Då innehåller bland annat personalkostnaderna i resultaträkningen inte aktiverade personalutgifter²⁷.

På kontona *Aktiverade löner*, *Aktiverade pensionsutgifter* och *Aktiverade socialskyddsavgifter* bokförs (på kreditsidan) utgiftsöverföringar som ska aktiveras och som uppstår till exempel då kommunen tillverkar en tillgång bland bestående aktiva för eget bruk.

Personalersättningar

I kontogruppen *Personalkostnader* öppnas separata konton för de personalersättningar som dras av från personalkostnaderna (löner och arvoden) och för övriga korrektivposter till personalkostnaderna. Personalersättningskontona är korrektivkonton för utgifter. Genom kontona korrigeras kontogruppen *Löner och arvoden* i resultaträkningen.

Från personalkostnaderna dras av de personalersättningar som kommunen erhållit för enskilda tjänsteinnehavare eller arbetstagare, såsom sjuk- och föräldradagpenningar och familjeledighetsersättningar med tillhörande semesterkostnadsersättningar från Folkpensionsanstalten och andra försäkringsinrättningar. Den ersättning som kommunen får för att anordna företagshälsovård för personalen bokförs som intäkt under *Övriga understöd och bidrag*.

Lönebikostnader

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL

²⁶ Bokföringsnämndens kommunsektions utlåtande 43/1999 (upphävt) om bokföring av semesterlöneskuld.

²⁷ Bokföringsnämndens kommunsektion har gett utlåtande 101/2011 om bokföring av tillverkning av investeringstillgång.

Som pensionskostnader under lönebikostnader redovisas pensionsförsäkringspremier och pensioner. Som övriga lönebikostnader redovisas socialskyddsavgifter samt lagstadgade och frivilliga personförsäkringspremier.

Pensionskostnader

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL

OffPL-avgifter

Pensionsförsäkringspremier till Keva. Här bokförs även frivilliga pensionsförsäkringspremier. Enligt *pensionslagen för den offentliga sektorn* kan Kevas medlemssamfund utöver pensionsskyddet enligt denna lag teckna en icke-formbunden pensionsförsäkring för sina arbetstagare eller i enskilda fall bevilja dem en extra pension (9 §). Kostnaderna består av frivilliga försäkringspremier.

Den lönebaserade pensionsavgiften utgörs av en **arbetsinkomstbaserad** pensionsavgift som tas ut av alla arbetsgivare och en arbetsgivarspecifik **invalidpensionsavgift**. Det är inte nödvändigt att bokföra den lönebaserade avgiften och invalidpensionsavgiften på separata underkonton, eftersom invalidpensionsavgiften ingår i den lönebaserade avgiften.

Såväl en närståendevårdare som en familjevårdare pensionsskydd bestäms enligt *pensionslagen för den offentliga sektorn*, vilket innebär att kommunen betalar pensionsförsäkringsavgiften och uppbär arbetsgivarens pensionsavgift. Pensionsförsäkringspremierna på vårdarvoden för närståendevård och för familjedagvård bokförs bland OffPL-avgifter, oavsett att kostnader som förorsakas av denna verksamhet inte bokförs under *Löner och arvoden*.

Övriga pensionsavgifter

Arbetspensionsavgifter som betalas till andra än Keva, bland annat ArPL och LFöPL.

Pensioner utanför pensionssystemet

Posten omfattar pensioner som betalats direkt till pensionstagarna enligt kommunens eller samkommunens gamla pensionssystem.

Övriga lönebikostnader

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL

I övriga lönebikostnader ingår sådana bikostnader som bestäms som en viss andel av lönen eller arvodet, till exempel arbetsgivarens socialskyddsavgifter och arbetslöshetsförsäkringsavgifter samt arbetslöshetsskyddets självriskavgift. Socialskyddsavgifter tas inte ut för bland annat sådana mötes-, föreläsning- och föredragsarvoden och arvoden för medlemskap i förvaltningsorgan som inte grundar sig på anställnings- eller tjänsteförhållande, om ingen pensionsavgift för arbetstagare behöver betalas för dem enligt lagstiftningen om arbetspensioner. Därför erläggs ingen socialskyddsavgift för mötesarvoden till förtroendevalda. Socialskyddsavgifter betalas däremot för årsarvoden, månadsarvoden och motsvarande arvoden till förtroendevalda samt ersättningar för inkomstbortfall.

Till övriga socialförsäkringsavgifter bland övriga lönebikostnader hör bland annat ekonomiskt stöd samt lagstadgade och frivilliga olycksfallsförsäkringar.

Arbetsgivaren är inte förpliktigad att betala arbetslöshetsförsäkringsavgift för arvode till familjevårdare som avses i *familjevårdslagen*. Familjevårdaren betalar inte heller arbetstagarens arbetslöshetsförsäkringsavgift av familjevårdarvodet. Detta gäller familjevårdare i uppdragsförhållande. De kommunala arbetsgivarna ska betala olycksfallsförsäkringsavgift för familjevårdararvodet. Familjevårdararvodet bokförs i utgiftsslaget *Köp av kundtjänster*.

Kommuner som slutit avtal om stöd för närståendevård med vårdare ska teckna en försäkring enligt *lagen om olycksfallsförsäkring* för vårdaren. Det är fråga om en så kallad frivillig försäkring för eventuella olycksfall inom närståendevården. Däremot är arbetslöshetsförsäkringen inte kopplad till den olycksfallsförsäkring som föreslås för närståendevårdare, utan endast till den obligatoriska olycksfallsförsäkringen. Kommunen är alltså inte skyldig att betala arbetsgivarens arbetslöshetsförsäkringsavgift för den lönesumma som betalats till närståendevårdare, och av närståendevårdarna upp bärs inte heller löntagares arbetslöshetsförsäkringsavgift.

Övriga obligatoriska och frivilliga lönebikostnader, såsom kostnader för personalmåltider, företagshälsovård och rekreativ verksamhet samt varor som överläts som sådana till personalen och färdiga produkter som köpts till personalen som gåvor på bemarkningsdagar eller som incitamentsgåvor, liksom också varor och tjänster som överlåtits till personalen i anknytning till fritidsverksamhet, till exempel deltagar- och tävlingsavgifter, inträdes- och rabattbiljetter till idrottsbänkar och kulturrevenemang, idrotts- och kultursedlar bokförs under det kostnadslag till vilket de kan hänföras, i regel bland *Köp av tjänster* eller på konton under *Material, förnödenheter och varor*.

3.2.4.2 Köp av tjänster

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL

Köp av tjänster kan i resultaträkningen eller i noterna till den delas in i tjänster som direkt köps åt kunder, det vill säga kommuninvånare, respektive tjänster som kommunen använder för sin egen serviceproduktion. Minimikravet är att det totala beloppet av de köpta tjänsterna ska anges.

Ändringar i avsättningar som ingår i köp av tjänster ska redovisas separat.

Köp av kundtjänster

Kundtjänster är sådana **slutprodukttjänster** för kommuninvånarna som kommunen eller samkommunen köper av andra serviceproducenter. I den här posten bokförs kommunens och samkommunens alla köp av kundtjänster, inklusive kundtjänster som köpts åt andra än invånarna i kommunen eller i en medlemskommun. Köpta tjänster som ingår i kommunens egen tjänsteproduktion eller som stöder den utgör inte köp av kundtjänster utan köp av övriga tjänster.

För kundtjänsterna betalas ersättning till fullt belopp antingen på basis av avtal, som betalningsandel till en samkommun²⁸ eller som hemkommunersättning. Köp av kundtjänster är bland annat ersättning (andel) till en samkommun eller till en annan kommun för undersökning eller vård av en patient på hälsovårdscentral, köp av hälso- och sjukvårdstjänster av en samkommun, köp av vårdtjänster av en samkommun för socialvård eller av en annan kommun eller en privat serviceleverantör samt köp av avbyttjänster inom lantbruket av

²⁸ Bokföringsnämndens kommunsektions utlåtande 36/1998 om återbäring av överskott och utlåtande 113/2013 om bokföringen av en samkommuns underskott i medlemskommunernas bokföring.

en annan kommun. Köp av undervisningstjänster som hör hit är hemkommunsersättningar inom förskoleundervisningen och den grundläggande utbildningen, betalningsandelar som enligt samkommunens grundavtal erläggs utöver den statliga finansieringen till en samkommun eller enligt ett särskilt avtal till någon annan kommun eller privat läroanstalt samt köp av tjänster för grundläggande utbildning, förskoleverksamhet och morgon- och eftermiddagsverksamhet av en annan kommun, en samkommun, ett privat daghem, en församling eller någon annan organisation (inte av andra enheter inom den egna kommunen).

Kundtjänster omfattar endast s.k. slutprodukttjänster. Då till exempel en hälsovårdscentral köper laboratorie- och röntgentjänster är detta inte köp av kundtjänster, eftersom tjänsterna oftast utgör endast en del av den hälso- och sjukvårdsservice som patienten får på hälsovårdscentralen.

På motsvarande sätt ska inte heller den del av lönen för en gemensam lärare som betalas till en annan kommun räknas till köp av kundtjänster, utan till *Utbildnings- och kulturtjänster* under utgiftsslaget *Köp av övriga tjänster*. Det är fråga om en **mellanprodukttjänst** som skolan använder när den tillhandahåller utbildningstjänster till eleverna.

Köp av s.k. **kollektiva tjänster**, där det inte går att identifiera kunden – såsom vägunderhåll, livsmedelskontroll, övriga miljö- och hälsoskydds- eller veterinärtjänster och tjänster inom brand- och räddningstväsandet – räknas inte till köp av kundtjänster.

Köp av kundtjänster ska delas in i *sektorer* med *motparts-koder* enligt följande:

Köp av kundtjänster av staten

Kundtjänster köpta av staten är till exempel vårdtjänster som köpts av statliga sjukhus.

Köp av kundtjänster av kommuner

Köp av kundtjänster av kommuner är till exempel köp av social- och hälsovårdstjänster av en annan kommun samt hemkommunsersättningar för förskoleundervisning och grundläggande utbildning²⁹. Kommunens interna köp hör inte hit. Kommuninterna köp av tjänster av en resultatenhet, ett affärsverk eller en balansenhet utgör inte köp av kundtjänster utan köp av övriga tjänster.

Kostnader för hemkommunsersättningar som den tidigare hemkommunen betalat till den nya med stöd av *lagen om hemkommun* hör till köp av kundtjänster av kommuner. Den tidigare hemkommunen bör följa upp de hemkommunsersättningskostnader som betalats med stöd av ändringen av *lagen om hemkommun* med hjälp av en del av registreringskod, till exempel *Köp av kundtjänster av kommuner*, *hemkommunsersättningar till kommuner enligt lagen om hemkommun*.

Köp av kundtjänster av samkommuner

En medlemskommuns betalningsandelar av en samkommuns driftskostnader utgör i allmänhet köp av kundtjänster. Undantag är sådana betalningsandelar som inte härrör från anskaffning av kundtjänster till kommuninvånarna, till exempel andel av kostnaderna för samhällsplanering, tjänster inom brand- och

²⁹ Bokföringsnämndens kommunsektions utlåtande 93/2010 om hemkommunsersättning.

räddningsväsendet, veterinärtjänster och övriga tjänster inom miljö- och hälsoskyddet. Dessa kostnader hör till *Köp av övriga tjänster* och de bokförs där efter sin kostnadsnatur.

Om den nya hemkommunen har enligt *lagen om hemkommun* tillhandahållit en i lagen avsedd tjänst genom en samkommun och samkommunen fakturerar den tidigare hemkommunen direkt, bör den tidigare hemkommunen följa upp kostnaderna för hemkommunsersättningarna med en separat registreringskod, till exempel *Köp av kundtjänster, hemkommunsersättningar av samkommuner enligt lagen om hemkommun*.

Köp av kundtjänster av övriga

Här upptas på motsvarande sätt köp av tjänster från andra tjänsteleverantörer. I enlighet med definitionen för köp av kundtjänster ovan omfattar detta bland annat familjevårdarvoden (kostnadsersättningar för familjevård hör till däremot till köp av övriga tjänster), samt köp av morgon- och eftermiddagsverksamhet av församlingar eller privata serviceproducenter.

Bokföring av mellankommunalt samarbete

Köp av kundtjänster i områden med mellankommunalt samarbete skiljer sig inte från ovanstående anvisningar. Till exempel bokför värdkommunen kundtjänster som den köpt för såväl egna kommuninvånare som för andra kommuner bland *Köp av kundtjänster*. Vidare ska till exempel ett affärsverk inom basservice bokföra kundtjänster som det köpt för såväl medlemskommunerna som andra än medlemskommuner bland *Köp av kundtjänster*.

Servicesedel

Med servicesedel avses en förbindelse som kommunen eller samkommunen beviljat en servicetagare och genom vilken kommunen förbinder sig att ersätta serviceproducenten för kostnaderna för servicen, upp till ett belopp som kommunen bestämt på förhand. Servicesedlar är en metod med vilken kommunen kan uppfylla sitt åtagande att ordna bland annat dagvårdstjänster och social- och hälsovårdstjänster.

Om det för betalning av kommundillägget till stödet för privat vård av barn används avtal om servicesedlar, ska det inte anges här utan under *Kommuntillägg till stödet för privat vård av barn*.

Köp av övriga tjänster

Andra tjänster än kundtjänster räknas som tjänster som kommunen utnyttjar för sina prestationer. Även köp av s.k. kollektiva tjänster och medlemsavgifter till kommunernas centralorganisationer bokförs bland *Köp av övriga tjänster*.

Experttjänster

Här upptas köp av experttjänster³⁰. Experttjänster används vid behov för att komplettera den egna expertisen.

Om förskottsinnehållning verkställs och socialskyddsavgifter betalas för experttjänsterna hör dessa till utgiftsslaget *Löner och arvoden*. Oberoende av bransch hör inte personalhyrning till experttjänster, utan till *Personallyrning*.

Experttjänster är bland annat

- Expert- och konsultverksamhet
- Forskning
- Översättning och tolkning
- Juridisk verksamhet
- Projektkonsultation.

Om tjänsterna hör samman med tryck-, annons- eller marknadsföringsmaterial ska de tas upp på kontot *Tryckning, annonsering och marknadsföring*.

Kontorstjänster

Här upptas köp av kontorstjänster. Med kontorstjänster avses tjänster för den normala verksamheten.

Om förskottsinnehållning verkställs och socialskyddsavgifter betalas för kontorstjänsterna hör dessa till utgiftsslaget *Löner och arvoden*. Oberoende av bransch hör inte personalhyrning till kontorstjänster, utan till *Personallyrning*.

Kontorstjänster är bland annat

- Redovisning och bokföring
- Revision³¹
- Skatterådgivning
- Upphandling
- Arkitekttjänster och tillhörande konsultation
- Teknisk provning och analys
- Naturvetenskaplig och teknisk forskning och utveckling
- Specialiserad design

³⁰ Se även bokföringsnämndens kommunsektions *allmänna anvisning om redovisning och lämnande av upplysningar om miljöaspekter i bokslut*.

³¹ Enligt bokföringsnämndens kommunsektions *allmänna anvisning* om noter ska de arvoden som betalas till en revisionsammanslutning som utför lagstadgad revision specificeras i syfte att göra förhållandet mellan revisorn och den granskade sammanslutningen mer transparent, till exempel på följande sätt: revisionsarvoden, utlåtanden av revisor, uppgifter som sekreterare för revisionsnämnden, övriga arvoden.

- Fotoverksamhet
- Förvaltnings- och stödtjänster
- Reception
- Arrangemang av kongresser och mässor.

Om tjänsterna hör samman med tryck-, annons- eller marknadsföringsmaterial ska de tas upp på kontot *Tryckning, annonsering och marknadsföring*.

IKT-tjänster

Bland IKT-tjänster bokförs tjänster inom informationsteknik, informationssystem, datakommunikation och telekommunikation Här ingår bland annat

- Tjänster för fast telefoni
- Teletjänster i det trådlösa nätet
- Satellitkommunikation
- Datorprogrammering och konsultation
- Databehandling och webbservrar
- Webbportaler
- Serverhosting
- Säkerhetskopiering och lagring
- Informationsförvaltning
- Applikationer.

Köp av programvara och behörigheter hänförs till *Köp av övriga tjänster* då de inte behandlas som en investeringsutgift som aktiveras.

Finansierings- och banktjänster

Till finansierings- tjänster och banktjänster hänförs tjänster med anknytning till finansförmedling och investeringar, grundläggande banktjänster, inlåning och utlåning.

Personalthyrning

Hit hör tillhandahållande av arbetstagare till kunders företag under begränsad tid för att tillfälligt ersätta eller komplettera kundens personal. De personer som tillhandahålls är anställda av personaluthyrningsföretaget. Enheter som tar emot arbetskraft tar hand om ledningen och övervakningen av de hyrda anställda.

Gruppen omfattar uthyrning av arbetskraft inom alla näringsgrenar, till exempel

- anställda inom datateknik och kommunikation
- kontorspersonal
- industri- och byggarbetare
- transport- och lagerarbetare
- hotell- och restauranganställda
- anställda inom lantbruk
- läkare och hälso- och sjukvårdspersonal
- hyresarbetskraft för andra näringsgrenar.

Tryckning, annonsering och marknadsföring

Gruppen omfattar tjänster för tryckning, annonsering och reklam, inklusive planering av dessa, samt tjänster för marknadsföring och opinionsundersökningar, stödannonsering o.d. utgifter. I nationalräkenskaperna hänförs marknadsförings- och opinionsundersökningstjänsterna till denna grupp och tas därför inte upp i köp av experttjänster.

Post- och kurirtjänster

Gruppen omfattar samhällsomfattande posttjänster samt övriga post-, distributions- och kurirtjänster.

Försäkringar

Till gruppen hänförs egendoms- och ansvarsförsäkringar o.d. försäkringar, men inte socialförsäkringsavgifter som kommunen/samkommunen betalar i egenskap av arbetsgivare.

Interna försäkringsavgifter till kommunens egna skade- och försäkringsfonder behandlas i bokslutet som överföringar till fonder. Man kan dock för budgetuppföljningen öppna uppgiftsspecifika utgiftskonton för *Interna försäkringsavgifter* i räkenskapsperiodens bokföring. Som motkonton öppnas intäktskonton som i tablån över budgetutfallet i budgetens resultaträkningsdel noteras bland övriga finansiella intäkter. I bokslutet eliminerar kontona för interna försäkringsavgifter mot varandra och en post som motsvarar de interna försäkringsavgifterna bokförs som fondöverföring från resultaträkningen till försäkringsfondens kapital i balansräkningen.

Renhållnings- och tvätteritjänster

Renhållningen omfattar avlopp och avloppshantering (avloppsvattenavgifter), avfallshantering (avfallshanteringsavgifter), rengöring och städning av byggnader, renhållning av vägar, gator och utomhusområden osv. Till tvätteritjänster hör till exempel tvätt och vård av kläder.

Byggande och underhåll av byggnader och områden

Underhållsfakturorna innehåller ofta också materialkostnader. Små materialkostnader kan bokföras som underhållstjänster. Som en allmän princip gäller att om mindre än halva beloppet av en underhållsfaktura består av materialkostnader, eller om materialkostnaderna inte kan särskiljas, kan dessa kostnader bokföras som underhållstjänster.

Här ingår bland annat

- Entreprenadberopp som betalats till entreprenörer, såvida de bokförs som kostnader i resultaträkningen
- Ersättningar för reparation och underhåll av byggnader, fastigheter och fast utrustning i dessa samt vägar, soptippar, parker och övriga områden
- Avgifter för hissunderhåll
- Sotningsavgifter
- Plogning av vägar och isplaner.

För renoveringar finns en separat uppgiftsbegäran med krav som ska beaktas när rapporteringen av investeringar planeras.

Byggnad och underhåll av maskiner, inventarier och anordningar

Gruppen omfattar uppförande, underhåll, service och reparationer av maskiner, inventarier, anordningar och transportmedel. Underhållsfakturorna innehåller ofta också materialkostnader. Små materialkostnader bokförs som underhållstjänster. Som en allmän princip gäller att om mindre än halva beloppet av en underhållsfaktura består av materialkostnader, eller om materialkostnaderna inte kan särskiljas, kan dessa kostnader bokföras som underhållstjänster.

Inkvarterings- och måltidstjänster

Till inkvarterings- och måltidstjänster hör till exempel hotell- och restaurangservice och köp av måltids- och serveringstjänster av företag, en annan kommun, en samkommun eller en annan enhet inom kommunen liksom även måltidsersättningar enligt kollektivavtalen. Av verifikationen ska bland annat framgå deltagarna och syftet med evenemanget/inkvarteringen.

Rese- och transporttjänster

Gruppen omfattar persontransporter, inklusive transporter av elever och patienter, samt bland annat huvudmannens kostnader för skolresor samt köp av sjuktransporter. Till resetjänster hänförs också de resekostnader som föranleds av de förtroendevaldas och personalens tjänsteresor o.d. (ej inkvarterings- och måltidstjänster), skattefria dagtraktamenten och kilometerersättningar, transporter av varor, transportförsäkringar o.d. tjänster.

Social- och hälsovårdstjänster

Social- och hälsovårdstjänsterna omfattar bland annat laboratorie- och röntgentjänster när de är s.k. mellanprodukter och ingår som delar i en större servicehelhet. Hit hör också bland annat akutvårdstjänster, hälsovårdstjänster för personalen, hälsovårdsavgifter för elever vid läroanstalter samt start- och kostnadsersättningar för familjedagvård och familjevård. Hyrning av läkare och vårdpersonal är personalhyrning, inte köp av social- och hälsovårdstjänster.

Utbildnings- och kulturtjänster

Till utbildningstjänster hör kurs-, deltagar- och anmälningsavgifter (inte resekostnader eller dagtraktamenten). Hit hör också sådana arvoden till lärare och föreläsare för vilka kommunen varken verkställer förskottsinnehållning eller betalar socialskyddsavgift, samt exempelvis andelen av lönen för en gemensamt anställd lärare.

Utbildningsersättningar till arbetsgivare

Utbildningsersättningar som betalas till arbetsgivarna redovisas separat.

Andel av beskattningskostnaderna

Här redovisas kommunens andel av beskattningskostnaderna enligt 6 kap. 30 § i lagen om skatteförvaltningen.

Övriga samarbetsandelar

Hit hör bland annat betalningsandelar till landskapsförbund, andelar av kostnaderna för miljö- och hälsoskydd, medlemsavgifter till Finlands Kommunförbund och Kommunala arbetsmarknadsverket, obligatoriska medlems- eller utjämningsavgifter till samkommuner, landsbygdstjänster i samarbete, andelar till det regionala räddningsverket samt andra andelar (s.k. kollektiva tjänster), vilka inte utgör köp av kundtjänster och inte kan hänföras till någon post under *Köp av övriga tjänster* ovan.

Övriga tjänster

Här bokförs alla de utgifter för köpta tjänster som inte kan hänföras till punkterna ovan. Sådana är bland annat väktartjänster, ersättningar för arbetskläder och verktyg, besiktningssavgifter, obduktionskostnader och liknande. Även användningsrätt till musik, ersättning för upphovsrätt till fotokopior och ersättning för offentligt framförande av musik tas upp i denna punkt.

3.2.4.3 Material, förnödenheter och varor

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL

Till material, förnödenheter och varor räknas bland annat kontors- och skolmaterial, litteratur, livsmedel, kläder och textilier, läkemedel och vårdfönödenheter, rengöringsmedel och fönödenheter, bränsle och smörjmedel samt utgifter för anskaffning av värme, vatten och elektricitet. Däremot hör avloppsavgifterna till köp av tjänster.

Bland *Material, förnödenheter och varor* bokförs tillgångar som köpts under räkenskapsperioden enligt prestationsprincipen. Aktivering och kostnadsföring av anskaffningsutgiften för material och förnödenheter kan i kommunens bokföring ske på följande alternativa sätt:

- Anskaffningsutgiften bokförs under *Inköp under räkenskapsperioden* och i bokslutet korrigeras inköpsens kostnadseffekt genom en förändring av lager i balansräkningen³².
- Anskaffningsutgiften bokförs på lagerkontot för respektive omsättningstillgång och därefter enligt förbrukning som kostnad för någon verksamhetsenhet.

Oberoende av bokföringsmetod presenteras *Material, förnödenheter och varor* som en post i resultaträkningen³³.

Kontors- och skolmaterial

Till gruppen hör olika slags kontorsmaterial, såsom skrivmaterial, kopieringsmaterial, blanketter, kuvert, arkivpärmar, hobbyredskap, hobbymaterial m.m. samt it-tillbehör (skolböcker sorterar under *Litteratur*).

Litteratur

Till gruppen hänförs alla böcker, inklusive skolböcker och biblioteksmaterial, samt dagstidningar och tidskrifter, kartor, broschyrer, skivor, kassetter osv.

Gruppen omfattar också utgifter för biblioteksanskaffningar till allmänna bibliotek (ej bokbindning och plastning av böcker eller liknande utgifter som bokförs bland övrigt material), även laddning av e-böcker.

Livsmedel

Matvaror och andra ingredienser samt mindre tillbehör som behövs vid matlagning.

Kläder och textilier

Kläder och textilier omfattar all beklädnad, skor, inredningstextilier, linneförråd, skyddskläder, engångskläder och övriga textilier, även textilier som används om undervisningsmaterial.

³² Se även bokföringsnämndens kommunsektions *allmänna anvisning om upprättande av balansräkning*, avsnitt 4.2.2 *Värdering och periodisering av omsättningstillgångar*.

³³ Se även bokföringsnämndens kommunsektions *allmänna anvisning om redovisning och lämnande av upplysningar om miljöaspekter i bokslut*.

Läkemedel

På kontot upptas endast läkemedel.

Vårdförnödenheter

Vårdförnödenheter omfattar behandlingsmedel och vårdartiklar, inklusive röntgenfilmer och framkallningsvätskor, utskriftsmaterial för undersökningsapparater m.m. Till gruppen hänförs också hjälpmedel för medicinsk rehabilitering, som proteser, peruker osv.

Rengöringsmedel och förnödenheter

Till gruppen hänförs städ- och rengöringsredskap och -artiklar, såsom tvätt-, rengörings- och putsmedel samt sanitetsvaror.

Bränsle och smörjmedel

Gruppen omfattar drivmedel, bränsle och smörjmedel för fordon och maskiner m.m. (ej för uppvärmning).

Uppvärmning

Uppvärmning omfattar anskaffning av fjärrvärme och fjärrkyla (inkl. uppvärmningsämnen med tillsatsämnen och uppvärmningsförfödenheter).

El och gas

Till kontot hänförs elenergi, eluppvärmning och elöverföring samt tjänster för distribution av gasformiga bränslen via rörnät. Dessutom ingår tillbehör med anknötning till användningen av el (och gas), såsom lampor och säkringar.

Vatten

På kontot tas upp avgifterna för bruksvatten, dvs. avgifter för vattenrening och -distribution (däremot sorterar avloppsavgifter under *Renhållnings- och tvätteritjänster*). Här bokförs också köp av vatten i vattenverk samt kemikalier för rening av avlopp och dricksvatten.

Materiel

Materiel omfattar inventarier och utrustning som inte upptas bland bestående aktiva, dvs. anskaffning av inventarier och utrustning som avskrivs på en gång, exempelvis surfplattor, e-boksläsare, datortillbehör som bildskärmar, tangentbord, skrivare, skannrar, kablar samt telefoner, telefonsvarare, antenner, inbrotts- och brandlarmsystem, tv-apparater, videoapparater, dvd/blue-ray-apparater, bildskärmar och projektorer, video- och digitalkameror, radiomottagare, förstärkare och högtalare.

Byggmaterial

Till kontot hänförs byggmaterial och byggtillbehör såsom grus, cement, virke, tegel, spik, tapet, målarfärg, lack, VVS-tillbehör och övrigt byggmaterial.

Övrigt material

Gruppen omfattar alla de utgifter för köp av material och tillbehör som inte kan upptas i någon av de ovanstående punkterna. Bland annat terminalglasögon bokförs här.

3.2.4.4 Ökning/minskning av lager

Används i följande kalkylschema(n): LL

Utgifterna för inköp under räkenskapsperioden korrigeras till kostnader som motsvarar förbrukningen av produktionsfaktorer genom att man i resultaträkningen korrigerar inköpskostnaderna med förändringen av lager. Material, förnödenheter och varor kan även bokföras som kostnader i resultaträkningen enligt förbrukning, varvid inköpsutgifter och förändring av lager inte anges separat.

De konton som hänför sig till förändring i lager har länkats endast till affärsverken i tabellunderlaget KKNR. Dessa konton är Ökning eller minskning av lager av färdiga varor och varor under tillverkning (3610) och Ökning/minskning av lager (4670). De har separata rader i resultaträkningsschemat för affärsverk, men kommuner/samkommuner borde också kunna använda dem. Förändring i lager som affärsverket bokför upptas av kommunen som en korrektivpost till verksamhetskostnader på kontot 4600 Övrigt material (bland Material, förnödenheter och varor). Om kommunen har använt kontot för ökning/minskning av lager utan att kunna redovisa det på KKNR, redovisas även detta konto under Övrigt material. Detsamma gäller om kommunen har använt kontot Förändring av produktlager.

Enligt kontoplanen är kontot 6301 Ränta på grundkapital ett konto för affärsverk. I själva verket borde det vara ett konto för samkommuner, där samkommunen upptar den ränta på grundkapitalet som den betalar till medlemskommunerna. Eftersom tabellunderlaget KKNR saknar kontot 6301, måste saldot på detta konto upptas på kontot 6380 Övriga finansiella kostnader. (Detta ska läggas till under KKNR, efter tilläggen avseende ändringar i lager)

3.2.4.5 Bidrag

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky

Bidragen omfattar de understöd och bidrag som betalats till hushåll liksom de understöd och bidrag som beviljats samfund.

Understöd till hushåll

Följande uppgifter ska redovisas:

- Stöd för hemvård av barn
- Kommuntillägg till stödet för hemvård av barn
- Stöd för privat vård av barn
- Kommuntillägg till stödet för privat vård av barn
- Stöd för närståendevård
- Kompletterande och förebyggande utkomststöd samt återkrav av dessa.

Stöd för hemvård av barn (lagstadgat)

Folkpensionsanstalten sköter de uppgifter som föreskrivs i *lagen om stöd för hemvård och privat vård av barn* och kommunen ersätter de kostnader som orsakats Folkpensionsanstalten genom understöd som betalats enligt lagen. Med stöd för hemvård av barn avses understöd som betalas till en förälder eller annan vårdnadshavare för ordnande av barnets vård. Stödet kan bestå av vårdpenning och vårdtillägg.

Kommuntillägg till stödet för hemvård av barn

Kommunerna kan besluta betala ett eget kommundillägg till stödet för hemvård av barn. Kommunen kan sköta utbetalningen själv eller komma överens om den med Folkpensionsanstalten.

Stöd för privat vård av barn

Med stöd för privat vård av barn avses understöd som betalas till en vårdproducent som barnets förälder eller vårdnadshavare väljer. Stödet kan bestå av vårdpenning och vårdtillägg.

Kommuntillägg till stödet för privat vård av barn

Kommunerna kan besluta betala ett eget kommundillägg till stödet för privat vård av barn. Kommunen kan sköta utbetalningen själv eller komma överens om den med Folkpensionsanstalten.

Stöd för närståendevård

På kontot bokförs arvoden som betalats till närståendevårdare.

Stöd för närståendevård är inte lön utan ersättning enligt 6 § i *lagen om förskottsuppbörd*. Kommunen betalar inte arbetsgivarens socialskyddsavgift för stödet. Förskottsuppbörd verkställs om vårdaren inte har antecknats i förskottsuppbördsregistret. För stöd för närståendevård som betalats till ett minderårigt barns förälder verkställs förskottsuppbörd oberoende av en eventuell anteckning i förskottsuppbördsregistret. (Se även punkten *Lönebikostnader*).

Utkomststöd

För statsandelsredovisningen och statistikföringen ska uppföljningen av utkomststöd som beviljas på olika grunder delas upp i *Kompletterande utkomststöd* och *Förebyggande utkomststöd*.

Totalbeloppet av *Återkrav av kompletterande och förebyggande utkomststöd* tas upp på ett separat konto.

Understöd till personer med funktionsnedsättning

Alla bidrag som betalas till personer med funktionsnedsättning tas upp bland *Understöd till hushåll*. Dessa omfattar bland annat sådana stödåtgärder för personer med funktionsnedsättning där kommunen ersätter vissa varor eller tjänster som stödtagaren skaffat själv (t.ex. redskap, apparater och utrustning som behövs för att den funktionshindrade ska klara vardagliga sysslor, ombyggnad av bostaden, extra kostnader för kläder eller kostnader för specialdiet) Hit hänförs också bidrag för resor för personer med funktionshinder (bl.a. taxisedlar) eller bidrag i form av varor.

Om kommunen som arbetsgivare betalar arvodet för en personlig assistent direkt till assistenten och betalar social- och pensionsförsäkringsavgifter m.fl. lagstadgade avgifter, ska arvodet hänföras till *Löner och arvoden*. Om arvodet betalas genom en annan arbetsgivares FO-nummer (bl.a. ställföreträdande betalare) bokförs hela beloppet under köp av kundtjänster.

Stöd för skolresor

Till kontot hänförs återbetalningar av elevens självriskandel av skolresekostnader till en elev vid ett gymnasium eller en yrkesläroanstalt.

Övriga understöd till hushåll

Övriga understöd till hushåll omfattar till exempel olika slags stipendier, ersättning för lantbruksavbytare som hushållet ordnat själv, samt skattefri rehabiliterings-, flit- eller terapipenning och olika slags stipendier. Om kommunen med stöd av 16 § i *veterinärvårdslagen* deltar i kostnaderna för veterinärhjälp för nyttodjur, till exempel besöks- eller åtgärdsavgifter, bokförs detta som understöd.

Mottagningspenning och brukspenning till asylsökande

Mottagningspenningen till asylsökande, som föreskrivs i *lagen om mottagande av personer som söker internationellt skydd*, kan avskiljas på en separat registreringskoddell eller ett separat konto med tanke på uppföljningen och redovisningen.

Brukspenningen till asylsökande, som föreskrivs i *lagen om mottagande av personer som söker internationellt skydd*, kan avskiljas på en separat registreringskoddell eller ett separat konto med tanke på uppföljningen och redovisningen.

Understöd till sammanslutningar

Till kontot hänförs understöd som beviljas olika sammanslutningar, inte hushåll. Sådana understöd är bland annat verksamhetsunderstöd som betalas till olika föreningar, sällskap och väglag samt medlemskommunernas betalningsandelar för en samkommuns investeringar när andelen inte kan tas upp i

balansräkningen bland övriga utgifter med lång verkningstid. Hit hör också kapital enligt en stiftelses stiftelseurkund vilket betalas till stiftelsen (är inte en utgift som kan aktiveras bland övriga andelar i balansräkningen).

Som understöd till sammanslutningar räknas också kommunens andelar av utgifterna för arbetsmarknadsstödet (Arbetsmarknadsstödet kommunal), vilka Folkpensionsanstalten fakturerar av kommunerna.

3.2.4.6 Övriga verksamhetskostnader

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky

Övriga verksamhetskostnader omfattar bland annat hyreskostnader och direkta skatter som kommunen betalar, exempelvis samfundsskatt³⁴ på affärsverksamheten, fastighetsskatter och indirekta skatter, som avfallsskatt. Här ingår också mervärdesskatt på eget bruk eller på måltidsförmåner, till den del skatten inte kan hänföras till ifrågavarande kostnadsslag. Hyreskostnaderna kan också tas upp i resultaträkningen på en egen rad om de utgör ett betydande belopp bland verksamhetskostnaderna. Övriga försäljningsrelaterade kostnadsposter, som kreditförluster för kundfordringar samt indirekta skatter som inte direkt baserar sig på beloppet av försäljningen, till exempel punktskatter, dras av i resultaträkningen som övriga verksamhetskostnader. Av de kostnadsposter som avser försäljningen bokförs försäljningsfrakter och försäljningsprovisioner inom det kostnadsslag till vilket de kan hänföras.

Man bör sträva efter att företrädesvis bokföra korrektivposterna inom det kostnads- eller inkomstslag där den affärshändelse som ska korrigeras har bokförts.

Direkta skatter och uppskjutna skatter i kommunens eller någon annat konsoliderat samfunds separata bokslut samt uppskjutna skatter som följer av ändring av reserver och avskrivningsdifferens tas i kommunens konsoliderade resultaträkning upp bland skatterna och de uppskjutna skatterna för räkenskapsperioden.

Ändringar i avsättningar som ingår i övriga verksamhetskostnader ska redovisas separat.

Hyreskostnader

De interna hyreskostnadernas andel av de totala hyreskostnaderna ska anges separat. I hyran för bostäder och övriga byggnader och lokaler ingår både externa och interna hyror (eller bolagsvederlag).

Bland hyror för maskiner och anordningar upptas bland annat hyresutgifter för maskiner och inventarier och transportmedel (även för kontorsapparater och kontorsutrustning) inklusive leasinghyror med tillhörande försäkringsavgifter. Till övriga hyror hänförs till exempel hyror av kläder. Däremot hänförs till exempel ersättningar för arbetsprestationer som betalats en arbetsmaskinentreprenör till köp av övriga tjänster.

De uppgifter som ska lämnas om externa hyreskostnader är följande:

- Hyror för mark- och vattenområden
- Hyror för byggnader och lokaler

³⁴ Enligt bokföringsnämndens kommunsektions utlåtande 60/2003 kan den samfundsskatt som samkommunen betalar för affärsverksamhet redovisas som en egen post i resultaträkningen, före räkenskapsperiodens överskott (underskott).

- Hyror för maskiner och anordningar
- Övriga hyror.

Övriga kostnader

Till övriga kostnader hör bland annat redovisningsarvoden till utmätningsmän, medlemsavgifter till andra sammanslutningar än kommunernas centralorganisation och kommunala arbetsmarknadsverket samt avgifter för försenade deklarationer på skattekontot. Borgensförluster bokförs också på detta konto³⁵. Ersättningar för borgensansvar som betalats under räkenskapsperioden totalt respektive den andel som betalats till offentliga samfund ska redovisas separat.

Man bör sträva efter att företrädesvis bokföra korrigeringar till lagerkonton och övriga korrektivposter inom det kostnads- eller intäktslag där den affärshändelse som ska korrigeras har bokförts.

Avfallsskatt

Avfallsskatt som kommunen betalt bokförs skilt från andra direkta och indirekta skatter.

Övriga direkta och indirekta skatter

Bland direkta och indirekta skatter upptas bland annat fordonsskatt, drivkraftsskatt samt moms på eget bruk eller på måltidsförmåner, till den del skatten inte kan hänföras till respektive kostnadsslag. Andra motsvarande skatter är fastighetsskatt och samfundsskatt på affärsverksamhet.

Direkta och uppskjutna skatter i kommunens eller någon annat konsoliderat samfunds särredovisning samt uppskjutna skatter som följer av ändring av reserver och avskrivningsdifferens tas i kommunens konsoliderade resultaträkning upp bland skatterna och de uppskjutna skatterna för räkenskapsperioden. Rundradioskatt som har betalats av ett aktiebolag i den kommunala koncernen tas i koncernbokslutet upp bland övriga direkta och indirekta skatter.

Överlåtelseförluster för tillgångar bland bestående aktiva

Väsentliga överlåtelseförluster för tillgångar bland bestående aktiva bokförs som övriga verksamhetskostnader³⁶. Dessa överlåtelseförluster ska specificeras i noterna till bokslutet.

Kreditförluster på verksamhetsintäkter (kundfordringar)

Kreditförluster som härrör från kundfordringar hör till övriga kostnader.

³⁵ Enligt bokföringsnämndens kommunsektions utlåtande 59/2002 kan poster som kommunen betalat på grund av sitt proprieborgensansvar anses härröra av kommunens ordinarie verksamhet, trots att de är av engångsnatur och betydande.

³⁶ Små överlåtelseförluster för immateriella och materiella tillgångar bland bestående aktiva kan redovisas i resultaträkningen som korrektivposter till avskrivningar. Som extraordinära kostnader redovisas väsentliga överlåtelseförluster som uppstått genom att kommunen eller samkommunen helt och hållet avvecklar den verksamhet för vilken tillgången bland bestående aktiva har använts.

Kreditförluster på kundfordringar dras av i momsdeklarationen som minskning av försäljningen.

Borgensförluster och återindrivning av dem

Förluster som härrör från borgensförbindelser hör till övriga kostnader.

Det totala erhållna beloppet bokförs på kontot *Återindrivning av borgenssättningar* och intäkterna från offentliga samfund redovisas separat.

3.2.4.7 Övriga rörelsekostnader

Används i följande kalkylschema(n): LL

Som övriga rörelsekostnader bokförs bland annat överlåtelseförluster för bestående aktiva, indirekta skatter, såsom avfallsskatt och fastighetsskatt för fastigheter på en annan kommuns område. Affärsverks inkomstskatt³⁷ på affärsverksamheten kan också tas upp i denna post, om den inte redovisas separat i posten *Inkomstskatt* efter bokslutsdispositionerna.

3.2.5 Andel av intressesamfundens vinst (förlust)

Används i följande kalkylschema(n): Kons

Andelen av vinsten eller förlusten i ett intressesamfund upptas i koncernresultaträkningen i gruppen verksamhetsintäkter och –kostnader under *Andel av intressesamfundens vinst (förlust)*.

3.2.6 Skatteinkomster

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, Kons

Redovisningsprinciper för skatteinkomster

Skatteinkomsterna anges i resultaträkningen eller i noterna till den indelade i kommunens inkomstskatt, inkomst från samfundsskatt, fastighetsskatt och övriga skatteinkomster. Kommunens skatteinkomster tas upp i bokslutet per kalendermånad enligt tidpunkten för redovisningen till Skatteförvaltningen som skatteinkomst för räkenskapsperioden i fråga. Om det redovisade beloppet i december undantagsvis är negativt, ska det bokföras som en minskning av skatteinkomsten och resultatreglering för räkenskapsperioden i fråga.

Kommunen redovisar inkomstskatt under räkenskapsperioden genom

- månatliga redovisningar förskottsinnehållningar och förskottsuppbörd

³⁷ Enligt bokföringsnämndens kommunsektions utlåtande 60/2003 kan den samfundsskatt som samkommunen betalar för affärsverksamhet redovisas som en egen post i resultaträkningen, före *Räkenskapsperiodens överskott (underskott)*.

- redovisning av skatter enligt lagen om beskattningsförfarande för skatteår som föregår räkenskapsperioden
- rättelseredovisningar.

Redovisningar av samfundsskatt som hänförs till räkenskapsperioden är redovisad förskottsuppbörd och övriga redovisningar av samfundsskatt.

Som kommunens fastighetsskatteinkomst bokförs den fastighetsskatt som redovisats under räkenskapsperioden.

Hundskatt, som debiteras och uppbärs av kommunen, bokförs som inkomst under den räkenskapsperiod då den debiterats eller då den influerats.

Bokföring av avdrag och tillägg som gjorts i redovisningen av kommunens skatteinkomster

Avdragen och tilläggen i redovisningarna till kommunen bokförs enligt följande:

- De förskottsinnehållningar och socialskyddsavgifter vilka kommunen som arbetsgivare erlägger och vilka kvittas enligt 2 § 2 mom. i lagen om skatteredovisning bokförs som minskning av förskottsinnehållnings- och socialskyddsavgiftsskuld under övriga kortfristiga skulder.
- Kommunens andel av beskattningskostnaderna enligt 30 § i lagen om skatteförvaltningen bokförs som kostnad under *Köp av tjänster*.
- Poster som återkrävs av kommunen på grund av att korrigeringar till de redovisade beloppen dras av från skatteinkomsterna. Om den månads redovisning där avdraget har gjorts räcker till för återkravet ska de återkrävda posterna inte bokföras separat. Återkrav som överförs till följande redovisningar bokförs per skatteinkomstpost under passiva resultatregleringar.
- På motsvarande sätt behandlas korrigeringar till sådana felaktiga prestationer som inte betalats under räkenskapsperioden.

3.2.7 Statsandelar

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, Kons

Under statsandelar i kommunens resultaträkning upptas statsandelar och statsbidrag för driftsekonomin, då dessa grundar sig på den allmänna kostnadsfördelningen mellan stat och kommun och då de inte till sin karaktär utgör bruksavgifter eller andra avgifter. Det gällande statsandelssystemet är förvaltningsmässigt indelat i två delar. Statsandelarna i resultaträkningen omfattar bägge delarna, det vill säga de kalkylerade statsandelarna för kommunal basservice och för undervisnings- och kulturverksamhet (*lag om statsandel för kommunal basservice 1704/2009*).

Ersättningar från staten enligt principen om full ersättning (statsbidrag) för kommunens prestationer bokförs under *Försäljningsintäkter*. Statsandelar och statsbidrag som erhållits för tillgångar bland bestående aktiva och för övriga utgifter med lång verkningstid dras av från anskaffningsutgiften. Övriga understöd och bidrag från staten upptas under verksamhetsintäkter i *Övriga understöd och bidrag*.

De hemkommunersättningar för förskoleundervisning och grundläggande utbildning som betalas som statsandelar till kommunerna avskiljs från redovisningen av statsandelarna. Inkomsterna av

hemkommunsersättningar bokförs bland *Försäljningsintäkter* och utgifterna för hemkommunsersättningar bland *Köp av kundtjänster*.

Statsandel för kommunal basservice

De största beloppen av kommunernas statsandelar tilldelas med stöd av *lagen om statsandel för kommunal basservice (1704/2009)*. Kommunerna beviljas statsandelar för basservice bland annat för ordnandet av sjukvård, hälsovård, socialvård och undervisnings- och kulturverksamhet.

Beräkningsgrunden för statsandelen fastställs utifrån åldersstruktur, sjukfrekvens och andra bestämningsfaktorer som tillämpas vid beräkning av kostnaderna. Statsandelsprocenten för kommunal basservice avspeglar kostnadsfördelningen mellan stat och kommun. Staten medfinansierar kommunal service med ett belopp som fastställs genom statsandelsprocenten.

Till statsandel för kommunal basservice ingår också tilläggsdelar, minskningar och ökningsar av statsandelen samt utjämning av statsandelarna på basis av skatteinkomsterna.

Statsandelar för undervisning och kultur

Den statsfinansiering som beviljats med stöd av *lagen om finansiering av undervisnings och kulturverksamhet* tas upp som en separat post i kommunens bokföring. Den andra delen av statsandelssystemet utöver statsandel för kommunal basservice utgörs av statsandelsfinansiering med stöd av *lagen om finansiering av undervisnings- och kulturverksamhet (1705/2009)*. De mest betydande beloppen av denna finansiering tilldelas som enhetsprisfinansiering till huvudmännen för gymnasieutbildning och yrkesutbildning. Dessutom beviljar undervisnings- och kulturministeriet tilläggsfinansiering per elev för bland annat påbyggnadsundervisning inom den grundläggande utbildningen, förberedande undervisning för invandrare, flexibel grundläggande utbildning, förskoleundervisning och grundläggande utbildning för andra än läropliktiga, grundläggande utbildning för elever med förlängd läroplikt (undervisning för barn med funktionsnedsättning) och tillägg för internatskola då grundläggande utbildning ordnas vid en sådan skola.

I statsandelarna för undervisning och kultur ingår finansiering även för till exempel idrott, ungdomsarbete, medborgarinstitut, museer, teatrar och orkestrar samt morgon- och eftermiddagsverksamhet.

Staten och kommunerna delar på finansieringen av utbildning på andra stadiet. Statsandelsprocenten anger i detta fall statens medfinansieringsandel. Huvudmän för gymnasieutbildning och yrkesutbildning är utöver kommuner även samkommuner och privata utbildningsanordnare.

Kostnadsfördelningen mellan stat och kommuner för denna utbildning verkställs genom en separat finansieringsandel som beräknats för kommunerna. Varje kommun betalar en lika stor självfinansieringsandel per capita för utbildning på andra stadiet, oavsett om kommunen är huvudman för utbildning eller inte. Denna finansieringsandel beaktas i statsandelen så att den minskar den statsandel som betalas till kommunen, varigenom statsandelen för undervisning och kultur ofta blir negativ för kommunen.

Samkommuner erhåller ingen statsfinansiering som ska bokföras som statsandel. Den enhetsprisfinansiering som betalas till en samkommun för gymnasieutbildning och yrkesutbildning bokförs som *Försäljningsintäkter (av staten)*.

En folkhögskola som drivs av en samkommun och som får 57 procent av driftkostnaderna i statsandel, bokför statsandelen bland *Understöd och bidrag*. Statsfinansiering enligt pris per enhet för grundläggande utbildning, gymnasieutbildning och grundläggande yrkesutbildning vid folkhögskolor som drivs av en samkommun upptas bland *Försäljningsintäkter*.

Kompensation för skatteförluster

Kompensationer för skatteförluster avskiljs från statsandelarna för kommunal basservice och överförs under ett eget budgetmoment i statsbudgeten från och med 1 januari 2020. I kommunens bokföring upptas kompensationer för skatteförluster fortfarande bland statsandelar men de ska specificeras i noterna. För kommunens egen uppföljning, presentation av uppgifterna i verksamhetsberättelsen och för noten ska kompensationerna bokföras på ett eget konto. [2020]

Redovisning av statsandelar

Statsandelar upptas i bokslutet enligt statsandelsmyndigheternas redovisningar och beslut enligt prestationsprincipen³⁸. I noterna till bokslutet ska statsandelarna specificeras åtminstone enligt följande poster (och vid behov underposter):

- Statsandel för kommunal basservice
 - Utjämnning av statsandelarna på basis av skatteinkomsterna (+/-)
- Övriga statsandelar för undervisnings- och kulturverksamhet
- Kompensation för skatteförluster.

3.2.8 Finansieringsintäkter och finansieringskostnader

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL, Kons

Som finansieringsintäkter och finansieringskostnader upptas intäkter och kostnader vilka till sin karaktär hör till finansieringsverksamheten.

I regel periodiseras räntor och övriga finansiella inkomster och utgifter som intäkt eller kostnad för den räkenskapsperiod under vilken betalningsskyldigheten per tid har uppstått. Ett undantag från prestationsprincipen är dock räntor på skatter som bokförs som intäkt eller kostnad för den räkenskapsperiod under vilken räntan erhålls eller erläggs enligt redovisningen.

Finansieringsintäkter

Under finansieringsintäkter redovisas ränteintäkter åtskilda från övriga finansieringsintäkter.

Finansieringskostnader

³⁸ Som bokföring som motsvarar bokföring på basis av prestation kan man bland annat betrakta bokföring som baserar sig på beslut liksom också periodisering av räntor enligt den tid för vilka de betalas (bokföringsnämnden 1542/1998 punkt 2.2.1) Bokföringsnämndens kommunsektions utlåtande 37/1998.

Under finansieringskostnader redovisas räntekostnader åtskilda från övriga finansieringskostnader. Verksamhetsbidrag eller finansieringsunderstöd till affärsverk eller andra balansenheter upptas inte bland finansieringskostnader utan som kostnader under *Bidrag*.

Om en kostnadsföring (nedskrivning) som har gjorts beträffande finansieringstillgångar enligt 5 kap. 2 § i *bokföringslagen* eller balansräkningens bestående aktiva enligt 5 kap. 13 § visar sig vara obefogad senast vid utgången av räkenskapsperioden, ska den tas upp som en rättelse av kostnadsföringen, dock högst till sin anskaffningsutgift. (*BFL 5:16 §*)

3.2.8.1 Ränteintäkter

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL, Kons

Bland ränteintäkterna redovisas ränteintäkter från utlåning, övriga placeringar och insättningar samt från transaktionskonton, periodiserade enligt prestationsprincipen. Om man har tagit upp ett kortfristigt lån för att investera det i avkastningssyfte ska den härigenom uppkomna negativa ränteutgiften redovisas som ränteintäkt.

Bland ränteintäkterna ska specificeras räntekostnaderna och ränteintäkterna avseende ränteswappar och ränteterminer (ifall det är fråga om säkrande avtal, upptas de som korrigering till ränteintäkter).

Uppgifterna behövs för ”Kommunens ränteintäkter från affärsverk”.

3.2.8.2 Övriga finansiella intäkter

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL, Kons

Som övriga finansiella intäkter upptas skatteredovisningsräntor och skatteredovisningsförhöjningar, utdelningar och räntor på andelskapital, räntor på skattekonto, avkastning av affärsverks och andra balansenheters grundkapital, ersättning för restkapital från en särredovisad affärsverksamhet, dröjsmålsräntor, ränteintäkter från ränteswapavtal samt kursvinster på finansieringslån. Dessutom redovisas överlåtelsevinster på värdepapper separat.³⁹

Bland övriga finansiella intäkter ska specificeras finansieringsintäkterna avseende ränteswappar och ränteterminer (inte säkrande).

Om kommunen har under året erhållit mer än 100 000 euro i utdelning från ett bolag som det äger ska beloppet specificeras. De uppgifter som ska anges är FO-numret för det samfund som betalat utdelning samt det mottagna utdelningsbeloppet från samfundet under året (upptagna i resultaträkningen).

Dessutom ska inkomsterna av borgen (borgensprovisioner), samt andelen från offentliga samfund av dessa, redovisas separat.

3.2.8.3 Räntekostnader

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, Kons

Till räntekostnaderna hör räntor som betalats för långfristiga och kortfristiga lån. Om en rörlig ränta på ett lån har varit negativ och har gett en inkomst, ska inkomsten krediteras på kostnadskontot ifråga. Om man däremot har tagit upp ett kortfristigt lån för att investera det i avkastningssyfte, ska den härigenom uppkomna räntan upptas som ränteintäkt.

Kostnaderna och intäkterna avseende säkrande derivatkontrakt upptas bland räntekostnader. En inkomst till samma belopp som erhållits från bank enligt ett derivatkontrakt tas upp som gottskrivning på ifrågavarande konto (som korrektivpost). Dessutom upptas på ett separat konto i samma kontogrupp som debitering en utgift med fast ränta med derivatavtalet som grund.⁴⁰

³⁹ Se bokföringsnämndens kommunsektions utlåtande 36/1998 om återbäring av överskott.

⁴⁰ Bokföringsnämndens utlåtanden 1878/2011 om hantering av ränteswapavtal i bokslutet hos s.k. liten bokföringsskyldig och 1912/2014 om hantering av ett ränteswapavtal i anknytning till banklån i bokslut samt 1963/2016 om säkringskalkyler och hantering

Bland räntekostnaderna ska specificeras räntekostnaderna och ränteintäkterna avseende ränteswappar och ränteterminer (ifall det är fråga om säkrande avtal, upptas de som korrigerings till räntekostnader).

Räntor under tillverkningstiden för tillgångar bland bestående aktiva kan på vissa villkor upptas i anskaffningsutgiften. Dessa räntor ska kunna hänföras till tillverkningen i fråga. Dessutom ska räntorna tillsammans med övriga fasta utgifter för anskaffning och tillverkning vara betydande jämfört med de rörliga utgifterna för anskaffning och tillverkning av tillgången. (BFL 4:5.3 §)⁴¹ För ränteutgifter som ska aktiveras har inte angetts någon nedre eller övre gräns.

Uppgifter om affärsverken behövs för ”Till kommunen/samkommunen betalda räntekostnader” och ”Till övriga betalda räntekostnader”.

3.2.8.4 Övriga finansiella kostnader

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL, Kons

Till övriga finansiella kostnader hör bland annat ersättning för grundkapital av affärsverk eller någon annan balansenheter eller ersättning för restkapital från en särredovisad affärsverksamhet (till kommunen). Övriga finansiella kostnader är dessutom bland annat skatteredovisningsräntor, räntor från skattekonto, dröjsmålsräntor, räntor från ränteswapavtal som inte ingåtts i säkringsavsikt, garanti-, kreditförlust- och kreditkortsprovisioner liksom även andra kostnader för finansieringslån utöver ränta, som kursförluster, samt nedskrivningar av värdepapper⁴² som hör till lånefordringar och finansieringstillgångar och nedskrivningar av övriga motsvarande finansieringsmedel. Kreditförluster till följd av kommunens utlåning, även kreditförluster av sociala lån, utgör nedskrivningar som hör till finansiella kostnader.

Bland övriga finansiella kostnader ska specificeras finansieringskostnaderna avseende ränteswappar och ränteterminer (inte säkrande).⁴³

Som övriga finansiella kostnader bokförs dessutom nedskrivningar av anskaffningsutgiften för andra placeringar bland bestående aktiva än aktier och andelar. Nedskrivningar av aktier och andelar bland bestående aktiva (placeringar som stöder kommunens verksamhet⁴⁴) upptas i posten *Nedskrivningar* i gruppen avskrivningar och nedskrivningar.

Om en kostnadsföring som har gjorts beträffande finansieringstillgångar enligt 5 kap. 2 § i bokföringslagen eller balansräkningens bestående aktiva enligt 5 kap. 13 § visar sig vara obefogad senast vid utgången av räkenskapsperioden, ska den rättas i den post där kostnadsföringen gjordes.

Samkommunen upptar den ränta på grundkapitalet som den betalar till medlemskommunerna under konto 6380 övriga finansiella kostnader.

av ränteswapavtal. Dessutom bokföringsnämndens kommunsektions utlåtande 116/2017 om hantering av ränteswapavtal ingångna i säkringssyfte i kommunala bokslut.

⁴¹ Se även bokföringsnämndens kommunsektions *allmänna anvisning om upprättande av balansräkning*, punkt 2.2.1 Bestämningen av anskaffningsutgiften.

⁴² Bokföringsnämndens kommunsektions utlåtande 96/2010 om värdering av aktier som hör till finansieringstillgångar och bokföring av värdeförändringar.

⁴³ Se även fotnot 45.

⁴⁴ Bokföringsnämndens kommunsektions utlåtande 106/2012 om värdering av kapitalplaceringar i dotterbolag.

3.2.9 Avskrivningar och nedskrivningar

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL, Kons

Avskrivningar och nedskrivningar upptas i resultaträkningen som två poster, nämligen avskrivningar enligt plan och nedskrivningar. Om den sannolika framtida inkomsten av en tillgång eller investering som hör till bestående aktiva beräknas bli varaktigt mindre än den ännu oavskrivna anskaffningsutgiften, ska skillnaden kostnadsföras som en nedskrivning (*BFL 5:13 §*). Kommunerna fäster avseende på inkomstförväntningarna samt på tillgångars serviceproduktionsförmåga.

3.2.9.1 Avskrivningar enligt plan

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL, Kons

Som avskrivningar upptas alla avskrivningar enligt plan av anskaffningsutgiften för immateriella och materiella tillgångar bland bestående aktiva. Avskrivningar enligt plan ska specificeras per balanspost i noterna.

Kreditförluster ingår inte i avskrivningarna utan de upptas enligt sin karaktär antingen som övriga verksamhetskostnader för ordinarie verksamhet eller bland övriga finansiella kostnader.

Tilläggsavskrivningar på materiella eller immateriella tillgångar som avskrivs enligt plan, vilka görs med anledning av befogade justeringar i avskrivningsplanen, bokförs som avskrivningar enligt plan. Betydande tilläggsavskrivningar ska specificeras i noterna till bokslutet.

Avskrivningar enligt plan ska alltid föredras som nedskrivningsmetod framför minskning. Ifall den tillgång som ska avskrivas exempelvis förstörs i en brand eller inkomstförväntningarna ändras betydligt eller slopas då användningssyftet för tillgången ändras, ska kostnaden upptas i resultaträkningen separat som nedskrivning.

En ökning av avskrivningsdifferensen i samband med att anskaffningsutgiften täckts med en investeringsreserv upptas efter räkenskapsperiodens resultat i *Ökning av avskrivningsdifferensen*.

Nedskrivningar

Som nedskrivningar upptas andra avskrivningar än avskrivningar enligt plan, det vill säga överlåtelsevinster och -förluster för bestående aktiva samt övriga tilläggsavskrivningar.

Överlåtelsevinster och -förluster av tillgångar bland bestående aktiva

Oväsentliga överlåtelsevinster och -förluster av överlåtelse av sådana tillgångar bland bestående aktiva som ska avskrivas bokförs som rättelser till avskrivningarna, såvida de inte bokförts som övriga verksamhetsintäkter eller verksamhetskostnader (huvudregel) eller som extraordinära poster⁴⁵.

⁴⁵ Små överlåtelsevinster och -förluster av tillgångar bland bestående aktiva uppstår då en tillgång säljs till ett pris som avviker något från den återstående oavskrivna anskaffningsutgiften. Frågan beskrivs närmare i bokföringsnämndens kommunsektions *allmänna anvisning om upprättande av resultaträkning*.

Överlåtelsevinster och -förluster vilka bokförts som korrigerings till avskrivningarna enligt plan ingår i överlåtelseintäkterna från tillgångar bland bestående aktiva och korrigeras inte i finansieringsanalysen.

3.2.9.2 Differens vid eliminering av innehav

Används i följande kalkylschema(n): Kons

Elimineringsdifferensen mellan anskaffningsutgiften för aktier eller andelar och andelen eget kapital vid förvärvstidpunkten upptas i koncernresultaträkningen för räkenskapsperioden då innehavet upprättats eller förvärvats bland avskrivningar och nedskrivningar, på den separata raden *Differens vid eliminering av innehav*, och för följande räkenskapsperioder bland överskott/underskott från tidigare räkenskapsperioder. Positiva och negativa elimineringsdifferenser som påverkar resultatet ska specificeras i noterna till koncernbokslutet.

Anskaffningsutgiften avseende aktier eller andelar i eget dottersamfund elimineras mot egetkapitalinvesteringen i bolaget eller, om ägandeandelen är under 100 procent, proportionerligt enligt koncernens innehav. Om anskaffningsutgiften för aktierna eller andelarna avviker från det belopp som upptagits i bolagets eget kapital, ska elimineringsdifferensen redovisas i koncernens överskott/underskott från tidigare räkenskapsperioder. För den räkenskapsperiod då innehavet tillkommer upptas differensen i resultaträkningen i posten *Differens vid eliminering av innehav* och för senare räkenskapsperioder bland överskott/underskott från tidigare räkenskapsperioder.

I fråga om förvärvade dottersamfund avviker egetkapitalandelen vid förvärvstidpunkten och anskaffningsutgiften för aktierna eller andelarna ofta från varandra. Anskaffningsutgiften för aktierna eller andelarna elimineras i dottersamfundets egetkapitalposter mot den andel som innehas av koncernen vid förvärvstidpunkten. Elimineringsdifferensen mellan anskaffningsutgiften för aktierna eller andelarna och egetkapitalandelen vid förvärvstidpunkten upptas i koncernresultaträkningen bland *Avskrivningar och nedskrivningar* i posten *Differens vid eliminering av innehav*. För följande räkenskapsperioder efter förvärvet upptas elimineringsdifferensen bland överskott/underskott från tidigare räkenskapsperioder.

Vid tillämpning av förvärvsmetoden elimineras det ömsesidiga innehavet genom att dra av anskaffningsutgiften samt från dotterbolagets eget kapital vid förvärvstidpunkten det belopp som motsvarar koncernens ägandeandel. Om anskaffningsutgiften är större eller mindre än eget kapital uppstår koncernaktiva respektive koncernpassiva. Koncernaktiva och koncernpassiva upptas i regel i de tillgångsposter och skuldposter som kan hänföras till. Den del av koncernaktiva som inte kan hänföras till någon post upptas i koncerngoodwill och avskrivs under verkningstiden. Ifall verkningstiden inte går att fastställs på ett tillförlitligt sätt ska koncerngoodwill skrivas av inom tio år. Den del av koncernpassiva som inte kan hänföras till någon post, det vill säga koncernreserv, tas upp som intäkt enligt kostnadsföringarna eller den realiserade inkomsten.

3.2.9.3 Nedskrivningar

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL, Kons

Som nedskrivningar upptas i kommuners och samkommuners bokslut nedskrivningar av mark- och vattenområden bland bestående aktiva, förskottsbetalningar och pågående nyanläggningar, aktier och andelar som utgör placeringar som stöder kommunens verksamhet samt immateriella tillgångar som inte avskrivs enligt plan. De redovisas separat i resultaträkningen i posten *Nedskrivningar* under avskrivningar och nedskrivningar.

Bland övriga finansiella kostnader upptas nedskrivningar av anskaffningsutgiften för masskuldebrevsfordringar, övriga lånefordringar och övriga fordringar bland bestående aktiva. Ett schema som beskriver hur nedskrivningar behandlas finns i *bilaga 3*.

Nedskrivningar kan komma i fråga inom kommunens affärsverksamhet och annan sådan verksamhet som genererar inkomst där avkastningsvärdet för en tillgång bestäms i relation till inkomstförväntningarna på

verksamheten⁴⁶. Om avkastningen av tillgången fördelar sig på en längre period ska man vid bedömningen beakta nuvärdet av de framtida inkomsterna. Vid långfristiga investeringar motsvaras avkastningsförväntningarna bäst av det sannolika överlåtelsepriset.

Avskrivningar enligt plan ska alltid föredras som nedskrivningsmetod framför minskning. Ifall den tillgång som ska avskrivas exempelvis förstörs i en brand eller inkomstförväntningarna ändras betydligt eller slopas då användningssyftet för tillgången ändras, ska kostnaden upptas i resultaträkningen separat som nedskrivning.

En nedskrivning ska bokföras om den anses vara bestående. Beloppet av nedskrivningarna ska anges i noterna om det inte redovisas separat i resultaträkningen.

Om en nedskrivning visar sig vara obefogad, ska den tas upp som en korrigerande i samma grupp i resultaträkningen där kostnaden bokförts (*BFL 5:16 §*). Korrigerande av en obefogad nedskrivning ska förklaras i noterna.

3.2.10 Extraordinära intäkter och kostnader/Extraordinära poster

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, Kons

Bokföringslagens bestämmelser om extraordinära intäkter och kostnader har upphävts. Bokföringsnämndens kommunsektion har dock i *allmänna anvisningar om upprättande av resultaträkning* fastställt att avvikande poster i kommunens och samkommunens resultaträkning fortsättningsvis ska behandlas i gruppen *Extraordinära intäkter och kostnader*.

I kommuner och samkommuner betraktas som extraordinära intäkter och kostnader sådana inkomster och utgifter som uppstår på grund av väsentliga händelser av engångsnatur som avviker från kommunens ordinarie verksamhet.

Extraordinära intäkter och kostnader kan uppstå av bland annat

- större vinster eller förluster från överlåtelser av tillgångar bland bestående aktiva då någon verksamhet bolagiseras eller läggs ner⁴⁷
- skadeersättningar och avtalsvite
- skador av engångsnatur som överstiger försäkringsskyddet.

Dessa kostnader och intäkter ska vara väsentliga och av engångsnatur samt avvika från den ordinarie verksamheten. I annat fall upptas de under övriga verksamhetskostnader. Begreppet extraordinär ska tolkas snävt. Extraordinära poster förekommer i allmänhet inte varje räkenskapsperiod.

Noterna till resultaträkningen ska innehålla uppgift om poster redovisade som extraordinära intäkter och kostnader.

⁴⁶ Bokföringsnämndens kommunsektions utlåtande 106/2012 om värdering av kapitalplaceringar i dotterbolag.

⁴⁷ Till exempel om kommunen bolagiseras eller avyttrar ett affärsverk ska överlåtelsevinsten eller överlåtelseförlusten tas upp bland extraordinära poster.

3.2.11 Bokslutsdispositioner

Används i följande kalkylschema(n): Kons

Bokslutsdispositioner avser förändringar i avskrivningsdifferens, reserver och fonder i kommunens koncernbokslut.

3.2.12 Förändring av avskrivningsdifferens/Ökning (-) eller minskning (+) av avskrivningsdifferens

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL

Användningen av en investeringsreserv för att täcka anskaffningsutgiften för tillgångar bland bestående aktiva som avskrivs bokförs som minskning av reserver (+) i resultaträkningen. För att upphäva minskningen av reserven bokförs en motsvarande ökning av avskrivningsdifferensen (-) i resultaträkningen. Användningen av en investeringsreserv innebär att investeringsreserven ändras till en avskrivningsdifferens, som minskas under den räkenskapsperiod då reserven använts och under följande räkenskapsperioder med högst samma belopp som planavskrivningarna på tillgången bland bestående aktiva för respektive räkenskapsperiod⁴⁸. Att upplösa en avskrivningsdifferens så att den ännu oavskrivna anskaffningsutgiften ökar är inte förenligt med god bokföringssed

3.2.13 Förändring av reserver/Ökning (-) eller minskning (+) av reserver

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL

Förändring av reserver

Av de reserver som räknas upp i 5 kap. 15 § i bokföringslagen är investeringsreserver relevanta för kommuner och samkommuner. En investeringsreservering kan göras för en framtida anskaffningsutgift. Med hjälp av en investeringsreserv kan kommunen förbereda sig för ekonomiskt betydande investeringar under kommande år genom att på förhand samla in medel för dessa. Föremålet för investeringsreserven ska specificeras i kommunens ekonomiplan. Trots att bokföringslagen inte kräver att reserven ska specificeras enligt projekt, kan det anses höra till god bokföringssed att investeringsreserverna är proportionerliga till investeringsplanerna för de närmast följande åren. Ett förfarande där investeringsreserven ökas eller minskas i syfte att jämna ut räkenskapsperiodens resultat, utan att överföringarna grundar sig på planerade eller genomförda investeringar, kan inte anses vara förenligt med god bokföringssed.

En investeringsreserv inkomstförs senast under den räkenskapsperiod då tillgången skaffas eller börjar avskrivas enligt plan. Investeringsreserven kan också upplösas mot grundkapitalet⁴⁹.

Om beloppet av den reserv som finns upptagen i bokslutet överstiger det totala beloppet av anskaffningsutgiften för den tillgång som producerats eller anskaffats, ska den del som överstiger anskaffningsutgiften intäktsföras som förändring av reserver under den räkenskapsperiod då avskrivningarna inleds eller då tillgången är helt färdigställd eller anskaffad.

⁴⁸ Se exempel i bokföringsnämndens kommunsektions *allmänna anvisning om upprättande av resultaträkning* fotnot 20 på sidan 20.

⁴⁹ Det är motiverat att stärka kommunens grundkapital om dess belopp tillsammans med uppskrivningsfondens kapital är väsentligt och bestående lägre än beloppet av bestående aktiva.

Överföringar till investeringsreserver utgör inte prestationsbaserade utgifter och inte heller framtida utgifter eller förluster som är jämförbara med avsättningar. Därför ska överföringar till investeringsreserver i resultaträkningen anges efter räkenskapsperiodens resultat.

En avsättning ska göras när skyldighet att göra den har uppstått, oberoende av räkenskapsperiodens resultat. Avsättningar upptas som kostnad inom den grupp i resultaträkningen till vilken de kan hänföras, före räkenskapsperiodens resultat.

3.2.14 Förändring av fonder/Ökning (-) eller minskning (+) av fonder

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL

I fråga om bokföringsförfarandet är det ingen skillnad mellan reserver och fondöverföringar. Däremot skiljer sig beslutsfattandet gällande uppbyggande och användning av fonder respektive reserver. Med tanke på förvaltning av fonden är det motiverat att uppbyggande och användning av fonden baserar sig på en stadig av bestående natur, trots att lagstiftningen inte längre kräver det. Överföringar till fonder kan enligt god bokföringssed i regel göras endast inom de gränser som räkenskapsperiodens resultat (resultaträkningsposten *Räkenskapsperiodens resultat*) medger.

När en investeringsfond eller någon annan fond som är avsedd för finansiering av en investering upplöses efter att investeringen genomförts tillämpas samma förfarande som ovan angetts för investeringsreserver.

Donationsfonders kapital, som ökas och används enligt särskilda bestämmelser i gåvobrev eller annat avtal, upptas bland *Donationsfondernas kapital* under förvaltad kapital. Förändringar av kapitalet i en donationsfond under förvaltad kapital bokförs så att det inte inverkar på resultatet. Donationsfondernas kapital med allmän täckning ingår i kommunens finansieringstillgångar, och donationsfondernas kapital med särskild täckning upptas i posten *Donationsfondernas särskilda täckning* under förvaltrade medel.

Fonderna utökas och används huvudsakligen mot konton under *Förändring av fonder* i resultaträkningen. En närmare beskrivning finns i samband med fonderna bland Passiva i balansräkningen⁵⁰.

3.2.15 Inkomstskatt

Används i följande kalkylschema(n): LL

Skattskyldighet kan uppkomma för näringsverksamhet som en kommun driver på en annan kommuns område (t.ex. kommunens vatten- och värmeverks verksamhet utanför den egna kommunens område) eller för fastigheter som kommunen äger på en annan kommuns område och som inte används för allmännyttiga ändamål (*ISL 21.4 §*). En samkommun (samkommuns affärsverk eller affärsverkssamkommun) kan bli inkomstskattskyldig för näringsverksamhet eller för fastigheter som den äger.

Kommunala och samkommunala affärsverk och affärsverkssamkommuner tar upp inkomstskatten i resultaträkningen i posten *Inkomstskatt* efter bokslutsdispositionerna.

⁵⁰ Exempel på bokföring av skadefonder och andra frivilliga fonder finns i *bilaga 6*.

3.2.16 Räkenskapsperiodens skatter och uppskjutna skatter

Används i följande kalkylschema(n): Kons

Direkta skatter och uppskjutna skatter i kommunens eller någon annat konsoliderat samfunds separata bokslut samt uppskjutna skatter som följer av ändring av reserver och avskrivningsdifferens tas i kommunens konsoliderade resultaträkning upp bland skatterna och de uppskjutna skatterna för räkenskapsperioden.

3.2.17 Minoritetsandelar

Används i följande kalkylschema(n): Kons

Minoritetsandelarna ska redovisas i koncernresultaträkningen som en särskild post före räkenskapsperiodens vinst eller förlust (*BFF 3:2.4 §*).

De andelar av dottersamfundens resultat som motsvarar andra än koncernsamfundens innehav ska tas upp i koncernresultaträkningen som en särskild post (minoritetsandel i koncernresultaträkningen, *BFL 6:7.2 §*). De andelar som motsvarar andra än koncernsamfunds innehav i dottersamfunden ska tas upp i koncernbalansräkningen som en särskild post (minoritetsandel i koncernresultaträkningen, *BFL 6:7.3 §*).⁵¹

3.3 Bestämmelser, anvisningar och föreskrifter om balanskonton

3.3.1 Bestående aktiva

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL, Kons

Posterna bland aktiva i balansräkningen indelas på basis av användningsändamål och planerad verkningstid i bestående aktiva och rörliga aktiva. Bestående är sådana poster som är avsedda att stadigvarande ge intäkter under flera räkenskapsperioder. I bestående aktiva ingår immateriella och materiella tillgångar samt övriga placeringar. Närmare anvisningar om bokföringen av bestående aktiva finns i bokföringsnämndens kommunsektions *allmänna anvisning om avskrivningar enligt plan*. Anvisningar om hela balansräkningen finns i den *allmänna anvisningen om upprättande av balansräkning*.

I kommunerna tillämpas inte det i 5 kap. 5 b § i *bokföringslagen* föreskrivna sättet att bokföra tillgångar som förvärvats genom finansiella leasingavtal så att leasingtagaren får ta upp tillgångarna i sitt bokslut som om de hade köpts.

I kommunerna tillämpas inte heller den i 5 kap. 2 b § i *bokföringslagen* föreskrivna möjligheten att ta upp kommunens förvaltningsfastigheter till verkligt värde.

Allmänt om bokföring av tillgångar bland bestående aktiva

⁵¹ Om avräkning av minoritetsandelar, se bokföringsnämndens kommunsektions *allmänna anvisning om upprättande av koncernbokslut*.

För tillgångar bland bestående aktiva anges den ursprungliga anskaffningsutgiften, ökningarna av anskaffningsutgiften under räkenskapsperioden, finansieringsandelarna under räkenskapsperioden⁵² och minskningarna under räkenskapsperioden, överföringarna under räkenskapsperioden, avskrivningarna och nedskrivningarna före räkenskapsperiodens början, den oavskrivna anskaffningsutgiften och räkenskapsperiodens avskrivning. Sådana tillgångar av underordnad betydelse bland bestående aktiva som anskaffas kontinuerligt kan behandlas som en enda post, såvida de inte bokförts som kostnad. Om kommunen eller samkommunen inte har bokföring av tillgångar bland bestående aktiva, där tidigare nämnda notuppgifter kan fås, bör behovet av dessa uppgifter beaktas på annat sätt i kommunens bokföring.

Uppskrivningar av mark- och vattenområden samt värdepapper bör bokföras på separata konton. För interna bidrag som bokförs bland bestående aktiva kan med fördel öppnas separata konton per balanspost, varifrån bidragen kan elimineras utan ytterligare förklaringar när bokslutet upprättas.

För interna bidrag som bokförs bland bestående aktiva kan med fördel öppnas separata konton per balanspost, varifrån bidragen kan elimineras utan ytterligare förklaringar när bokslutet upprättas.

Vid konteringen av aktier och andelar och lånefordringar beaktas de grupperingar som behövs med tanke på elimineringskraven och konsolideringsprinciperna i koncernbokslutet. För grundkapitalplaceringar i affärsverk eller andra balansenheter och för lånefordringar hos affärsverk eller andra balansenheter öppnas separata konton eller också särskiljs de med hjälp av någon annan kod.

En långsiktig miljöutgift som uppfyller aktiveringskriterierna kan aktiveras och kostnadsföras under sin verkningstid genom avskrivningar. Det är inte obligatoriskt att redovisa aktiverade miljöutgifter som en egen bokslutspost bland balansräkningens aktiva. Om man önskar redovisa dem i noterna, kan de specificeras detaljerat på det sätt som beskrivs i kapitel 7 i kommunsektionens *allmänna anvisning om noter till bokslutet*. Miljöutgifter kan aktiveras om de sammanhänger med kommande miljöskyddsåtgärder och de genererar intäkt i framtiden. Kommunen kan också aktivera en tillgång oavsett om tillgången är avsedd att generera intäkt, ifall tillgången är en produktionsfaktor som kontinuerligt påverkar i produktionen av tillgångar eller tjänster under flera räkenskapsperioder.

Tillgångar som tillfallit kommunen genom donation eller testamente och vars användning inte har begränsats, hänförs till lämpliga balansposter och upptas som inkomst i resultaträkningen. Anvisningarna om uppskrivning och nedskrivning gäller även tillgångsposter som erhållits som donationer.

3.3.1.1 Immateriella tillgångar

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL, Kons

Immateriella rättigheter

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL, Kons

Immateriella rättigheter är kommunens anskaffningsutgifter för nyttjande- och tillverkningsrättigheter vilka kan överlåtas separat. Trafiktillstånd, koncessioner, patent, upphovsrätter, varumärken och motsvarande som köpts mot vederlag kan bokföras som immateriella rättigheter. Aktivering av en immateriell rättighet kommer i fråga då rättigheten stadigvarande ger intäkt eller används som produktionsfaktor under flera räkenskapsperioder och anskaffningsutgiften väsentligt skulle påverka räkenskapsperiodens resultat ifall den skulle bokföras som en årskostnad.

⁵² Se bokföringsnämndens kommunsektions utlåtande 94/2010 om bokföringsfrågor som gäller markanvändningsavtal.

I balansräkningen kan licensrätter till it-program sammanföras under immateriella rättigheter. Andra utgifter för it-program än anskaffningsutgiften för licensrättigheten anses utgöra övriga utgifter med lång verkningstid. I balansräkningen får anskaffningsutgiften för köpta it-program också tas upp som en post bland andra utgifter med lång verkningstid förutsatt att principerna om väsentlighet och lönsamhet beaktas⁵³.

Koncerngoodwill

Om kommunen eller en underkoncern som ska konsolideras i kommunens koncernredovisning har eliminerat innehav i ett dottersamfund genom förvärvsmetoden ska därigenom uppkomna koncerngoodwill upptas i balansräkningen bland immateriella tillgångar bland bestående aktiva, efter *Immateriella rättigheter*. Koncerngoodwill skrivs av inom fem år, eller, om dess verkningstid är längre, under sin verkningstid, dock senast inom 20 år.

Övriga utgifter med lång verkningstid

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL, Kons

Som övriga utgifter med lång verkningstid bokförs aktiverade utvecklingsutgifter liksom aktiverad goodwill, kapitalrabatt och emissionsutgifter för lån. Under övriga utgifter med lång verkningstid kan dessutom upptas andra immateriella tillgångar vilka inte hör till någon av ovan nämnda grupper, exempelvis renoveringar av aktie-⁵⁴ och hyreslägenheter, planlägningsutgifter som överstiger sedvanliga årskostnader och utgifter i anslutning till anskaffningen av adb-program utöver licenser samt medverkan i statens väg, ban- och vattenledsprojekt.

Utvecklingsutgifter får aktiveras om de väntas generera inkomst under flera räkenskapsperioder. (*BFL 5:8.2 §*) Maskiner, anläggningar och andra motsvarande tillgångar som anskaffats för utvecklingsverksamheten bokförs som materiella tillgångar och de avskrivs enligt plan under deras verkningstid. Om den bokföringsskyldige inte kan uppskatta verkningstiden på ett tillförlitligt sätt, ska utvecklingsavgifterna avskrivas under högst 10 år. Som regel bokförs utvecklingsutgifter som kostnad.

Anskaffningsutgiften för goodwill får aktiveras. Aktivering av goodwill kommer i fråga när ett rörelsedrivande företag köps för en köpesumma som överstiger substansvärdet för dess produktionsfaktorer. Med substansvärde avses här skillnaden mellan företagets tillgångar och skulder. Goodwill kan förutom vid företagsköp också uppstå i samband med företagsfusion. I det fallet avses med goodwill beloppet av fusionsaktiva, som kommunen inte kan hänföra till de mottagna produktionsfaktorer som upptas i balansräkningen.

Kapitalrabatt som hänför sig till upptagande av lån och därmed jämförbara utgifter samt utgifter för emission av lån får aktiveras med iakttagande av särskild försiktighet.

Övriga utgifter med lång verkningstid kan förutom ovanstående utgöras av exceptionellt stora finansieringsandelar eller -bidrag i utgifter för anskaffning av bestående aktiva till andra samfund (t.ex. en

⁵³ Se bokföringsnämnden 1604/2000 om aktivering av anskaffningsutgiften för adb-program.

⁵⁴ Renoveringskostnader för aktielägenheter tas inte upp som en del av anskaffningsutgiften för aktier som ger förfoganderätt till lägenheten ((bokföringsnämnden 1588/1999).

medlemskommuns finansieringsandel i samkommunens anskaffningsutgift för en tillgång bland bestående aktiva, om detta har avtalats mellan medlemskommunerna)⁵⁵.

Grundläggnings- och forskningsutgifter upptas som kostnad under räkenskapsperioden (*BFL* 5:7 § och 8.1 §).

Förskottsbetalningar

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL, Kons

Förskottsbetalningar redovisas som sista post i den grupp dit motsvarande aktiverade utgift hör. Betalningen bokförs som förskottsbetalning, om den tillgång som utgör grund för betalningen ännu inte mottagits.

3.3.1.2 Materiella tillgångar

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL, Kons

Mark- och vattenområden

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL, Kons

Mark- och vattenområden omfattar jord- och skogsområden, bebyggd och obebyggd tomtmark, forslägenheter och vattenområden. Till de anskaffningsutgifter som aktiveras räknas förutom det nominella anskaffningspriset också utgifter för områdets styckning och lagfart samt andra motsvarande direkta utgifter som uppstått för att området ska kunna tas i kommunens bruk. Varje mark- och vattenområde upptas skilt för sig i bokföringen.

Kommunens skogsområden ingår i mark- och vattenområden. Försäljning av skog tas upp i resultaträkningen som försäljningsintäkt per överlåtelsesdatum (och inte t.ex. med skogens tillväxt som grund).⁵⁶

Kommunens markområden utgör antingen tillgångar bland bestående aktiva för serviceproduktionen, såsom bebyggda tomter och gårdsområden, hyrestomter, gatuområden och parker samt rekreationsområden, eller egendom som kan jämföras med övriga långfristiga placeringar, som till exempel markområden om vilkas användning beslut ännu inte har fattats eller egendom som kan jämföras med omsättningstillgångar, såsom tomter som är avsedda för försäljning. Området av en samfälld skog hör till delägarfastigheterna som gemensamt område. Även om ett markområde överförs till en samfälld skog inverkar det inte på anskaffningsutgiften eller var området upptas i kommunens bokföring.

Oavsett användningsändamål ska anskaffningsutgiften för ett markområde beaktas som en investeringsutgift och upptas bland bestående aktiva i balansräkningen⁵⁷. Anskaffningsutgiften för en tomt avsedd för försäljning kan överföras till rörliga aktiva då användningsändamålet har fastställts. Tomtmarkområdet

⁵⁵ Bokföringsnämndens kommunsektion har behandlat en medlemskommuns andel av samkommunens investeringar i sitt utlåtande 15/1997 och kommunens andelar i finansieringen av en förenings eller ett dotterbolags anskaffningsutgift i utlåtande 32/1998. Andra samfund där kommunen kan delta i finansieringsutgifterna för bestående aktiva är dottersamfund och andra samfund som sköter kommunens uppgifter eller vars verksamhet syftar till att stöda mål som anknyter till kommunens uppgifter. Se även utlåtande 17/1997 om ur anskaffningsutgiften för en skolfastighet och en finansieringsandel som erhållits för den ska behandlas i bokföringen.

⁵⁶ Se även bokföringsnämndens utlåtande 1996/2019 om bokföringsfrågor i anknytning till en skogsfastighet.

⁵⁷ Bokföringsnämndens kommunsektions utlåtanden 94/2010, 70/2005 och 67/2005 om markanvändningsavtal.

överförs från bestående aktiva till omsättningstillgångarna till ett belopp som motsvarar anskaffningsutgiften, varvid eventuella uppskrivningar som hänför sig till markområdet återtas (*BFL 5:19 §*). Bokföringsmässigt inverkar överföringen till rörliga aktiva endast på balansposterna.

Den anskaffningsutgift som förorsakas av utbrytning av tomt och byggande av kommunalteknik samt av markanvändnings- och utvecklingskostnadsersättningar⁵⁸, kan aktiveras och fogas till tomtens anskaffningsutgift. Aktiveringen kan i balansräkningen göras för anskaffningsutgiften för en tomt oavsett om den bokförts bland bestående aktiva eller rörliga aktiva.

Utgifter för rivning av en byggnad kan undantagsvis aktiveras i samband med tomtanskaffning när en byggnad rivs för att sätta en tomt i byggbart skick för nybygge eller annan tomtanvändning. Vid aktiveringen ska försiktighetsprincipen iaktas så att den aktiverade anskaffningsutgiften inte blir större än tomtens sannolika överlåtelsevärde eller det i övrigt fastställda bruksvärdet⁵⁹.

I rapporteringen delas investeringar i mark- och vattenområden vidare in i anskaffnings- och förbättringsinvesteringar.

Fastigheters anslutningsavgifter/Arrenderätt till fastigheter och tillhörande anslutningsavgifter

Det är motiverat att aktivera ej återbärbara anslutningsavgifter som kommunen har betalt. När det är fråga om en egen tomt upptas ej återbärbara anslutningsavgifter i balansposten *Mark-och vattenområden* bland bestående aktiva. När det är fråga om en arrendetomt upptas ej återbärbara anslutningsavgifter som underposten *Arrenderätt till fastigheter* i balansposten *Mark-och vattenområden* bland bestående aktiva. Om balansposten innehåller endast aktiverade anslutningsavgifter, bör posten benämnas *Fastigheters anslutningsavgifter*.⁶⁰

Uppskrivningar av mark- och vattenområden

Förutsättningen för uppskrivning är att det sannolika överlåtelsepriset på bokslutsdagen är varaktigt och väsentligt högre än anskaffningsutgiften. En uppskrivning får upptas i balansräkningen med iakttagande av konsekvens och särskild försiktighet. Uppskrivningens maximala belopp är skillnaden mellan det sannolika överlåtelsepriset⁶¹ och den oavskrivna delen av anskaffningsutgiften i bokföringen.

Byggnader

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL, Kons

I balansposten *Byggnader* aktiveras anskaffningsutgiften för de byggnader som används för serviceproduktionen, vilka kan realiseras eller på vilka eljest kan ställas inkomstförväntningar som

⁵⁸ Bokföringsnämndens kommunsektions utlåtande 71/2005 om bokföring av byte av obrutna områden och byggnader.

⁵⁹ Bokföringsnämndens kommunsektions utlåtande 91/2009 om bokföring av utgifter för rivning av byggnad.

⁶⁰ Bokföringsnämndens kommunsektions utlåtande 65/2004 om behandlingen av anslutningsavgifter, samt bokföringsnämndens utlåtande 1670/2001 om hur anslutningsavgifter ska tas upp i betalarens bokslut.

⁶¹ Bokföringsnämnden 1427/1996: Det rekommenderas att man i fråga om det sannolika överlåtelsepriset inhämtar utlåtande av en sakkunnig som samtidigt tar ställning till hur bestående värdeökningen är.

åtminstone motsvarar det värde till vilka de är upptagna i balansräkningen. Den oavskrivna anskaffningsutgiften för byggnader som inte uppfyller ovan nämnda villkor bokförs som kostnad.

I rapporteringen ska investeringar i byggnader särskiljas i bostadsbyggnader och övriga byggnader. Dessutom särskiljs dessa investeringar ytterligare i reparationsinvesteringar och anskaffningar. Med bostadsbyggnader avses i detta fall byggnader där mer än hälften av våningsytan används som bostad. Barnhem, äldreboenden, vårdhem och dylika institutioner räknas inte till bostadsbyggnader. Bostadsbyggnader är inte heller internat o.d. med gemensamma kök, allrum och sanitetsutrymmen. Övriga byggnader är byggnader där mer än hälften av våningsytan används för andra ändamål än som bostad.

Anskaffningsutgiften för byggnadens tekniska anordningar såsom hissar, ventilations-, uppvärmnings- och kylanläggningar samt centralantennerna räknas in i anskaffningsutgiften för byggnadskroppen.

I balansposten *Byggnader* tas också upp konstruktioner, som bränsle- och syrabehållare samt lätta, ofta tillfälliga lagerbyggnader med till exempel träkonstruktion. Pumpstationer och cisterner som anslutits till nätet kan hänföras till fasta konstruktioner och anordningar. Utgifter för renoveringar av byggnader kan antingen aktiveras som en skild post eller hänföras till byggnadens oavskrivna anskaffningsutgift.

Fasta konstruktioner och anordningar

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL, Kons

Fasta konstruktioner och anordningar tas upp som en balanspost som omfattar bland annat

- markkonstruktioner, det vill säga anskaffningsutgiften för gator, vägar och broar samt parker och rekreationsområden och motsvarande anläggningar, dock inte anskaffningsutgiften för själva markområdet
- anskaffningsutgiften för vattenkonstruktioner såsom dammar, kanaler och bassänger
- anskaffningsutgiften för ledningsnät och därtill hörande anordningar
- anskaffningsutgiften för övriga fasta konstruktioner och anordningar som inte utgör anskaffningsutgift för byggnad.

Maskiner och inventarier

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL, Kons

I rapporteringen ska balansposten *Maskiner och inventarier* delas upp i fyra poster, nämligen

- Datautrustning
- Kommunikationsutrustning
- Transportmedel
- Övriga maskiner och inventarier.

Med beaktande av väsentlighets- och försiktighetsprinciperna kan anskaffningsutgiften för materiella och immateriella tillgångar av ringa värde tas upp i sin helhet som kostnad för den räkenskapsperiod under vilken

de tagits i bruk, trots att de förväntas generera inkomst under flera räkenskapsperioder. I kommunens avskrivningsplan har i allmänhet fastställts en så kallad aktiveringsgräns som ska beaktas vid bokföring⁶².

Första inredning hör som begrepp i regel samman med Utbildningsstyrelsens/undervisnings- och kulturministeriets statsbidrag (byggande och inredning av grundskolor). Därigenom kan anskaffningar för första inredning aktiveras i balansräkningen, även om värdet på en enskild anskaffning inte överstiger småanskaffningsgränsen. Inredningen ska ansluta till att verksamheten vid en ny enhet eller liknande inleds och anskaffningen ska i regel ske innan verksamheten påbörjas. Kompletterande anskaffningar räknas inte till första inredning. Förbrukningstillgångar (t.ex. skolmaterial) kan inte aktiveras i balansräkningen⁶³.

Övriga materiella tillgångar

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL, Kons

I balansposten *Övriga materiella tillgångar* upptas naturtillgångar, kommunens värde- och konstföremål samt så kallade produktiva tillgångar.

Naturtillgångar är bland annat grustag, malmförekomster, stenbrott och torvmossar.

Värd föremål som kommunen äger, exempelvis konstverk och museiföremål, aktiveras på samma grunder som andra tillgångar bland bestående aktiva. Anskaffningsutgiften för kommunens värde- och konstföremål uppges separat för statistiken. Det kan därför vara ändamålsenligt att aktivera föremålen i balansräkningen, trots att en realisering i praktiken inte kommer i fråga.

Till övriga materiella tillgångar räknas också så kallade produktiva tillgångar, såsom avelsdjur, mjölkboskap, arbetsdjur samt fruktträdgårdar och andra planteringar som ger återkommande skörd.

Förskottsbetalningar och pågående nyanläggningar

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL, Kons

Posten *Förskottsbetalningar och pågående nyanläggningar* omfattar förskottsbetalningar för materiella tillgångar och anskaffningsutgifter för förestående investeringar. Pågående nyanläggningar kan avse såväl egen produktion som köp från utomstående.

⁶² Kommunen kan för att förenkla bokföringen av bestående aktiva och beräkningen av avskrivningar bokföra hela anskaffningsutgiften för en tillgång som kostnad för den räkenskapsperiod då anskaffningen gjordes, trots att tillgången medför intäkter eller används för serviceverksamheten under flera räkenskapsperioder, om anskaffningsutgiften före minskning av finansieringsandelen understiger 10 000 euro (småanskaffning), och detta inte väsentligt påverkar räkenskapsperiodens resultat eller bilden av kommunens ekonomiska ställning.

⁶³ I bilaga 2 till bokföringsnämndens kommunsektions *allmänna anvisning om avskrivningar* finns anvisningar om bestämning av anskaffningsutgift.

3.3.1.3 Placeringar

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL, Kons

I balansposten *Placeringar* bland bestående aktiva aktiveras värdepapper som anskaffats för att främja kommunens verksamhet, placeringar som stöder kommunens verksamhet och övriga långfristiga placeringar. Placeringar som stöder kommunens verksamhet utgörs av placeringar på villkor för främmande eller eget kapital i samfund som har hand om kommunens uppgifter eller vars syfte är att stöda målsättningarna för kommunens verksamhet, såsom ordnande av serviceproduktion, ändring av näringsstrukturen eller tryggnad av sysselsättningen i kommunen eller regionen. Dessa placeringar är i regel kapitalplaceringar i syfte att finansiera investeringar, som lån för investeringar eller placeringar i aktie- eller andelskapital⁶⁴. Utlåningen kan vara skuldebrevslån eller kapitallån. Ett konvertibelt skuldebrev kan också vara en placering som stöder kommunens verksamhet⁶⁵.

Aktier och andelar

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL, Kons

Till placeringar bland bestående aktiva hör aktier och andelar vilka anskaffats för bestående bruk, såsom aktier som berättigar till besittning av verksamhetslokaler för serviceproduktionen samt andra aktier och andelar vilka utgör placeringar som stöder kommunens verksamhet. Övriga värdepapper utgör finansiella värdepapper. Aktier och andelar vilka utgör tillgångar i donationsfonder upptas bland förvaltade medel under *Donationsfondernas medel*.

Aktier och andelar specificeras i noterna till balansräkningen enligt följande:

- Aktier i koncernbolag
- Aktier och andelar i ägarintressesamfund
- Samkommunsandelar
- Övriga aktier och andelar.

I anskaffningsutgiften för aktierna ingår sådana utgifter för aktieförvärvet som inte skulle ha uppstått utan aktieförvärvet⁶⁶. Som en ökning i anskaffningsutgiften för aktier bokförs också till exempel kapitalvederlag som betalats till ett fastighetsaktiebolag, när fastighetsaktiebolaget har beslutat att fondera dem under eget kapital⁶⁷.

I posten *Aktier och andelar i ägarintressesamfund* upptas kommunens innehav av aktier och andelar i intressesamfund, ägarintressesamfund och samägda samfund.⁶⁸

⁶⁴ Se även bokföringsnämndens kommunsektions *allmänna anvisning om upprättande av balansräkning*, fotnot 15.

⁶⁵ Om placeringar som stöder kommunens verksamhet, se även *Kunnan ja kuntayhtymän varallisuudenhoido, sijoitustoiminta ja niiden perusteista päättäminen*, Finlands Kommunförbund (2016).

⁶⁶ Bokföringsnämndens utlåtande 1942/2015 om bokföring av utgifter i anknytning till aktieförvärv.

⁶⁷ Bokföringsnämndens utlåtande 1916/2014 om bokföring av låneandelen på aktier i fastighetsbolag, samt nämndens *allmänna anvisning om bostadsaktiebolags bokföring och bokslut*.

⁶⁸ Samfundens definieras i bokföringsnämndens kommunsektions *allmänna anvisning om upprättande av koncernbokslut*.

I koncernbokslutet ska tas upp mot ett koncernsamfundens ägarandel svarade belopp av intressesamfundets vinst eller förlust samt av förändringen i eget kapital. (BFL 6:12 §). I koncernens balansräkning bokförs andelen av ett intressesamfunds resultat som en ökning av den balanspost där aktierna i intressesamfundet ingår och ett intressesamfunds förlust liksom utdelad dividend som en minskning av samma balanspost.

I schemat för balansräkningen i koncernbokslut finns raden Andelar i intressesamfund, som saknas i schemat för kommunens balansräkning. Dessa koncernkonton upprättas huvudsakligen genom sammanställning/eliminering av kommunens uppgifter. Kommunen upptar sina aktier i ägarintressesamfund under Övriga aktier och andelar, företrädesvis på ett separat underkonto.

Andelar i samkommuner där kommunen är medlem tas upp bland samkommunsandelar.

Anskaffning och försäljning av bostadsaktier redovisas separat i rapporteringen.

Uppskrivningar av aktier och andelar

Förutsättningen för uppskrivning är att det sannolika överlåtelsepriset på bokslutsdagen är varaktigt och väsentligt högre än anskaffningsutgiften. En uppskrivning får upptas i balansräkningen med iakttagande av konsekvens och särskild försiktighet. Uppskrivningens maximala belopp är skillnaden mellan det sannolika överlåtelsepriset och den oavskrivna delen av anskaffningsutgiften i bokföringen.

Exempelvis kan värdet på aktier i ett fastighetsbolag uppskrivas. Förutsättning är emellertid att uppskrivningsobjektets sannolika överlåtelsepris inte kommer att sjunka till följd av konjunkturväxlingar eller förslitning på fastigheten. Uppskrivningar av fastighetsaktier torde komma i fråga närmast gällande värdefulla stadsfastigheter.

Masskuldebrevsfordringar

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL, Kons

En långfristig masskuldebrevsfordran som är avsedd att kvarstå som placering till lånetidens slut, bokförs bland bestående aktiva. Däremot ska en masskuldebrevsfordran som är avsedd att realiseras ifall likviditeten eller ränteutvecklingen förutsätter realisering bokföras bland rörliga aktiva fastän den på basis av förfallodagen skulle vara långfristig. Masskuldebrevsfordringar specificeras enligt sektor.

Övriga lånefordringar

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL, Kons

Övriga lånefordringar omfattar den utlåning som inte är masskuldebrevslån. Till denna grupp hör utlåning i anslutning till placeringar som stöder kommunens verksamhet till kommunens dottersamfund och för varaktig finansiering av andra samfund som producerar kommunala tjänster, till exempel finansiering av investeringsutgifter inklusive kapitallån. Utlåningen kan vara räntebärande eller räntefria skuldebrevslån eller kapitallån. I rapporteringen specificeras lånefordringarna enligt sektor.

Vid konteringen av lånefordringar och andra fordringar beaktas de grupperingar som behövs med tanke på elimineringskraven i koncernbokslutet respektive noterna till balansräkningen.

Övriga fordringar

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL, Kons

Balansposten *Övriga fordringar* bland bestående aktiva kan innehålla sådana poster av permanent natur som betjänar kommunens egentliga verksamhet, men som inte hör till balansposterna ovan. Även återbäringsbara anslutningsavgifter vilka kommunen betalt bokförs inom denna balanspost. Om beloppet av kommunens anslutningsavgiftsfordran är betydande ska det uppges som en skild post i noterna till balansräkningen.

Masskuldebrevsfordringarna, de övriga lånefordringarna och de övriga fordringarna specificeras i noterna till balansräkningen enligt följande:

- Masskuldebrevsfordringar
- Fordringar hos koncernsamfund
- Fordringar hos samkommuner (där kommunen är medlem)
- Fordringar hos landskapet
- Fordringar hos övriga samfund.

Då det gäller långfristiga lånefordringar och övriga fordringar vilka bokförts bland bestående aktiva ska amorteringar som förfaller till betalning under följande räkenskapsperiod inte i bokslutet överföras till kortfristiga lånefordringar bland rörliga aktiva.

3.3.2 Förvaltade medel

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL, Kons

Förvaltade medel är

- Statliga uppdrag
- Donationsfondernas medel
- Övriga förvaltade medel.

Förvaltade medel och motsvarande kapital uppstår av de förmedlingsuppdrag och andra uppdrag som kommunen har hand om. Förvaltade medel anger beloppet av de medel som kommunen förvaltar medan förvaltad kapital anger de skulder (ansvar) för vilka kommunen ansvarar gentemot uppdragsgivaren.

När det gäller förmedlade lån och andra motsvarande uppdrag i vilka kommunen av uppdragsgivaren får en utbetalning för vidarebefordran till tredje part används både kontot för förvaltade medel och kontot för förvaltad kapital. Vid uppdrag där kommunen av uppdragsgivaren i efterhand får ersättning för utbetalning till tredje part, räcker det med att transaktionerna bokförs på kontot för förvaltade medel.

Donationsfondernas medel

Egendom som erhållits som donation och vars användning och ökning regleras genom avtal, testamente eller gåvobrev tas upp i balansposten *Donationsfondernas medel*. Donationsbeloppet tas emellertid inte upp som intäkt i resultaträkningen utan bokförs bland förvaltade medel. Balansvärdet av donationer som ska bokföras

i donationsfonden bestäms på samma sätt som balansvärdet av donationer utan begränsningar i användningen.

Motpost för eventuella uppskrivningar eller nedskrivningar av mark- och vattenområden eller aktier som är underkastade en begränsad användning är förvaltad kapital, inte uppskrivningsfonden eller en nedskrivning i resultaträkningen. Avskrivningar på en byggnad eller lösöre som bokförts i donationsfondens medel tas upp som en minskning i donationsfondernas medel och kapital.

Räntan på medel som eventuellt överförs till kommunens penningkonton bokförs som finansiell kostnad och som ökning i det förvaltade kapitalet i fråga.

Då en egendomspost eller tillgång har donerats i ett specifikt syfte är det inte nödvändigt att inrätta en särskild stadgestyrd donationsfond för den. Det är motiverat att inrätta en fond då donationen är villkorad och medlen används under flera räkenskapsperioder. I bägge fallen bokförs donationen under *Donationsfondernas medel*.

Vårdtagarnas medel och kapital

När vårdtagares medel eller medel som hör till klienter med förmedlingskonto inte är på kommunens bankkonton ska de inte inkluderas i balansräkningen utan en separat förteckning eller bok ska föras över dem. Om vårdtagares medel och medel som hör till klienter med förmedlingskonto är på kommunens bankkonton som är specifika för detta ändamål ska de inkluderas i förvaltade medel och kapital.

3.3.3 Rörliga aktiva

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL, Kons

Rörliga aktiva omfattar omsättningstillgångar och finansieringstillgångar. Finansieringstillgångar är kontanta medel, fordringar samt finansieringsmedel som tillfälligt är i annan form (BFL 4:4.3 §).

3.3.3.1 Omsättningstillgångar

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL, Kons

Omsättningstillgångar är tillgångar som är avsedda att överlåtas som sådana eller i förädlad form eller att förbrukas (BFL 4:4.2 §). Immateriella nyttigheter kan också räknas in i omsättningstillgångarna. Till exempel halvfärdiga och färdiga produkter kan vara dels konkreta materiella tillgångar, dels tjänster som ännu inte överlåtits vilkas produktionsutgifter har aktiverats.

Material och förnödenheter

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL, Kons

Med material och förnödenheter avses tillgångar vilka anskaffats för framställning av varor eller för användning i serviceproduktionen som till exempel råvaror, tillbehör och förnödenheter samt

förpackningsmaterial. Förutom att material och förnödenheter kan höra till framställning av tillgångar för omedelbar försäljning, kan de också höra till servicen av maskiner och anordningar som används i produktionen eller till produktion av tjänster. Till material och förnödenheter räknas också förpackningsmaterial som behövs för försäljning av nyttigheterna.

Varor under tillverkning

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL, Kons

Med varor under tillverkning avses tillgångar som kommunen själv har framställt i försäljningssyfte eller för att användas i serviceproduktionen, för vilka produktionsprocessen ännu inte avslutats vid räkenskapsperiodens slut (halvfabrikat). Produkten kan vara såväl materiell som immateriell, exempelvis planeringsarbete.

Huvudregeln vid bokföringen av kommunens serviceverksamhet är att utgifterna enligt prestationsprincip bokförs som kostnader i resultaträkningen också till den del utgifterna gäller pågående tjänsteuppdrag, även om kostnadsföringen då kommer att påverka bokslutet innan tjänsten har levererats. Utgifter för att producera tjänster kan i bokslutet aktiveras till dess tjänsten överlåtits eller motsvarande inkomst bokförts som intäkt i resultaträkningen. Om antalet tjänsteuppdrag är stort eller då tjänsterna är kortvariga är en sådan aktivering dock inte att rekommendera.

Färdiga produkter

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL, Kons

Med färdiga produkter avses materiella tillgångar som kommunen själv har framställt eller bearbetat för överlåtelse och som är avsedda att säljas eller användas i serviceproduktionen. Som produkter räknas också biprodukter som uppkommit vid tillverkningen av de egentliga produkterna och som är avsedda att säljas.

Övriga omsättningstillgångar

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL, Kons

I balansposten *Övriga omsättningstillgångar* ingår tillgångar som köpts eller förädlats för försäljning som sådana eller i förädlad skick och som inte ingår i någon av ovan nämnda poster inom omsättningstillgångarna. Övriga omsättningstillgångar kan till exempel vara tomter och andra fastigheter som ska säljas och som överförs från bestående aktiva till omsättningstillgångarna. Anskaffningsutgiften för en tomt avsedd för försäljning kan överföras till rörliga aktiva då användningsändamålet har fastställts.

Förskottsbetalningar

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL, Kons

Med förskottsbetalningar avses köpepris eller delar därav för omsättningstillgångar till leverantörer som betalas innan tillgången har levererats. Förskottsbetalningarna utgör fordringar.

3.3.3.2 Fordringar

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL, Kons

Fordringar som ingår i kommunens finansieringstillgångar ska läggas fram i balansräkningen fördelade på kortfristiga och långfristiga fordringar (*BFF 1:6.2 §*). Som långfristig betraktas en sådan fordran eller del av fordran som förfaller till betalning efter en längre tid än ett år. Ifall en fordran eller del av fordran förfaller till betalning efter ett år eller tidigare, är den kortfristig (*BFL 4:7.1 §*).

Vid kontering av fordringar beaktas den indelning som förutsätts med tanke på elimineringskraven i koncernbokslutet. I noterna till balansräkningen ska fordringar hos dottersamfund, fordringar hos samkommuner (där kommunen är medlem) samt fordringar hos intressesamfund och övriga ägarintressesamfund uppges var för sig.

Kundfordringar

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL, Kons

Kundfordringar är fordringar som uppstått på basis av överlåtelser av prestationer eller tjänster inom ramen för den egentliga verksamheten samt fordringar på basis av försäljning av tillgångar bland bestående aktiva. Som kundfordringar bokförs både fordringar på basis av försäljningsintäkter och på basis av avgiftsintäkter.

Eftersom uthyrning av bostäder är en del av kommunens ordinarie verksamhet är det befogat att redovisa hyresfordringar som kundfordringar.

Bland kundfordringar redovisas också fordringar på grund av leveranskrediter som kommunen beviljat, fordringar som gäller betalningar och delbetalningar för tillgångar som kommunen sålt (även t.ex. köpeskillingen för en fastighet) samt factoringfordringar.

Lånefordringar

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL, Kons

Lånefordringarna har ett direkt samband med utlåningsverksamheten. Lånefordringarna utgörs bland annat av lån för finansiering av dottersamfundens, samkommunernas samt intressesamfundens och övriga ägarintressesamfundens och övriga samfund driftskapital, lån som beviljats för att stöda likviditeten (inkl. koncernkontots fordringar på dottersamfund), bostadslån och övriga lån som kommunen beviljat direkt till kommuninvånare (inkl. sociala lån). Till lånefordringarna räknas inte masskuldebrevsfordringar och inte heller placeringar i penningmarknadsinstrument, utan dessa redovisas enligt sin natur antingen som placeringar eller finansiella värdepapper.

Ifall lånet har beviljats till exempel i samband med försäljning av varor eller tjänster, redovisas posten beroende på sin natur som kundfordring eller resultatreglering.

Lån beviljade till kommunens dottersamfund och till andra samfund som producerar kommunala tjänster för att finansiera investeringsutgifter och andra bestående placeringar i låneinstrument för att stöda kommunens verksamhet bokförs bland bestående aktiva inom balansposten *Placeringar*.

Lånefordringarna ska indelas i långfristiga och kortfristiga fordringar. De lånefordringar som förfaller till betalning efter en längre tid än ett år betraktas som långfristiga. Amorteringar på lånefordringar som tagits upp bland placeringar i bestående aktiva och som förfaller nästa räkenskapsperiod överförs emellertid inte till finansieringstillgångarna vid bokslutet.

Om kommunen upphäver en lånefordran hos övriga samfund, ska denna specificeras.

Lånefordringarna redovisas enligt sektor.

Övriga fordringar

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL, Kons

Som övriga fordringar redovisas de fordringar som varken ingår i de övriga undergrupperna eller är resultatregleringar. Som övriga fordringar redovisas exempelvis depositioner bundna för en lång tid, vilka utgör säkerhet för kommunens krediter eller borgen, depositioner på spärrade konton och momsfordringar. I övriga fordringar upptas också statsandelsfordringar på investeringar inom såväl driftsekonomin som bland bestående aktiva. Övriga fordringar ska indelas i långfristiga och kortfristiga fordringar.

Ett samlingskonto för affärsverket och centralkassan upptas i balanskontogruppen *Fordringar hos kommunen/samkommunen*. Samlingskonton mellan centralkassan och balansenheter öppnas på motsvarande sätt inom fordringar och skulder.

Resultatregleringar

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL, Kons

Med resultatregleringar avses

- under räkenskapsperioden eller en tidigare räkenskapsperiod erlagda betalningar av utgifter som realiserats på prestationsbasis eller på motsvarande sätt under följande räkenskapsperioder, om dessa inte ska tas upp bland förskottsbetalningar, samt
- sådana inkomster realiserade på prestationsbasis eller på motsvarande sätt under räkenskapsperioden eller en tidigare räkenskapsperiod för vilka ingen betalning har erhållits, om dessa inte ska tas upp bland försäljningsfordringar.

Resultatregleringar (utgiftsförskott) utgörs bland annat av i förskott betalda räntor, hyror, löner liksom under räkenskapsperioden upplupen ränta som ännu inte erhållits vid räkenskapsperiodens utgång (inkomstrestorer) samt obetalda försäkringsersättningar, vilka bokförs på basis av att utgifter och inkomster upptagna enligt kontantprincip periodiseras enligt prestationsprincipen i samband med bokslutet. Kortfristiga lån till personalen, exempelvis löneförskott och reseförskott, är resultatregleringar (utgiftsförskott).

Eftersom uthyrning av bostäder är en del av kommunens ordinarie verksamhet är det befogat att redovisa hyresfordringar som kundfordringar.

Resultatregleringar ska indelas i långfristiga och kortfristiga resultatregleringar. De resultatregleringar som förfaller till betalning efter en längre tid än ett år betraktas som långfristiga.

3.3.3.3 Finansiella värdepapper

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL, Kons

Finansiella värdepapper är placeringar av likvida medel eller de kan ha erhållits som betalning för kundfordringar. Alla i placeringssyfte förvärvade aktier, andelar, masskuldebrev och motsvarande värdepappersplaceringar bokförs under denna balanspost även om de skulle realiseras först efter ett längre tidsintervall.

Aktier och andelar

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL, Kons

Aktier och andelar upptas bland finansieringstillgångarna om avsikten är att realisera dem för att finansiera kommunens verksamhet på kort eller lång sikt när likviditeten eller avkastningsmöjligheterna förutsätter realisering. Till denna post hör börsaktier och andra aktier och andelar anskaffade för att placera kassamedel (inte aktier och andelar som hör till bestående aktiva och inte placeringar i aktiefonder eller andra placeringsfonder).⁶⁹

Placeringar i penningmarknadsinstrument

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL, Kons

Placeringar av kommunens likvida medel i penningmarknadsinstrument är bland annat statens skuldförbindelser, bankcertifikat, kommuncertifikat och företagscertifikat.

Masskuldebrevsfordringar

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL, Kons

Som masskuldebrevsfordringar bokförs sådana placeringar i masskuldebrev som är avsedda att realiseras ifall likviditeten eller ränteutvecklingen förutsätter realisering.

Masskuldebrevsfordringar specificeras enligt sektor.

Övriga värdepapper

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL, Kons

Som övriga värdepapper redovisas sådana värdepapper bland finansieringstillgångarna som inte är aktier eller andelar, placeringar i penningmarknadsinstrument eller masskuldebrevsfordringar.

Placeringar i aktiefonder och andra placeringsfondandelar hör till denna balanspost.

⁶⁹ Bokföringsnämndens kommunsektions utlåtande 51/2001 om behandlingen av aktier i börsbolag som erhållits vid fusion, samt *Kunnan ja kuntayhtymän varallisuuden hoito, sijoitustoiminta ja niiden perusteista päättäminen* (Finlands Kommunförbund, 2016).

3.3.3.4 Kassa och bank

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, Kons

Kassa

Med kassa avses kommunens kontanta medel (mynt och sedlar).

Banktillgodohavanden

Banktillgodohavanden är depositioner på inlåningskonton i banker. Depositioner på bankkonton ingår i banktillgodohavandena oberoende av när de förfaller. Bestämmelsen i BFF 1:6.2 § om indelning av fordringar i långfristiga och kortfristiga gäller inte banktillgodohavanden. Att redovisa den outnyttjade delen av en checkräkningskredit under banktillgodohavanden och bland främmande kapital på passiva-sidan är inte förenligt med god bokföringssed⁷⁰.

I kommunens balansräkning redovisas saldona för samtliga bankkonton som är i kommunens namn (inkl. koncernkontot).

Bankdepositioner bundna för en lång tid, till exempel som säkerhet för krediter eller avtal, bokförs inte i balansposten *Kassa och bank*, utan upptas enligt sin natur som finansieringstillgångar under *Övriga fordringar*.

Garantidepositioner som har betalats till kommunens bankkonto läggs fram under *Kassa och bank* samt i *Övriga skulder*.

3.3.4 Eget kapital

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL, Kons

I varken kommunallagen eller bokföringslagen föreskrivs om formell indelning av eget kapital i bundet och fritt eget kapital. Vissa poster inom eget kapital är dock av bestående natur och kan inte ökas eller minskas utan särskild orsak. *Grundkapital* och *Uppskrivningsfond* är poster av bestående natur i kommunens eget kapital.

3.3.4.1 Grundkapital

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL, Kons

Att minska grundkapitalet är motiverat endast i exceptionella situationer. Grunden kan vara en bestående minskning i beloppet i bestående aktiva antingen till följd av överlåtelse, förlust, extra avskrivningar eller nedskrivningar.

Kommunens grundkapital kan höjas genom överföringar från reserver, övriga egna fonder eller från överskott från tidigare räkenskapsperioder. Det är motiverat att stärka kommunens grundkapital om dess

⁷⁰ Bokföringsnämndens utlåtande 1835/2009 om hantering av checkkonto med limit i bokslut.

belopp tillsammans med uppskrivningsfondens kapital är väsentligt och bestående lägre än beloppet av bestående aktiva. Överföringarna till grundkapitalet kan grunda sig på upplösning av investeringsreserver eller fonder i stället för en intäktsföring av dem, eller så kan överföringen göras från överskott från tidigare räkenskapsperioder.

Om överföringar inom eget kapital beslutar fullmäktige i samband med behandling av räkenskapsperiodens resultat eller beslut om balansering av ekonomi⁷¹.

En samkommuns grundkapital består primärt av medlemskommunernas kapitalinvesteringar i samkommunen, grundkapitalet eller placeringsfonden. Samkommunens grundkapital kan höjas med fondkapital eller överskott från tidigare räkenskapsperioder⁷².

3.3.4.2 Uppskrivningsfond

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL, Kons

I uppskrivningsfonden bokförs uppskrivningar av poster inom bestående aktiva. Förutsättningarna för uppskrivningar behandlas i bokföringsnämndens kommunsektions *allmänna anvisning om upprättande av balansräkning*. Kapitalet i en fond som bildats genom uppskrivning kan inte användas för att täcka underskott.

3.3.4.3 Övriga egna fonder

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL, Kons

Övriga egna fonder är fonder med allmän täckning som kommunen har grundat frivilligt. Skadefonden är ett exempel på en sådan fond. En egen fond i en kommun kan ökas endast av ett positivt resultat för räkenskapsperioden genom en ökning i resultaträkningens post *Ökning (-) eller minskning (+) av fonder* och användas genom en minskning av samma post. I stället för egna fonder med gemensam täckning är det i princip befogat bokföra överskottet på balansräkningens konto för *Räkenskapsperiodens överskott*.

Egna fonder för täckning av ordinära utgifter kan inte anses förenligt med god bokföringsred⁷³.

Kapital i egen fond kan överföras till grundkapitalet om inget annat föranleds av fondens stadgar.

På fonder som behandlas som balansenheter tillämpas bokföringsnämndens kommunsektions allmänna anvisning om behandlingen av kommunala affärsverk i bokföringen, då fonden inrättas i form av ett sådant kommunalt affärsverk som avses i kommunallagen eller i form av någon annan balansenhet.

En donationsfond vars användning har begränsats av villkor i ett gåvobrev eller ett testamente noteras i balansräkningen bland *Förvaltad kapital*.

⁷¹ Om höjning eller sänkning av grundkapitalet, se bokföringsnämndens kommunsektions *allmänna anvisning om upprättande av balansräkning*. Dessutom RP 8/2006 och bokföringsnämndens kommunsektions utlåtande 77/2006 om täckning av underskott ur grundkapitalet.

⁷² Ställningstaganden gällande bokföring av samkommuners grundkapital finns i bokföringsnämndens kommunsektions utlåtanden 14/1997, 31/1998 och 33/1998.

⁷³ Bokföringsnämndens kommunsektions utlåtande 76/2006 om ökning och användning av en samkommuns egen fond.

Rekommendation om bokföring av egna fonder

Kommunallagen innehåller inga bestämmelser om stadgar för fonder. För att administrationen av en fond ska vara klar förutsätts dock i allmänhet en stadga där man slår fast principerna för hur fondens kapital ökas, hur fonden används och hur medlen förvaltas.

Fondens kapital kan bildas endast av ett överskott i räkenskapsperiodens resultat. En fondökning godkänns av fullmäktige utgående från kommunstyrelsens förslag till behandling av räkenskapsperiodens resultat.

Fonden kan användas för ett ändamål som fullmäktige godkänt i fondstadgan. De egna fondernas kapital i balansräkningen är inte en post som har karaktären av anslag mot vilken man kan bokföra utgifter. Om fonden används för till exempel beviljande av understöd ska anslagen för understöden tas in i kommunens budget och användningen av fonden bokförs via resultaträkningen som en minskning av fonden. När fullmäktige så beslutar kan medel också genom bokningar mellan balanskonton överföras från en fond till grundkapitalet, till en annan fond, till överskottet/underskottet för de föregående räkenskapsperioderna eller till en reserv.

Skadefond

Syftet med en skadefond är att skapa beredskap för kommande förluster. Genom fonderingar kan kommunen till exempel höja försäkringsavtalens självriskandel och på så sätt sträva efter besparingar i försäkringspremierna. Skadefondens kapital ökas och minskas via resultaträkningen. Utgifter bokförs inte mot skadefondens kapital.

Vid användningen av en fond för att täcka anskaffningsutgiften innebär ökning av avskrivningsdifferensen, eftersom ett belopp som motsvarar den täckta anskaffningsutgiften upptas som ändring av avskrivningsdifferens i resultaträkningen⁷⁴.

Bokföringsexempel i anslutning till skadefonder och andra frivilliga fonder finns i *bilaga 2*.

Utvecklingsfond

Syftet med en utvecklingsfond kan vara till exempel att kommunen vill skapa beredskap för utvecklingsprojekt inom näringsväsendet. Fonden kan ökas från räkenskapsperiodens resultat till exempel med tanke på en bestämd framtida utgift. Fonden inkomstförs i resultaträkningen under den räkenskapsperiod då den framtida utgiften har realiserats och det inte längre finns behov av beredskap för utgiften.

Investeringsfond (i samkommun)

I en samkommun kan det finnas sådana medlemskommunernas kapitalplaceringar av bestående natur som inte bokförs som grundkapital, men som dock fastställs skilt för varje medlemskommun. En tilläggsinvestering av det här slaget kan bokföras separat som en investeringsfond under övriga egna fonder.

⁷⁴ Om avskrivningsdifferens, se närmare bokföringsnämndens kommunsektions *allmänna anvisning om avskrivningar enligt plan för kommuner och samkommuner*.

Ökning och användning av investeringsfonden regleras i grundavtalet. Bokföringar görs primärt mellan ett konto bland finansieringstillgångarna och fondens kapitalkonto. Förluster från tidigare räkenskapsperioder kan också täckas med fondens kapital som en balansöverföring, förutsatt att grundavtalet möjliggör detta

3.3.4.4 Överskott och underskott från tidigare räkenskapsperioder

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL, Kons

Ackumulerade överskott eller underskott från tidigare räkenskapsperioder bokförs som en skild post inom eget kapital ifall det inte genom fullmäktiges beslut överförs till grundkapitalet eller övriga egna fonders kapital. Ändringar i bokföringsprinciperna och korrigeringar av väsentliga fel som hänför sig till tidigare räkenskapsperioder sker genom att korrigera denna post. Korrigeringar görs alltså inte med resultatpåverkan utan retroaktivt. Saldot för överskott/underskott från tidigare räkenskapsperioder motsvarar därför inte nödvändigtvis summan av samtliga tidigare räkenskapsperioders över- och underskott.

3.3.4.5 Räkenskapsperiodens överskott och underskott

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL, Kons

Räkenskapsperiodens resultat efter överföringar till fonder och reserveringar redovisas som en skild post under eget kapital i balansräkningen. Eventuella återbäringar av samkommunens överskott till medlemskommunerna bokförs under den räkenskapsperiod som följer på bokslutsåret från överskott från tidigare räkenskapsperioder.

3.3.4.6 Överföringar inom eget kapital

Om överföringar inom eget kapital beslutar fullmäktige i samband med behandling av räkenskapsperiodens resultat eller beslut om balansering av ekonomi. Höjning och sänkning av grundkapitalet har behandlats under grundkapital. Bokföringsexempel gällande fonder finns i *bilaga 2*.

Fullmäktige kan besluta om följande överföringar inom eget kapital:

- överföring från föregående räkenskapsperioders överskott till grundkapitalet eller till någon annan egen fond
- överföring från en annan fonds kapital
 - till någon annan egen fond
 - till underskott/överskott från tidigare räkenskapsperioder
 - till grundkapitalet
- överföring från grundkapitalet
 - till en egen fonds kapital
 - till underskott/överskott från tidigare räkenskapsperioder.

En sänkning av grundkapitalet förutsätter att det görs en särskild utredning som visar att sänkningen inte äventyrar kommunens ekonomiska balans.

Åtminstone följande överföringar får inte göras från eget kapital:

- en resultatutjämningsöverföring från en fond eller från föregående räkenskapsperioders överskott till resultaträkningen
- bokföring av en utgift direkt mot fondkapitalet
- bokföring av en inkomst direkt i fonden
- överföring av räkenskapsperiodens överskott eller underskott till övriga poster bland eget kapital.

I samkommuner regleras överföringarna inom eget kapital och beslutanderätten i allmänhet i grundavtalet⁷⁵.

3.3.5 Minoritetsandelar

De andelar som motsvarar andra än koncernsamfunds innehav i dottersamfunden ska tas upp i koncernbalansräkningen som en särskild post (minoritetsandel i koncernresultaträkningen, *BFL 6:7.3 §*). Minoritetsandelen avskiljs separat för varje post inom eget kapital.

Avskiljning av minoritetsandelen från koncernens eget kapital behandlas detaljerat i bokföringsnämndens kommunsektions *allmänna anvisning om upprättande av koncernbokslut för kommuner och samkommuner*.

3.3.6 Avskrivningsdifferens och reserver

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL, Kons⁷⁶

3.3.6.1 Avskrivningsdifferens

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL, Kons

I en kommuns bokföring sammanhänger bokföringen av en avskrivningsdifferens i regel med upplösning av en investeringsreserv eller en investeringsfond. En avskrivningsdifferens motsvarande användningen av en reserv eller fond för en investering underkastad avskrivningar minskas från och med den räkenskapsperiod då den bildades med ett belopp som maximalt motsvarar avskrivningarna för ifrågavarande tillgång bland bestående aktiva.

Hanteringen av avskrivningsdifferensen förklaras utförligare i bokföringsnämndens kommunsektions *allmänna anvisning om avskrivningar enligt plan*.

⁷⁵ Bestämmelserna om ekonomi i samkommunernas grundavtal beskrivs närmare i Finlands Kommunförbunds nätpublikation *Mall för grundavtal* (2016).

⁷⁶ Se bokföringsnämndens kommunsektions *allmänna anvisning om upprättande av koncernbokslut för kommuner och samkommuner*, avsnitt 3.4 Avskrivningsdifferens och reserver.

Avskrivningsdifferens i kommunens verksamhet

I en kommuns affärsverksamhet kan en positiv avskrivningsdifferens i balansräkningen uppstå genom ackumulerade avskrivningar i beskattningen utöver plan som skillnaden mellan totalavskrivningar och planavskrivningar för räkenskapsperioden och tidigare räkenskapsperioder. Bokföring av avskrivningsdifferens kan bli befogad för kommunal eller samkommunal affärsverksamhet som medfört inkomstskattskyldighet till exempel för affärsverksamhet på en annan kommuns område och inkomst av fastigheter som använts för annat än allmänt eller allmännyttigt ändamål (*ISL 21.4 §*).

3.3.6.2 Reserver

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL, Kons

Investeringsreserv

Kommunen kan göra en investeringsreservering för en framtida anskaffningsutgift för en tillgång inom bestående aktiva. Med hjälp av en investeringsreserv kan kommunen förbereda sig för ekonomiskt betydande investeringar under kommande år genom att på förhand samla in medel för dessa. I en kommunal koncern kan det också finnas bostadshusreserveringar som ska sammanföras med investeringsreserv⁷⁷.

Investeringsreserv beskrivs närmare i bokföringsnämndens kommunsektions *allmänna anvisning om upprättande av balansräkning* och i bilagan till den *allmänna anvisningen om avskrivningar enligt plan*.

Reserv för kommunens affärsverksamhet

Skattskyldighet kan uppkomma för näringsverksamhet som en kommun driver på en annan kommuns område (t.ex. kommunens vattenverks verksamhet utanför den egna kommunens område) eller för fastigheter som kommunen äger på en annan kommuns område och som inte används för allmännyttiga ändamål (*ISL 21.4 §*). En samkommun kan bli inkomstskattskyldig för näringsverksamhet eller för fastigheter som den äger⁷⁸. I fråga om reserveringar i dylik rörelse- och näringsverksamhet tillämpas näringskattelagens stadganden gällande bildandet av reserver⁷⁹.

⁷⁷ Skattefrihetsstadganden för kommuner kunde inte tillämpas på en samkommun, utan samkommunen ansågs skattskyldig för alla inkomster av näringsverksamhet och för fastighetsinkomster till kommun och församling. I beslutet togs inte ställning till vilken verksamhet hos samkommunen som skulle beskattas som näringsverksamhet eller vad som avses med allmänt eller allmännyttigt bruk av en fastighet i kommunens verksamhet. (HFD 1.12.2005/3210)

⁷⁸ Skattefrihetsstadganden för kommuner kunde inte tillämpas på en samkommun, utan samkommunen ansågs skattskyldig för alla inkomster av näringsverksamhet och för fastighetsinkomster till kommun och församling. I beslutet togs inte ställning till vilken verksamhet hos samkommunen som skulle beskattas som näringsverksamhet eller vad som avses med allmänt eller allmännyttigt bruk av en fastighet i kommunens verksamhet. (HFD 1.12.2005/3210)

⁷⁹ I bokföringen kan inga andra reserver än de som medför skatteavdragsrätt bildas (se RP 111/1992 och 173/1997, samt bokföringsnämnden 2001/1659 och 2002/1694). Frivilliga reserveringar som enligt näringskattelagen (NSL) är avdragbara är bl.a. *återanskaffningsreservering* (43 §), *driftsreservering* (46 a §) och *prissänkingsreservering* (49 §). Avdragsrätt i beskattningen förutsätter att reserveringen antecknats i bokföringen.

3.3.7 Avsättningar

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL, Kons

Avsättningar bokförs som kostnader i resultaträkningen. Sättet att bokföra dem motsvarar således bokföringen och redovisningen av resultatregleringar. Då utgiften eller förlusten realiserats bokförs de förverkligade utgifterna som kostnad i resultaträkningen och avsättningen korrigeras som en minskning av motsvarande kostnadskonto.

I balansräkningen delas avsättningar in i avsättningar för pensioner och övriga avsättningar. Avsättningar beskrivs närmare i kapitel 7 i bokföringsnämndens kommunsektions *allmänna anvisning om upprättande av balansräkning*.

3.3.7.1 Avsättningar för pensioner

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL, Kons

Avsättningar för pensioner innefattar pensionsansvar för pensioner vilka ordnats utanför OffPL-systemet. Sådana utgörs av pensioner som kommunen beviljat som kompensation för nedsatt pension vid förtidspensionering⁸⁰.

Framtida utgifter för den bokföringsskyldiges pensionsförpliktelser ska bokföras som kostnad och avsättningar (*BFL 5:1 §*). Framtida utgifter som förorsakas av pensionsansvar som inte baseras på OffPL bör upptas som kostnader och avsättningar i bokslutet för den räkenskapsperiod under vilken kommunen har förbundit sig till pensionsansvaret.

3.3.7.2 Övriga avsättningar

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL, Kons

Framtida utgifter som förutsätter avsättningar kan i kommunen vara till exempel skadestånd som förorsakats eller som sannolikt uppstår på grund av garanti- eller produktansvar eller miljöansvar⁸¹. Andra exempel på utgifter som kan dras av från intäkterna som avsättningar är kommunens garantiavsättning och avsättning för slutarbeten, patientskadeansvar⁸², medlemskommuns andel av samkommunens underskott⁸³, återbetalning av statsunderstöd⁸⁴, utgifter för uppsägning av avtal, hyra för hyreslokaler som står tomma eller som hyrts ut till lägre hyra samt av affärsverksamheten förorsakade sanerings- och nedläggningsutgifter vilka realiserats först under följande år, vilka kommunen redan under räkenskapsperioden eller vid bokslutstidpunkten har förbundit sig att betala. Framtida förluster är till exempel borgensförluster som är säkra eller sannolika vid

⁸⁰ Bokföringsnämndens kommunsektions utlåtande 2009/89 om värdering av pensionsansvar för egna pensioner i kommunala sammanslutningar. Utlåtandet ersätter det tidigare utlåtandet 3/1996.

⁸¹ Bokföringsnämndens kommunsektion har gett utlåtandena 52/2002 och 97/2011 om hur kostnader i anslutning till eftervård av en soptipp ska behandlas i bokslutet och om bokföringsmässig behandling av kostnader för återställande av kommunal avstjälpningsplats. Då de i 5 kap. 14 § i *bokföringslagen* föreskrivna rekvisiten för avsättning uppfylls i fråga om eftervårdskostnaderna för en soptipp, ska utgifterna, till den del de inte är realiserade, bokföras som kostnader och avsättningar. Avsättningen upplöses mot realiserade utgifter som bokförs i framtida bokslut.

⁸² Bokföringsnämndens kommunsektions utlåtande 108/2015 om ändring av bokföringsanvisningarna om patientförsäkringsansvar och utlåtande 122/2019 om den nya patientförsäkringslagens påverkan på bokföringen av patientförsäkringsansvar.. [2020]

⁸³ Bokföringsnämndens kommunsektions utlåtande 113/2015 om bokföringen av en samkommuns underskott i medlemskommunernas bokföring.

⁸⁴ Bokföringsnämndens utlåtande 1879/2011 om behandling av återbetalning av statsstöd.

bokslutstidpunkten, eller till sitt nettobelopp betydande finansiella förluster till följd av finansieringsarrangemang⁸⁵. Övriga avsättningar specificeras i noterna.

3.3.8 Förvaltad kapital

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL, Kons

Förvaltad kapital utgörs av *Statliga uppdrag*, *Donationsfonders kapital* och *Övrigt förvaltad kapital*. Förvaltad kapital uppstår av de förmedlingsuppdrag och andra uppdrag som kommunen har hand om. Förvaltade medel anger beloppet av de medel som kommunen förvaltar medan förvaltad kapital anger de skulder (ansvar) för vilka kommunen ansvarar gentemot uppdragsgivaren.

När det gäller förmedlade lån och andra motsvarande uppdrag i vilka kommunen av uppdragsgivaren får en utbetalning för vidarebefordran till tredje part används både kontot för förvaltade medel och kontot för förvaltad kapital.

Donationsfonder

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky

Donationsfonderna tas upp under förvaltad kapital i kommunens balansräkning ifall medlens användning och ökning begränsas av villkor i avtal, testamente eller gåvobrev.

Tillgångar som tillfallit kommunen genom donation eller testamente och vars användning inte har begränsats, hänförs

till lämpliga balansposter och upptas som inkomst i resultaträkningen.

Räntan på medel som eventuellt överförts till kommunens penningkonton bokförs som finansiell kostnad och som ökning i det förvaltade kapitalet i fråga⁸⁶.

Insättningar till och uttag från en donationsfond som ingår i förvaltad kapital och förvaltade medel bokförs i kommunen på balanskontona. Insättningar till och uttag från en donationsfond som ingår i övrigt eget kapital bokförs via resultaträkningen.

Förändringar i en donationsfond som ingår i förvaltad kapital och förvaltade medel tas inte in i kommunens resultaträkning. I finansieringsanalysen ingår förändringar i förvaltad kapital och förvaltade medel i förändringar i övrig likviditet.

⁸⁵ Bokföringsnämndens utlåtande 1878/2011 om hantering av ränteswapavtal i bokslutet hos s.k. liten bokföringsskyldig, utlåtande 1912/2014 om hantering av ett ränteswapavtal i anknytning till banklån i bokslut och utlåtande 1963/2016 om säkringskalkyler och hantering av ränteswapavtal. Dessutom bokföringsnämndens kommunsektions utlåtande 116/2017 om hantering av ränteswapavtal ingångna i säkringssyfte i kommunala bokslut.

⁸⁶ Bokföringsnämndens kommunsektions utlåtande 80/2007 om behandling av statens regionutvecklingsmedel och EU:s strukturfondsmedel i landskapsförbundets bokföring.

3.3.9 **Koncernreserv**

Används i följande kalkylschema(n): Kons

Koncernreserven tas upp bland balansräkningens passiva som en särskild post före främmande kapital. Den oavskrivna koncerngoodwill samt den koncernreserv som inte har intäktsförts får tas upp som en post i koncernbalansräkningen

Koncernpassive till exempel då

- tillgångsposterna i det förvärvade företaget är övervärderade ur koncernens synvinkel
- de verkliga skulderna i det förvärvade företaget är större än de skulder som upptagits i balansräkningen
- det förvärvade företaget förväntas gå med förlust under pågående räkenskapsperiod eller under följande räkenskapsperioder
- förvärvet har gjorts till ett förmånligt pris.

Den del av koncernpassiva som inte kan fördelas kallas koncernreserv. Koncernpassiva fördelas enligt koncernens ägarandel på de tillgångs- och skuldposter hos dotterföretaget till vilka koncernpassiva kan hänföras (*BFL 6:8.4 §*). Avsättningar jämställs också med skulder. Fördelningen innebär att beloppet för koncernpassiva i koncernbalansräkningen minskas från tillgångsposternas bokföringsvärde och läggs till skuldposternas bokföringsvärde.

3.3.10 **Främmande kapital**

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL, Kons

Främmande kapital ska i balansräkningen delas in i huvudgrupperna långfristigt och kortfristigt främmande kapital. Som långfristigt skuld betraktas en sådan skuld som förfaller till betalning efter en längre tid än ett år. En kortfristigt skuld förfaller till betalning efter ett år eller en kortare tid.

3.3.10.1 **Långfristigt främmande kapital**

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL, Kons

Vid konteringen av lånekapital tillämpas den indelning som anges i balansschemat. Dessutom ska koncernbokslutets elimineringskrav beaktas, eller också utreds de interna lånen till exempel utgående från lånereskontra.

De amorteringar på långfristiga lån som förfaller till betalning under året efter bokslutet överförs i bokslutet från långfristigt främmande kapital till kortfristigt främmande kapital.

Om kommunen övertar ett annat samfunds skuld, ska skulden specificeras. Om kommunen har övertagit en skuld på basis av borgen, ska även den specificeras, liksom den del som övertagits från ett offentligt samfund.

Masskuldebrevslån

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL, Kons

Masskuldebrevslån är skuldebrevslån som är utställda på innehavaren och som är omsättningsbara, det vill säga de kan säljas vidare. I allmänhet delas ett masskuldebrevslån på flera skuldebrev som utbjuds för teckning. Exempel på masskuldebrevslån är kommuncertifikat, obligationer, debenturer samt konvertibla skuldebrev och optionslån.

Lån från finansiella institut och försäkringsanstalter

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL, Kons

I posten *Lån från finansiella institut och försäkringsanstalter* upptas lån från banker och andra finansiella institut samt lån från skade- och livförsäkringsbolag. Lån från arbetspensionsanstalter hör till gruppen *Lån från offentliga samfund*.

En checkräkningskredit kan också vara lån från finansiella institut. I fråga om en checkräkning med kredit noteras skulden för ifrågavarande tidpunkt i balansräkningen. En checkräkningslimit som är av betydelse för likviditeten bör dock gärna redovisas i noterna till bokslutet liksom det belopp som inte utnyttjats. Utnyttjad kreditlimit noteras i balansräkningen som långfristig skuld om krediten inte har en på förhand fastställd förfallodag eller om förfallodagen är senare än ett år från bokslutsdagen. I annat fall noteras limiten som kortfristig skuld.

Finansiella institut och försäkringsanstalter är inhemska inlåningsbanker, Kommunfinans Abp, övriga inhemska finansiella institut och försäkringsanstalter samt utländska finansiella institut och försäkringsanstalter.

Lån från offentliga samfund/Lån från kommunen/samkommunen

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL, Kons

Offentliga samfund är staten, kommunerna och samkommunerna samt socialskyddsfonderna.

Skulder som uppkommit genom återlåning av medel inbetalda till pensionsanstalter utgör *Lån från offentliga samfund*. Så kallade investeringslån från pensionsanstalter bokförs antingen som lån från offentliga samfund eller som lån från finansiella institut och försäkringsanstalter beroende på till vilken grupp kreditgivaren hör enligt sektorindelningen.

Ett samlingskonto för affärsverket och centralkassan upptas i balanskontogruppen *Lån till kommunen/samkommunen*. Samlingskonton mellan centralkassan och balansenheter öppnas på motsvarande sätt inom fordringar och skulder.

Lån från övriga kreditgivare

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL, Kons

Övriga kreditgivare utgörs av följande:

Övriga inhemska kreditgivare

Till gruppen räknas andra kreditgivare än finansiella institut, försäkringsanstalter och offentliga samfund. Sådana är bland annat privata och offentliga företag (även statliga och kommunala företag samt landskapens företag), bostadsaktiebolag och övriga bostadssamfund, församlingar, stiftelser, föreningar och liknande icke vinstdrivande sammanslutningar samt privata hushåll.

Övriga utländska kreditgivare

Hit räknas sådana lån från utlandet där kommunens fordringsägare är en annan utländsk kreditgivare än ett finansiellt institut eller en försäkringsanstalt (t.ex. ett utländskt företag).

Erhållna förskott

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL, Kons

Med erhållna förskott avses betalning för försäljning av prestationer i anslutning till den egentliga verksamheten då betalningen erhållits före överlåtelse av prestationen. Förskott för annat än egentlig produktion av prestationer (t.ex. ränteförskott) bokförs vanligen som resultatregleringar. Eftersom uthyrning av bostäder är en del av kommunens egentliga verksamhet är det befogat att bokföra hyresförskott som erhållna förskott. Förskottsbetalningar för försäljning av tillgångar bland bestående aktiva bokförs också som erhållna förskott.

Erhållna förskott tas upp under långfristigt främmande kapital om den överlåtelse som de hör till kommer att ske senare än ett år efter bokslutstidpunkten⁸⁷. Förskottsbetalningen noteras som intäkt då den förskottsbetalda prestationen överläts. Då det återstår ett år eller en kortare tid till överlåtelse av den förskottsbetalda prestationen överförs förskottsbetalningen från långfristigt främmande kapital till kortfristigt främmande kapital

Leverantörsskulder

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL, Kons

Leverantörsskulder är skulder som beror på att anskaffningen av produktionsfaktorer bokförs enligt prestationsprincipen. Som leverantörsskulder bokförs skulder för anskaffning av produktionsfaktorer såsom råvaror, förnödenheter, varor samt tjänster och produktionsredskap. Till skillnad från resultatregleringar ska leverantörsskulder bokföras mot inköpsreskontra. Bokföring som leverantörsskuld ska alltid grunda sig på överlåtelse av en tillgång.

En leverantörsskuld är långfristig om den förfaller till betalning senare än ett år efter räkenskapsperiodens utgång. Ifall skulden förfaller till betalning i flera rater upptas den del av skulden som förfaller inom ett år eller tidigare under kortfristigt främmande kapital.

Övriga skulder/Anslutningsavgifter och övriga skulder

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL, Kons

⁸⁷ Bokföringsnämndens kommunsektions utlåtanden 94/2010, 70/2005 och 67/2005 om markanvändningsavtal.

Som övriga långfristiga skulder redovisas andra än ovan nämnda långfristiga skulder till den del deras återbetalningstid är längre än ett år. Som övriga långfristiga skulder bokförs exempelvis inlösningsskulden för ett hyresobjekt då kommunen som hyrestagare, på basen av inlösningsklausulen, bokför hyresobjektet bland bestående aktiva i balansräkningen. I detta fall bokförs den inlösningsskuld som motsvarar anskaffningsutgiften som långfristigt främmande kapital, förutom följande års amorteringar vilka bokförs som kortfristigt främmande kapital. Inlösningsskulden bör enligt rekommendationerna redovisas som en särskild post i balansräkningen eller omnämnas i noterna.

Till övriga skulder hör också pant för nycklar och hyresgarantier. De är i allmänhet långfristiga.

Om en anslutningsavgift som uppbärs av en kommunal inrättning kan återbäras (m.a.o. återbetalningsskyldighet föreligger), bokförs den på balansräkningen under *Övriga skulder* företrädesvis som *Anslutningsavgifter och övriga skulder*. Anslutningsavgifter som kan återbäras bör enligt rekommendationerna bokföras som en särskild underbenämning under samma post. Indelningen i anslutningsavgifter och övriga skulder kan också redovisas i noterna⁸⁸.

Uppgift som ska rapporteras skilt är totalbeloppet av erhållna kontantsäkerheter i anslutning till derivatavtal och värdepappersutlåning.

Långfristiga anslutningsavgifter och övriga skulder redovisas enligt sektor.

Resultatregleringar

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL, Kons

En resultatreglering sammanhänger med en inkomst eller en utgift som enligt prestationsprincip realiserar under en annan räkenskapsperiod än då den erhålles eller betalas i pengar. Med resultatregleringar avses bland annat följande poster (se också exempel under kortfristigt främmande kapital):

- Under räkenskapsperioden eller en tidigare räkenskapsperiod erhållna betalningar av sådana inkomster som realiserar på prestationsbasis eller på motsvarande sätt under följande räkenskapsperioder, om dessa inte ska tas upp bland förskottsbetalningar. Som resultatregleringar bokförs inkomstförskott, som i förskott erhållna statsandelar, stöd och bidrag samt ränteinkomster.
- Framtida utgifter och förluster om dessa inte ska tas upp bland avsättningar enligt BFL 5:4.3 §. Till resultatregleringarna hänförs också icke realiserade förluster och på förpliktelse baserade utgifter, vilka säkert realiserar och för vilka tidpunkten för realisering och beloppet är kända⁸⁹.

3.3.10.2 Kortfristigt främmande kapital

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, LL, Kons

⁸⁸ Bokföringsnämndens kommunsektions utlåtande 65/2004 om behandlingen av anslutningsavgifter, och bokföringsnämndens utlåtande 1650/2001 om bokföring av elanslutningsavgifter.

⁸⁹ Avdrag av framtida utgifter och förluster i bokslutet beskrivs i bokföringsnämndens kommunsektions *allmänna anvisning om upprättande av balansräkning*, kapitel 7 *Avsättningar*.

Masskuldebrevslån under kortfristigt främmande kapital är amorteringar på masskuldebrevslån som förfaller till betalning under året efter bokslutet.

I *Lån från finansiella institut och försäkringsanstalter*, *Lån från offentliga samfund* och *Lån från övriga kreditgivare* ingår förutom så kallade kassalån även amorteringar på långfristiga lån under det år som följer på bokslutet.

Övriga skulder

Används i följande kalkylschema(n): Kunta, ky, Kons

Övriga kortfristiga skulder omfattar bland annat till skatter och socialskydd hörande skulder, till exempel förskottsinnehållning på utbetalda löner, socialskyddsavgifter och övriga poster i anslutning till socialskydd som redovisas i samband med förskottsinnehållningen⁹⁰.

Mervärdesskatteskulden bokförs bland övriga skulder. Mervärdesskatt ska inte i något skede bokföras som intäkt eller kostnad på resultaträkningen. Den utgör till sin natur en genomgångspost där betalningsplikten härrör från att kommunen har fakturerat mervärdesskatt i samband med försäljning av prestationer.

Resultatregleringar

En resultatreglering sammanhänger med en inkomst eller en utgift som enligt prestationsprincip realiserar under en annan räkenskapsperiod än då den erhålles eller betalas i pengar. Med resultatregleringar avses bland annat följande poster (se också exempel under långfristigt främmande kapital):

- Sådana utgifter realiserade på prestationsbasis eller på motsvarande sätt för vilka ingen betalning har erlagts, om dessa inte ska tas upp bland leverantörsskulder. Som resultatregleringar bokförs bland annat till räkenskapsperioden hörande obetalda löner (t.ex. övertidslöner eller resultatpremier) och semesterlöneskuld⁹¹ och därtill hörande lönebikostnader, kalkylerade lönebikostnader för löner som betalats för räkenskapsperioden, inkl. pensions-, arbetslöshets-, olycksfallsförsäkrings- och grupplivförsäkringsskuld till den del dessa inte redovisats i samband med förskottsinnehållningen på lön som utbetalts under räkenskapsperioden, samt skulder för årsrabatter och andra rabatter, ränte-, försäkringspremie-, hyres- och skatteskulder.

Uppgift om periodisering av räntor, det vill säga ränteskulder som är periodiserade till räkenskapsperioden, ska redovisas skilt.

3.3.10.3 Skulder till dottersamfund, samkommuner samt intressesamfund och ägarintressesamfund

I noterna till bokslutet ska anges separat skulder till dottersamfund, skulder till samkommuner där kommunen är medlem respektive skulder till intressesamfund och övriga ägarintressesamfund, specificerade

⁹⁰ Bokföringsnämndens utlåtande 1561/1999 behandlar grupperingen av konton inom resultatregleringar och övriga kortfristiga skulder.

⁹¹ Bokföringsnämndens kommunsektion har gett utlåtandet 103/2012 om bokföring av semesterlöneskuld och utlåtandena 114/2016 och 117/2018 om bokföring av semesterpenningar.

i långfristigt och kortfristigt främmande kapital. Dessa skulder ska redovisas i noterna med följande gruppering:

- Erhållna förskott
- Leverantörsskulder
- Övriga skulder
- Resultatregleringar.

4 Serviceklassifikation för kommuner och samkommuner

Kodtjänsten och bilaga 5 till föreliggande handbok innehåller de gemensamma definitionerna av tjänsterna. Tjänsterna i klassifikationen beskrivs organisationsoberoende. Kommuner och andra användare av uppgifter kan själva skapa ytterligare hierarkier enligt eget behov.

Klassifikationen täcker både de uppgifter som lagstiftningen ålägger kommunerna och de uppgifter som kommunerna själva tar på sig. I serviceklassifikationen beaktas dessutom de offentlighetsrättsliga samfundens befintliga tjänsteklassifikation COFOG, kommunstatistikens krav och andra klassifikationer som tagits fram för informationsbehandling (bl.a. klassifikationer för behandling av dokumentär information, näringsgrensindelningen). Klassifikationen har också harmoniserats med Institutet för hälsa och välfärds definitioner av datainnehållet för registrering av servicehändelser inom social- och hälsovården.

De kostnads- och intäktsslag som hänförs till serviceklasserna samt övriga anvisningar för myndighetsrapportering av kostnadsredovisningen beskrivs i kapitel 5 Kommunernas och samkommunernas kostnadsredovisning.

Denna serviceklassifikation lämpar sig för granskning av ekonomiska uppgifter och kostnader för service men inte för ärendehantering.

4.1 Ekonomirapportering av social- och hälsovårdens tjänster samt en del övriga tjänster med serviceklassifikationen för kommuner och samkommuner

Serviceklassifikationen för kommunernas och samkommunernas social- och hälsovård, räddningsväsende och miljö- och hälsoskydd har delvis två nivåer för grov (ospecificerade tjänster) respektive exakt (per serviceklass) klassificering av köp av kundtjänster. Den grova klassifikationen kan dock endast tillämpas på tjänster som köps av kommuner och samkommuner; tjänster som köps av privata serviceleverantörer ska specificeras enligt den exakta klassifikationen. Syftet med den tudelade klassifikationen är först och främst att säkerställa att man på riksnivå får uppgifter om de utgifter produktionen av tjänsterna orsakar på exakt nivå, det vill säga med en mer specificerad serviceklassifikationsnivå. Med två nivåer säkerställs även att den som köper tjänsterna kan göra bokföringen på en grövre nivå, varigenom inga betydande ändringar behövs i de nuvarande faktureringsystemen. Nedan presenteras exempel på användningen av den grova och den exakta serviceklassifikationen.

Den grova klassifikationen kan användas i tjänsteköparnas bokföring för social- och hälsovårdens, räddningsväsendets och miljö- och hälsoskyddets serviceklassifikationer. Övriga tjänster rapporteras alltid med exakt klassifikation. Köp av kundtjänster från privata rapporteras alltid med exakt klassifikation. Den grova serviceklassifikationen kännetecknas av att numreringen slutar med noll, tjänstens namn innehåller ordet ”ospecificerad” och bakgrundsfärgen är blå. Man kan också använda sig av kolumnen *tjänst* (grov) där den grova klassen angivits på radnivå. I klassen ”ospecificerad” rapporteras tjänsterna under klassen med löpande numrering. I figur 1 ingår alltså 2232 *Serviceboende och familjevård för äldre* i den grövre klassen 2230 *Äldreservice, specificerad*. Däremot ingår klassen 2201 *Institutionsservice för äldre* inte i klassen 2180 *Öppna sociala insatser för barn och familjer, specificerade*. Ifall köp och administration av tjänsterna medför kostnader för förvaltning och stödfunktioner ska kostnaderna allokeras enligt orsaksprincipen till klassen ”ospecificerad” genom interna poster eller övervältringsposter, eller exakt till de enskilda tjänsterna.

Investeringar ska alltid allokeras enligt den exakta klassifikationen.

9	Ospecificerad service för barn	2180	Ospecificerad service för barnfamiljer
10	Ospecificerad service för barn	2181	Socialarbete och -handledning för barnfam
11	Ospecificerad service för barn	2182	Hemservice och familjearbete för barnfamil
12	Ospecificerad service för barn	2183	Rådgivning i uppfostrings- och familjefrågo
13	Ospecificerad service för barn	2185	Mödrahems- och skyddshems-service
14		2191	Familjerättslig service
15		2201	Service på en institution för äldre
16		2211	Serviceboende med heldygnsomsorg för ä
17	Ospecificerade tjänster för äldre	2230	Ospecificerade tjänster för äldre
18	Ospecificerade tjänster för äldre	2231	Centraliserad klient- och servicestyrning för
19	Ospecificerade tjänster för äldre	2232	Serviceboende och familjevård för äldre
20	Ospecificerade tjänster för äldre	2233	Service som stöder rörlighet enligt socialva
21		2251	Anstalts-service för handikappade
22		2261	Serviceboende med heldygnsomsorg för h

Figur 2. Exempel på användningen av klassifikationen.

Den exakta klassifikationen används av alla organisationer som producerar tjänster, såsom samkommuner och värdkommuner. Köparorganisationerna kan däremot använda den grövre klassifikationen som i stor utsträckning motsvarar Statistikcentralens tidigare uppgiftsklassificering. Den grova klassifikationen kan dock endast tillämpas på tjänster som köps av kommuner och samkommuner; tjänster som köps av privata serviceleverantörer ska specificeras enligt den exakta klassifikationen. Kommuner och samkommuner kan dock välja att tillämpa den exakta klassifikationen vid köp av kundtjänster i hela sin serviceproduktion.

Nedan följer några exempel på hur klassifikationen i två nivåer tillämpas. Exempelen gäller social- och hälsovårdstjänster, men samma principer tillämpas även på räddningsväsendets och miljö- och hälsoskyddets tjänster.

Exempel 1: Kommunen har lagt ut social- och hälsovården till en samkommun

Samkommunen producerar social- och hälsovårdstjänsterna och använder den exakta serviceklassifikationen i sin ekonomirapportering. Den kommun som lagt ut tjänsterna rapporterar däremot på en grövre nivå. Kommunen ska se till att samkommunen fakturerar kommunen enligt den grova rapporteringsnivån eller med en noggrannare specifikation. Om samkommunen fakturerar tjänsterna med en noggrann specifikation kan köparkommunen välja att använda den exakta klassifikationen i sin bokföring.

Exempel 2: Värdkommunmodellen

Värdkommunen specificerar serviceproduktionens utgifter och inkomster enligt en noggrann serviceklassifikation. Avtalskommunen kan i egenskap av köpare bokföra inköpen med en grövre klassifikation. Kund- och klientavgifterna och övriga intäkter från andra än kommuner och samkommuner ska alltid specificeras enligt den noggranna serviceklassifikationen.

Exempel 3: Kommunen köper social- och hälsovårdstjänster av en privat serviceproducent

Då en kommun köper social- och hälsovårdstjänster av en privat serviceproducent anses kommunen producera social- och hälsovårdstjänsterna själv. Därför ska kommunen rapportera sina social- och hälsovårdsutgifter med noggrann klassificering.

Exempel 4: En samkommun som producerar social- och hälsovårdstjänster köper social- och hälsovårdstjänster av en annan samkommun

Den samkommun som producerar tjänsterna använder en exakt specifikation och den samkommun som köper tjänsterna kan ange dem med en grövre klassifikation.

5 Kommunernas och samkommunernas kostnadsredovisning

Det främsta syftet med anvisningarna för kostnadsredovisning är att harmonisera kostnadsredovisningspraxisen i kommunerna och samkommunerna för att den ekonomiska information som kommunerna rapporterar till myndigheterna ska vara så jämförbar som möjligt. Standardiseringen av god praxis för kostnadsredovisning ökar också kommunernas egen kostnadsmedvetenhet och fungerar därmed som underlag för ett förbättrat resultat och en transparent prissättning av tjänsterna. Därigenom stödjer anvisningen både den interna och den externa redovisningen i kommunerna.

Den kostnadsuppföljning som externa finansiärer kräver kan vara exaktare än denna rekommendation och förutsätter antagligen en helt fristående kostnadsuppföljning och rapportering som följer regler fastställda av finansiären. Anvisningen om kostnadsredovisning stöder också redovisningen för den ekonomiska uppföljning som externa finansiärer kräver till den del att den höjer den allmänna kompetensen kring kostnadsredovisning och harmoniserar praxisen i anslutning till fördelning av indirekta kostnader.

Man bör sträva efter att automatisera kostnadsredovisningen i så hög utsträckning som möjligt. Det innebär att utvecklingen av kostnadsredovisningen har samband med utvecklingen av datasystemen. Därför bör bokföringen och konto- och redovisningsstrukturen byggas upp så att de stöder automatiseringen av kostnadsredovisningen. Den finansiella information som kommunerna rapporterar till myndigheterna förutsätter att systemen har beredskap för elektronisk dataöverföring.

5.1 Principer för kostnadsredovisning

En bra kostnadsredovisning grundar sig på orsaksprincipen. Kostnadsunderlaget för varje serviceklass, produkt, funktion eller annat redovisningsobjekt som ska rapporteras bör beskriva den mängd resurser som krävs för att producera eller ordna tjänsten. Sambandet mellan verksamhet och ekonomi bör hållas i minnet då man tolkar orsaksprincipen samt bokför och rapporterar uppgifter. Enligt orsaksprincipen kan man vid kostnadsredovisningen hänföra kostnader direkt eller indirekt eller genom kalkylmässig fördelning enligt exempelvis prestationsmängder eller kostnadsposter, beroende på den post som ska allokeras.

Genom harmoniseringen av kostnadsredovisningen eftersträvas ett läge där redovisningen alltid ger ett jämförbart slutresultat som iakttar orsaksprincipen så bra som möjligt. Orsaksprincipen ska tillämpas i så lång utsträckning som den är relevant för slutresultatet av redovisningen.

En fungerande kostnadsredovisning byggs upp nedifrån uppåt. I en idealsituation hänförs kostnaderna bara en gång på basnivå och de uppgifter som behövs för myndighetsrapporteringen och andra ändamål fås genom att man grupperar kostnader som redan hänförs en gång.

Den kostnadsredovisning som stöder myndighetsrapporteringen bör integreras i kommunernas bokföring och i de kostnadsredovisningssystem som stöder bokföringen. De som ansvarar för uppföljningen och rapporteringen av ekonomin ska säkerställa att den kostnadsinformation som systemet tar fram grundar sig på aktuella fördelningsfaktorer och att fördelningen av kostnaderna sker enligt orsaksprincipen. Kommunerna använder olika slags datasystem för bokföringen och redovisningen. Automatiseringen av beräkningen av uppgifterna för myndigheterna kräver sannolikt också systemutveckling eller framtagning av tilläggstjänster.

Kostnadsredovisningen i anslutning till serviceklasserna följer fullständighetsprincipen, varvid alla kostnads- och intäktsposter som räknas upp i avsnitt 5.5 hänförs till någon av serviceklasserna. Syftet med kostnadsredovisning enligt serviceklasser är att göra kommunernas och samkommunernas driftkostnader jämförbara.

Serviceklassen Stödtjänster är avsedd att underlätta allokeringen av övervältringsposterna i boksluten. I serviceklassifikationen är den en hjälpklass med vilken olika organisationer ska kunna allokera kostnaderna för stödtjänsterna så lika som möjligt och iaktta fullständighetsprincipen i sin redovisning.

5.2 Användning av registreringskod enligt kubmodellen

Registreringskoden i bokföringen bör utnyttjas i så stor omfattning som möjligt när kostnader hänförs till redovisningsobjekt. Kostnader som hänför sig direkt till redovisningsobjekten bör fördelas redan i basbokföringen i så hög utsträckning som möjligt för att kostnaderna för redovisningsobjekten ska fås automatiserat från bokföringssystemet utan tilläggsutredningar eller separat redovisning.

Vid direkt fördelning av kostnaderna anger den som handlägger verifikatet en registreringskod för redovisningsobjekt och väljer därmed till vilket redovisningsobjekt posten ska hänföras. Fördelen med att hänföra kostnader direkt – jämfört med kalkylmässig fördelning – är att handläggaren i allmänhet (och i synnerhet vid centraliserad handläggning av verifikat) känner bättre till verksamheten än en kalkylmässig fördelare. Om kostnaderna fördelar sig på ett flertal olika redovisningsobjekt (t.ex. centraliserad förvaltningsorganisation), risken för mänskliga fel är stor och en direkt fördelning skulle förutsätta betydande manuellt arbete av den som handlägger verifikatet, kan kostnaderna registreras grovt i bokföringen och hänföras på en mer exakt nivå i kostnadsredovisningsdelen eller kostnadsredovisningsprogrammet.

Med kubmodellen avses att uppgifterna för myndighetsrapporteringen tas fram i så stor omfattning som möjligt enligt modellen **konto–serviceklass–partnerkod** (= kuben). De olika dimensionerna kan integreras i registreringskoden så att man redan då uppgifter matas in i bokföringen anger de koder som behövs för den externa rapporteringen, nämligen konto, serviceklass och partnerkod. Detta kan ske exempelvis genom summering (eller spridning) av ett redovisningsobjekt i organisationens interna redovisning på serviceklasserna eller registrera serviceklassen i uppgifterna om redovisningsobjektet. I så fall genereras de externa ekonomirapporterna huvudsakligen redan då uppgifterna bokförs.

Till den del som kommunens egen klassifikation inte stödjer till exempel serviceklassifikationen ska kommunen använda metoder för kostnadsredovisning och efterredovisning för att allokera kostnaderna och intäkterna.

Sektorklassifikationen integreras i en partnerkod eller annat redovisningsobjekt genom Statistikcentralens kodnyckel för FO-nummer. Dessutom avskiljs interna poster från externa med hjälp av registreringskoden.

I kuben omfattar varje dimension även de övriga dimensionerna, så att till exempel statsandelarna innehåller en sektorklassificering trots att de alltid tilldelas av staten. Detta leder inte till några praktiska problem eftersom sektordimensionen då bara får värden för en extern sektor som registreras på raden automatiskt eller så passiveras dimensionen för de övriga sektorerna.

Ett sätt är att harmonisera de egna klassifikationerna med klassifikationerna i kubmodellen, till exempel genom att samordna kostnadsställena med serviceklassifikationen. Kommunerna kan ha exaktare klassifikationer, som konton eller produkter, men dessa ska kunna summeras till kubmodellen och klassifikationen av de uppgifter som Statskontoret samlar in. Om kommunen inte lyckas harmonisera hela sin klassifikation med den gemensamma klassifikationen ska den tillämpa de automatiserade metoderna för kostnadsredovisning.

Rapporteringsmodellen utgår från antagandet att dimensionerna inte blandas med varandra. Det rekommenderas att interna poster inte avskiljs med hjälp av konton utan med partnerkoder. Exempelvis köpt av kundtjänster bör inte längre bokföras på olika konton, som köp av kundtjänster av kommuner, utan sektordimensionen (samt fördelningen mellan intern/extern) anges med partnerkod eller annat redovisningsobjekt.

Det är inte möjligt att fördela alla kostnader genom noteringar enligt kubmodellen, utan en del måste allokeras på redovisningsmässiga grunder. Till exempel övervältrade förvaltningskostnader fördelas på redovisningsobjekten efterhand.

Den tidigare tabellen 41, numera rapporteringsuppsättningen TOTT, är inte förenlig med kubmodellen, utan den kräver ett separat kostnadsredovisningsprogram som kombinerar för efterredovisning till exempel ekonomidata från kubmodellen, elevdata och viktcoefficienter.

5.3 Sektordimension samt fördelning i interna och externa poster

Kostnadsslagen ska specificeras enligt Statistikcentralens sektorklassifikation och med den noggrannhet som krävs i XBRL-taxonomin för kommuner och samkommuner. Till exempel köp av tjänster fördelas per sektor enligt vem tjänsten har köpts av.

Partnerkoden används vid sektorklassificeringen samt fördelningen av interna och externa poster i bokslutet och serviceklassificeringen. När varje notering i bokföringen har hänförts till en sektor (extern respektive intern) med partnerkoden, kan man vid behov ta ut rapporter för både den externa ekonomirapporteringen och för olika nivåer inom koncernen.

Partnerkoden har följande indelning:

I följande externa sektorer för serviceklasserna: privata – staten – samkommuner – kommuner – bolag i kommunkoncernen osv.

I följande interna sektorer för serviceklasserna: affärsverk – enheter i moderkommunen osv.

Sektorklassifikationen bör byggas upp i systemet utifrån FO-nummer eller motpartskod. Då kan systemet automatiskt hänföra FO-numret till rätt sektor. För den externa sektorklassificeringen används Statistikcentralens kodnyckel för FO-nummer. Hur fysiska personer ska hänföras till rätt sektor avgörs av uppgiftslämnaren. Om en privatperson inte har ett FO-nummer kan kodnyckeln inte användas. Vid sektorklassificering ska privatpersoner hänföras med andra metoder till sektorn S14 Hushåll i sektorklassifikationen.

Huruvida en post ska betraktas som extern eller intern beror på redovisningskontexten. Interna och externa poster uppfattas på olika sätt inom serviceklasserna, koncernresultaträkningen, primärkommunens resultaträkning osv. För att de nödvändiga elimineringarna ska kunna ske effektivt och automatiskt måste de uppgifter som tas fram i basbokföringen ha rätt format. Det måste vara klart för systemet vilka poster som är interna eller externa eller som ska elimineras vid rapporteringen.

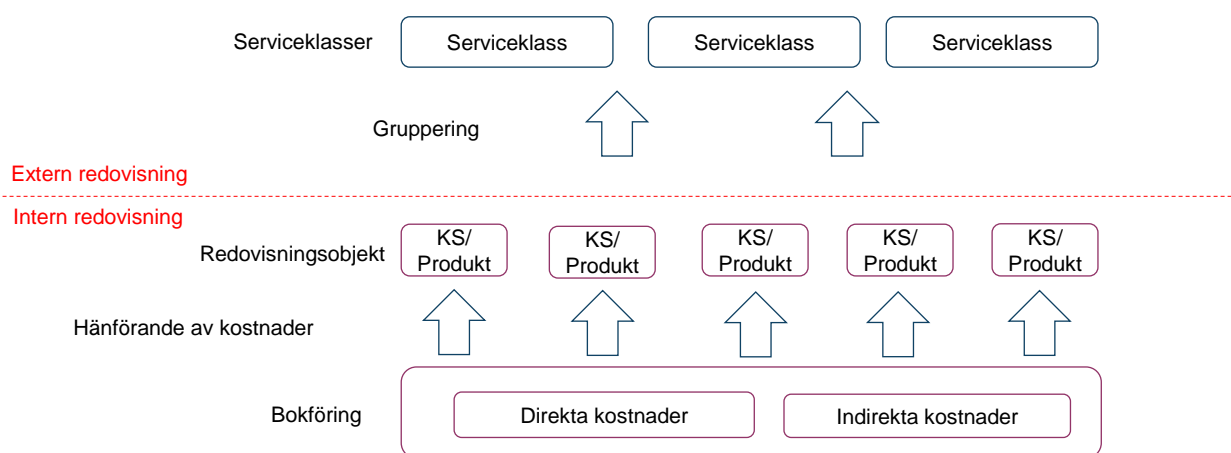
5.4 Intern och extern rapportering (myndighetsrapportering)

Intern redovisning och rapportering görs för organisationens egna ledning och prissättning, men samma data kan grupperas för rapportering till myndigheterna. I kostnadsredovisningsprocessen hänförs kostnaderna först till sina respektive redovisningsobjekt. Därefter samlas uppgifterna för myndighetsrapporteringen, till exempel kostnaderna för serviceklasserna, genom att sammanställa lämpliga redovisningsobjekt. En redovisningsmodell som byggs upp på det här sättet tjänar både kommunens interna och externa rapportering.

För att kostnadsredovisningen ska vara effektiv ska verksamheten ha klassificerats i operativt och ekonomiskt rationella helheter, exempelvis tjänster, produkter eller aktiviteter.

Produktifiering betyder att serviceproduktionen struktureras som tjänstehelheter, med andra ord produkter som överlåts till kunderna. Centraliserade stödtjänster bör också produktifieras i stor omfattning som möjligt för att även den interna handeln ska basera på produktifiering.

Produktifiering främjar transparensen i prissättningen och ökar den allmänna kostnadsmedvetenheten allteftersom medvetenheten om verksamheten och dess kostnader ökar. Detta underlättar också jämförelserna mellan enheterna. Produkt- eller aktivitetsbaserad redovisning underlättar också beslutsfattandet, bland annat budgeteringen, när de resurser som olika produkter kräver kan beräknas enligt produktkostnaderna och volymen. Produktifieringen anses höja effektiviteten eftersom den förbättrar kostnadsmedvetenheten och transparensen.



Figur 3. Kostnadsredovisning i en ideal situation.

Kostnaderna kan först hänföras från bokföringen till serviceprodukter, mellanprestationer, aktiviteter, kostnadsställen eller andra hierarkiska nivåer i produktionen. Den interna redovisningen och hierarkin gör det också möjligt att granska kostnaderna ur olika synvinklar och på olika nivåer. Strukturen i klassificeringen bör byggas upp så att varje redovisningsobjekt kan grupperas direkt till någon av serviceklasserna. På det sättet kommer kostnaderna att hänföras bara en gång.

Vid redovisning av produktkostnaderna hänförs till varje produkt dess direkta och indirekta kostnader enligt orsaksprincipen. Vid aktivitetsbaserad redovisning hänförs kostnaderna först till aktiviteterna och sedan till slutprodukterna beroende på hur mellanprodukterna och aktiviteterna har använts för produktionen av slutprodukterna. Vid myndighetsrapporteringen grupperas slutprodukterna under serviceklasserna.

Om kostnaderna per serviceklass beräknas genom gruppering av kostnaderna för de interna redovisningsobjekten måste de kostnads- och intäktslag som definieras i stycke 5.5 allokeras rätt och koderna för sektorklassificering ska bevaras i redovisningen.

5.5 Utgifts- och inkomstslag som hänförs till serviceklasser (kostnadsslagsklassificering)

Klassificeringen av de kostnader och intäkter per service som kommunerna ska rapportera till myndigheterna görs enligt Serviceklassifikation för kommuner och samkommuner (bilaga 5). Kostnaderna hänförs till serviceklasserna enligt verksamhetens karaktär och inte enligt organisationens förvaltningsstruktur. Kostnaderna ska hänföras enligt orsaksprincipen.

Till serviceklasserna hänförs de kostnader och intäkter som ingår i verksamhetsbidraget samt avskrivningar och nedskrivningar. Centraliserade stödtjänster ska också fördelas på serviceklasser. Beträffande interna hyror ska både underhållshyran och kapitalhyran hänföras till serviceklasser.

Kostnadsklassifikationen för kommunernas kostnadsredovisning per service bygger på Kontoplan för kommuner och samkommuner(kapitel 3).

När det gäller kostnader som är specifika för en serviceklass rapporteras externa kostnads- och intäktsposter separat.

Följande kostnadsslag hänförs till serviceklasser:

Externa kostnadsslag:	Interna kostnadsslag:
Löner och arvoden	Interna verksamhetskostnader
Pensionskostnader	
Övriga lönebikostnader	
Köp av kundtjänster	
Köp av övriga tjänster	
Material, förnödenheter och varor	
Bidrag	
Hyresutgifter	
Övriga verksamhetskostnader	
Avskrivningar enligt plan	
Nedskrivningar	

Följande intäktsslag hänförs till serviceklasser:

Externa intäktsslag:	Interna intäktsslag:
Försäljningsintäkter	Interna verksamhetsintäkter
Avgiftsintäkter	

Understöd och bidrag	
Hysesintäkter	
Övriga verksamhetsintäkter	
Förändring av produktlager	
Tillverkning för eget bruk	

Rapporteringsformatet för serviceklassernas kostnads- och intäktslag anges i XBRL-taxonomin för kommuner och samkommuner.

Vid redovisning av serviceklassernas kostnader värderas kapitalkostnaderna enligt bokföringen, det vill säga så att avskrivningar enligt plan hänförs till serviceklasserna. Interna hyresutgifter (och övriga interna poster) kan dock hänföras direkt till serviceklasser oavsett om den interna hyran innehåller ersättning för kapital eller andra kalkylmässiga poster. Avskrivningar av centraliserade stöd- och lokaltjänster ska hänföras till serviceklassen för stöd- och lokaltjänster.

Statsandelar, skatteintäkter, finansieringsintäkter och finansieringskostnader samt extraordinära poster ska inte hänföras till serviceklasserna.

5.5.1 Avstämning mot resultaträkningen

De externa verksamhetsintäkter och verksamhetskostnader som hänförs till serviceklasser ska stämma överens med kommunens resultaträkning på konto- och sektornivå. Den största tillåtna avvikelser i summan för en serviceklass på ett konto är ettusen euro. Till exempel ska verksamhetsbidraget i resultaträkningen och serviceklassernas nettokostnader stämma, liksom också de sammanräknade löneutgifterna i serviceklasserna ska stämma med de löner som redovisas i resultaträkningen

Kommunekonomins informationstjänst omfattar automatiska kontroller för övervakningen av att uppgifterna stämmer. Om serviceklassernas kostnader inte stämmer med resultaträkningen åläggs den som lämnat uppgifterna att korrigera dem. Statskontoret fastställer reglerna för kontrollerna i datatjänsten.

5.5.2 Fördelningsfaktorer enligt kostnadsslag

Resurs- och outputbaserade fördelningsfaktorer kan tillämpas när kostnader hänförs till olika redovisningsobjekt. Resursbaserade fördelningsfaktorer anknyter till resursanvändningen inom serviceproduktionen, som kostnader, arbetstid, antal anställda och antal kvadratmeter. Outputbaserade fördelningsfaktorer är exempelvis prestationsmängd eller viktad prestationsmängd samt antalet kunder.

Det kan hända att kommunen förutsätts skilja åt kostnaderna och intäkterna i fråga om den försäljning som sker ut till marknaden. Om en enhet producerar prestationer dels för verksamhet på marknadsvillkor och dels för offentlig verksamhet, kan också prestationsmängderna (eller de viktade prestationsmängderna) användas som kostnadsfördelare, om de prestationer som producerats för den offentliga verksamheten och verksamheten på marknadsvillkor inte skiljer sig från varandra och de har samma kostnadsstruktur.

Outputbaserad fördelning tillämpas också vid intern produktprissättning om den interna prissättningen grundar sig på produktifiering och mängden prestationer. Om en intern stödtjänstenhet bara producerar en prestation eller några likartade prestationer, kan kostnaderna fördelas enligt prestationsmängderna. Om

prestationerna skiljer sig från varandra med avseende på resursanvändningen eller kostnadsstrukturen kan man som fördelningsfaktor använda till exempel viktade prestationsmängder (ekvivalenskalkylering).

5.5.3 Personalkostnader

Personalkostnader hänförs till redovisningsobjekten enligt den arbetstid som använts, vilket förutsätter uppföljning av arbetstiden. Arbetstidsuppföljningen kan också grunda sig på regelbundna mätningar, om man kan anta att det inte sker några stora förändringar i disponeringen av arbetstiden. Om ingen arbetstidsuppföljning kan göras, kan den uppskattade disponeringen av arbetstiden användas som sekundär fördelningsfaktor.

Eftersom personalkostnaderna är den mest betydande kostnadsposten bör man fästa särskild uppmärksamhet vid fördelningen av dem. Lönetillägg hänförs i allmänhet som kostnadstillägg i förhållande till lönekostnaderna.

Extra kostnader som orsakas av arbetstagarnas semesterar, sjukfrånvaron och föräldraledigheter hänförs till redovisningsobjekten i regel enligt orsaksprincipen. Om en arbetstagares arbetsinsats riktar sig till flera redovisningsobjekt, hänförs kostnaderna enligt den verkliga eller uppskattade arbetstiden. Förändring av semesterlöneskulden hänförs till serviceklasserna enligt orsaksprincipen på samma sätt som lönerna.

Pensionsförsäkringsavgifter (både löne- och pensionsutgiftsbaserade) och lönebikostnader som bestäms som en viss andel av lönen eller arvudet hänförs till redovisningsobjekt och vidare till serviceklasser, i regel enligt orsaksprincipen. Om orsaksprincipen inte kan tillämpas, fördelas avgiften kalkylmässigt på olika serviceklasser i förhållande till lönekostnaderna.

Från personalkostnaderna avdras – i regel enligt orsaksprincipen – personalersättningar som kommunen erhållit, som sjukdagpenning, moderskapspenning och föräldradagpenning. Om allt inte kan hänföras på detta sätt, kan beloppet av avdragbara ersättningar tas i beaktande som en viss andel (i procent) av lönekostnaderna vid beräkningen, eller så kan de fördelas kalkylmässigt på olika serviceklasser i samma proportion som lönekostnaderna.

Lönerna till personer som sysselsätts ska hänföras enligt orsaksprincipen till serviceklasser och de stöd som erhållits för att sysselsätta personerna hänförs till samma serviceklass.

5.5.4 Externa köp av tjänster

Externa köp av tjänster ska också fördelas på serviceklasser enligt den köpta verksamhetens karaktär. Kommunen ska avtala med de externa serviceleverantörerna om att den köpta tjänsten specificeras på fakturan tillräckligt noggrant för att uppfylla kriterierna för rapporteringen. Om leverantören inte kan lämna en sådan specifikation som visar hur en inköpsfaktura fördelas per serviceklass, kan inköpsutgiften fördelas utifrån prestationsuppgifterna.

De inköp som inte har kunnat hänföras direkt, kan också övervältras till serviceklasserna i proportion till omkostnaderna.

Exempel: Försäkringsavgifter kan fördelas enligt vad avgiften uppkommer av. Om det handlar om en personalförsäkring görs fördelningen enligt antalet anställda. Orsaksprincipen verkställs när man tänker på var eventuella skador sannolikt skulle inträffa.

Exempel: Patientförsäkringsavgifterna säkrar hela verksamheten i enlighet med patientskadelagen. Därför ska de fördelas på alla enheter som är berättigade till ersättning i proportion till deras verksamhetskostnader. De ersättningar som betalas från patientförsäkringen ska riktas till den enhet och tjänster där skadan inträffat.

5.5.5 Material, förnödenheter och varor

Material, förnödenhet och varor hänförs till serviceklasser enligt orsaksprincipen.

Samma slags material eller förnödenheter används ofta i olika tjänster för produktionen av olika slags service- eller varuprestationer. Då ska användningen av materialet eller förnödenheterna för prestationen samt den motsvarande kostnaden uppskattas.

Om inköpen av material, varor och förnödenheter är betydande och dessa konton följs upp i ett bokföringssystem för omsättningstillgångar, erhålls registreringarna integrerade därifrån och alla registreringar görs via systemet för omsättningstillgångar.

5.5.6 Bidragsutgifter

Bidrag omfattar understöd och bidrag till hushåll och samfund samt bidrag till egna bolag.

Bidragsutgifterna ska alltid fördelas på serviceklasser enligt karaktären hos den understödda verksamheten. De får inte fördelas enligt vilken administrativ enhet som beviljat bidraget.

Serviceklasserna får inte omfatta interna bidrag. Om en kommun ger ett verksamhetsbidrag exempelvis till sitt affärsverk ska denna utgift inte hänföras som ett bidrag till någon serviceklass. Om en kommun ger ett bidrag till ett bolag som kommunen äger, ska bidraget registreras på normalt vis som en extern bidragsutgift i serviceklassen.

5.5.7 Fastighetsutgifter och hyror

En hyreskostnad som orsakas av en fastighet som används för flera olika tjänster ska fördelas på olika serviceklasser både för underhållshyran och kapitalhyrans del. Om möjligt ska också tomthyran tas i beaktande. Om orsaksprincipen inte är tillämplig, används antalet kvadratmeter som faktor vid fördelningen av hyresutgifterna. De gemensamma lokalerna i fastigheter som tjänar flera olika redovisningsobjekt kan också fördelas i förhållande till antalet kvadratmeter som används för respektive tjänst. Hyresutgiften för en fastighet som bara används för produktion av en tjänst hänförs direkt till serviceklassen i fråga, ifall hyresutgiften för fastigheten har registrerats separat.

Om det av en extern hyresutgift inte framgår hur hyreskostnaden fördelas på olika tjänster eller om byggnaden används av flera tjänster, kan man utöver uppgiften om kvadratmeter tillämpa ekvivalenskalkylering (viktkoefficienter) och ekvivalenskoefficienter som är specifika för olika lokaltyper, eftersom olika lokaltyper har olika stora kostnader per kvadratmeter. Viktkoefficienterna beskriver kostnadsbelastningen hos olika lokaltyper i förhållande till varandra. Koefficienterna beräknas specifikt för varje tjänst inom organisationen.

Hyresinkomster hänförs till den serviceklass vars verksamhet den hyrda byggnaden hör samman med. En effektivisering av lokaldisponeringen minskar därmed nettokostnaderna för tjänsten i fråga. Om till exempel en skola hyr ut lokaler för andra ändamål, minskar hyresinkomsten skolans nettokostnader.

Hyreskostnader uppkommer också till exempel av leasinghyror för maskiner och inventarier. Dessa hyror ska också fördelas på tjänsterna i enlighet med orsaksprincipen, exempelvis enligt en maskins drifttimmar eller någon annan aktivitetsuppgift som beskriver användningen av maskinen.

Det finns två separata serviceklasser för uthyrning av kommunens lokaler till utomstående (uthyrning av bostäder och uthyrning av andra lokaler). Kostnaderna och intäkterna från den egentliga uthyrningsverksamheten ska hänföras till dem. Externa kostnader för lokalerna kan rapporteras i

serviceklassen för lokaluthyrning där de hänförs vidare som intern hyra eller övervältras till de egentliga tjänsterna. Om verksamheten genomförs i anknytning till andra stödtjänster, kan de externa kostnaderna för lokaluthyrning också rapporteras under serviceklassen Stödfunktioner, varifrån de hänförs vidare som intern hyra eller övervältras till de egentliga tjänsterna.

De interna hyrorna ska följas upp genom året. Om den interna hyran avviker betydligt från kostnadsutfallet måste den justeras. Oavsett organisationsformen får lokalcentralens eller lokalenhetens avskrivningar, kapitalränta och avkastning enligt intäktsmålet ingå i den interna hyran och de behöver inte justeras.

5.5.8 Kapitalkostnader och avskrivningar

Kapitalkostnader är kostnader som orsakas av att bestående aktiva tillgångar, vanligtvis produktionsmedel, innehas och utnyttjas i kommunens serviceproduktion. Bestående aktiva är enligt bokföringen immateriella och materiella tillgångar som genererar inkomst eller som används i serviceproduktionen under fler än en räkenskapsperiod. Denna definition av bestående aktiva tillämpas i regel också vid kostnadsredovisningen.

Kapitalkostnader för materiella tillgångar, bortsett från mark- och vattenområden, består förutom kapitalränta av avskrivningar som motsvarar det minskade värdet på tillgångarna samt kostnader för att försäkra tillgångarna.

Avskrivningar av bestående aktiva fördelas på serviceklasserna. I de kostnader som rapporteras till serviceklasserna beaktas avskrivningar enligt plan (inkl. engångsposter) samt nedskrivningar. Avskrivningar av centraliserade stöd- och lokaltjänster ska hänföras till serviceklassen för stöd- och lokaltjänster.

Ur bokförings- och bokslutssynvinkel tjänar bokföringen av bestående aktiva tillgångar beräkningen av avskrivningar, fastställandet av den icke avskrivna delen av anskaffningsutgifterna samt upprättandet av bokslut och balansspecifikationer om dessa. Bokföringen av anläggningstillgångar kan emellertid kopplas till serviceklassernas kostnadsredovisning genom att man till bokföringen av tillgångarna lägger till en punkt där man anger till vilken serviceklass tillgången hör. Då blir det möjligt att fördela avskrivningar automatiskt på serviceklasserna.

Avskrivningar av bestående aktiva som tjänar flera serviceklasser ska fördelas på olika serviceklasser i enlighet med orsaksprincipen. Eftersom kommunernas serviceproduktion i huvudsak är arbetsintensiv och andelen bestående aktiva inte är så stor av de totala kostnaderna (t.ex. jämfört med industrin), kan man vid fördelningen av avskrivningarna använda uppskattningar. I fråga om dyrare bestående aktiva bör en större exakthet eftersträvas eftersom de har en större effekt på serviceklassernas totala kostnader.

När det gäller interna stödtjänster ska avskrivningar och räntor som orsakas av bestående aktiva hänföras till stödtjänstenheter (hjälpkostnadsställen). Avskrivningar som hänförs till stödtjänstenheter fördelas via intern fakturering, intern hyra eller övervältring först till de huvudkostnadsställen som använt tjänsten och vidare till serviceklasser. Tanken är att säkerställa att inte samma kostnader bokförts två gånger till samma serviceklass.

5.5.9 Tillverkning för eget bruk

Tillverkning för eget bruk ska alltid hänföras till samma serviceklass som de motsvarande utgifterna. Om tillverkningen har riktat sig till flera tjänster ska tillverkningen för eget bruk fördelas därefter.

5.5.10 Övriga verksamhetskostnader

Utöver hyrorna är bland annat indirekta skatter, väsentliga förluster från försäljning av anläggningstillgångar, kreditförluster och kostnadsersättningar för representationsutgifter sådana verksamhetskostnader som inte

förutsätter någon verifikatutredning. Övriga verksamhetskostnader bör också fördelas per serviceklass i enlighet med orsaksprincipen. Om orsaksprincipen inte är tillämplig, fördelas kostnaderna (exkl. hyresutgifter) kalkylmässigt på olika serviceklasser i proportion till de andra verksamhetskostnaderna. Om orsaksprincipen inte kan tillämpas bör hyresutgifterna alltid fördelas åtminstone enligt antalet kvadratmeter (se punkt 5.5.7).

5.5.11 Extern försäljning, kundavgifter och övriga inkomster

Kundavgifter och försäljningsinkomster hänförs till de tjänster som de hör samman med. Sysselsättningsstöd hänförs enligt orsaksprincipen eller fördelas i förhållande till löneutgifterna för dem som sysselsatts.

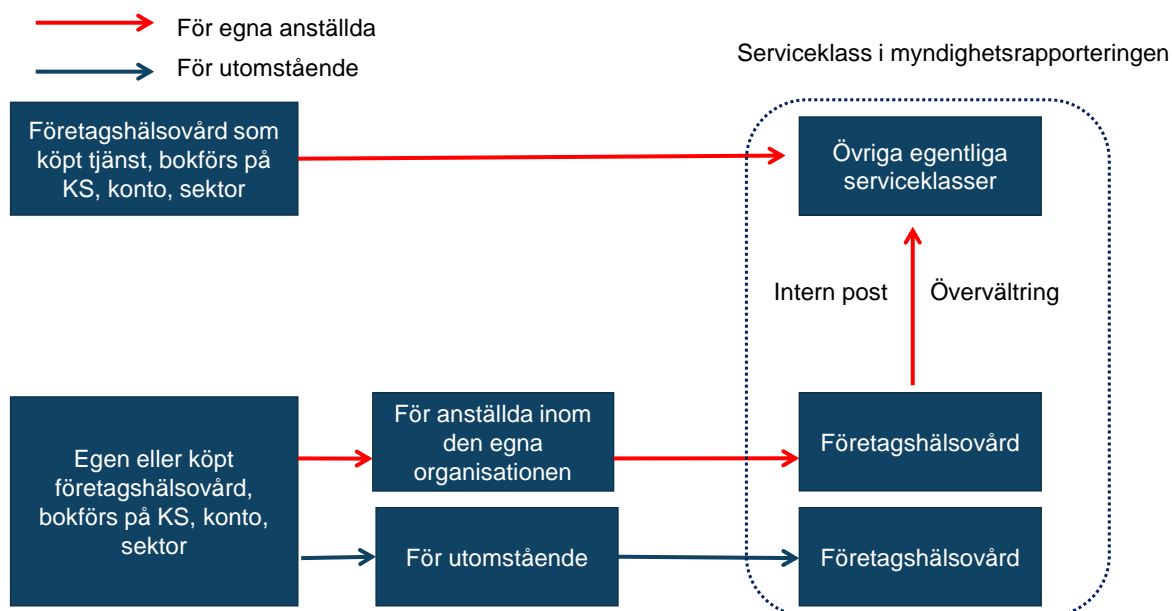
5.5.12 Företagshälsovård

Företagshälsovården utgör ett undantag i rapporteringen jämfört med de övriga tjänsterna. Å ena sidan är företagshälsovård en hälsovårdstjänst för kunderna, som omfattar primärvårdstjänster för förvärvsarbete. För den egna personalen är företagshälsovård däremot en stödtjänst som hör till kostnadsunderlaget för övriga tjänster.

Under serviceklassen Företagshälsovård rapporteras sådana företagshälsovårdens tjänster som tillhandahålls genom kommunens organiseringsansvar till andra arbetsgivare, företagare och självsysselsatta i kommunen.

De externa kostnaderna för företagshälsovård som kommunen i egenskap av arbetsgivare tillhandahåller sina anställda ska rapporteras under serviceklass Företagshälsovård och fördelas vidare som interna poster till de egentliga tjänsterna. Företagshälsovård som kommunen tillhandahåller sina anställda som en köpt tjänst kan antingen fördelas direkt till de egentliga serviceklasserna eller, på samma sätt som den egna produktionen, först rapporteras i serviceklass Företagshälsovård och sedan hänförs vidare till tjänsterna.

Kommunens eller samkommunens företagshälsovård



Figur 4. Rapportering av företagshälsovårdens tjänster.

De totala kostnaderna för företagshälsovården rapporteras i rapporteringsuppsättningarna KKTPP och KKYTT. Under företagshälsovård på KKYTT redovisas endast de totala kostnaderna för den själv producerade och den köpta företagshälsovården. Med totala kostnader avses all den företagshälsovård som kommunen genom sitt organisationsansvar tillhandahåller både andra och sina egna anställda genom egen produktion eller som köpt tjänst.

5.6 Interna poster

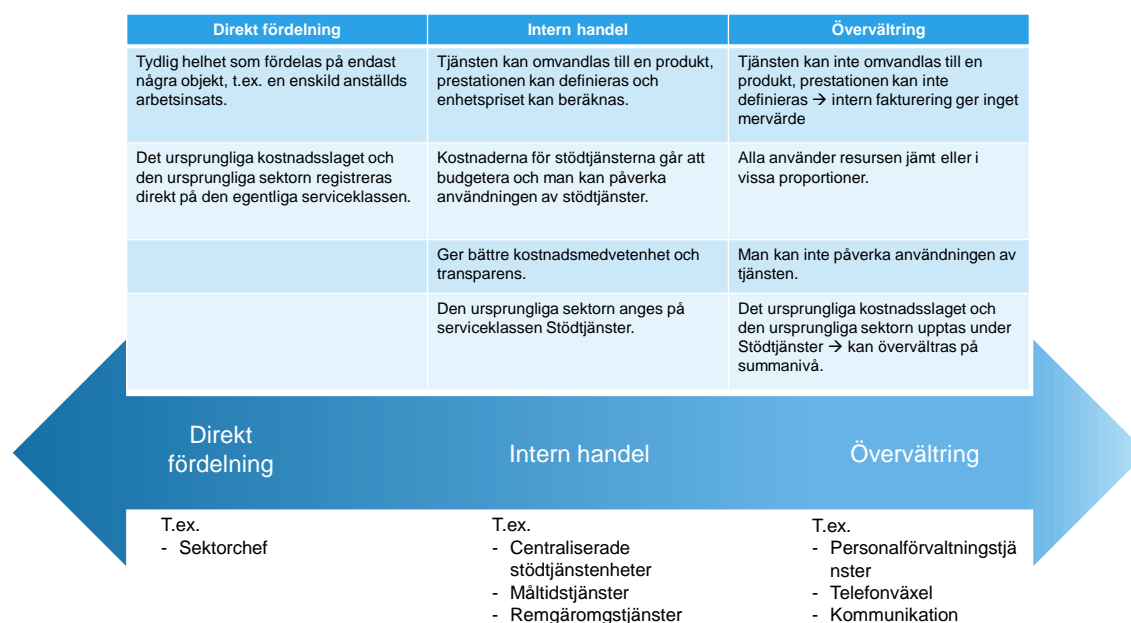
Alla förvaltnings- och stödtjänster, med undantag för så kallade demokratikostnader som ska hänföras till serviceklassen Allmän förvaltning, ska i myndighetsrapporteringen fördelas på de egentliga serviceklasserna. Serviceklassen Stödtjänster kan användas vid myndighetsrapporteringen av dessa tjänster. Serviceklassen för allmän förvaltning beskrivs i Kodtjänsten och i serviceklassifikationen för kommuner och samkommuner (bilaga 5).

Undantaget är samkommunerna som inte tillämpar serviceklassen för allmän förvaltning, utan fördelar alla kostnader till de egentliga serviceklasserna.

Med egentliga serviceklasser avses alla andra serviceklasser än Stödtjänster och Lokaluthyrningstjänster. De egentliga serviceklasserna är slutproduktstjänster som riktar sig till kunder (medborgare, samfund, samhället). Därigenom är Allmän förvaltning också en egentlig serviceklass med avseende på demokratitjänsterna. Serviceklassen Stödtjänster är en hjälpklass för statistikföringen som bara innehåller mellanprodukter och mellanprestationer vars kostnader hänförs till de egentliga serviceklasserna. Stödtjänster som säljs till utomstående hänförs till serviceklassen Stödtjänster. Klassens nettokostnader behöver därmed inte vara noll, utan bidraget från den externa försäljningen lämnas kvar på serviceklassen.

Stödtjänster kan hänföras till serviceklasserna genom

- direkt fördelning
- intern handel
- övervältring.



Figur 5. Fördelning av förvaltning och stödtjänster.

5.6.1 Direkt fördelning

Vid direkt fördelning hänförs eller fördelas ett kostnadsställe eller en persons lön direkt till en serviceklass. Detta är tillämpligt i tydliga situationer där samma delningsprincip kan tillämpas månad efter månad.

5.6.2 Intern handel

Vid intern fakturering som grundar sig på produktifiering används mängden prestationer (interna produkter) som fördelningsfaktor. Intern handel lämpar sig för situationer där tjänsten kan omvandlas till en tydlig produkt, prestationen kan definieras på ett entydigt sätt, priset på prestationen går att bestämma och enhetspriset kan beräknas.

Interna stödenheter bör eftersträva kostnadsmotsvarighet (självkostnadspris) i den interna handeln för att förfaringssättet ska leda till en optimal användning av resurserna. Det innebär bland annat att man vid beräkningen av det interna produktpriset ska skilja åt de tjänster som sålts utanför kommunen, både beträffande kostnaderna och prestationsmängderna. Vid den interna prissättningen bör man inte heller tillämpa marginaler, utan priset ska täcka löpande utgifter, inköp (interna och externa), kostnaderna för bundet kapital (avskrivningar och kapitalkostnader). En rätt och exakt beräkning av de interna priserna stöder därmed även rapporteringen till myndigheterna. Prissättning på marknadsvillkor ska granskas separat.

Interna produktpriser kan avvika från de verkliga priserna på kort sikt (under ett år), men med ett perspektiv på minst ett år bör priset motsvara de verkliga kostnaderna för verksamheten. Om man under eller vid utgången av räkenskapsåret märker att ett internt pris avviker betydligt från de verkliga kostnaderna bör detta korrigeras genom omfördelning av kostnader till exempel genom att vältra över över- eller underskottet från stödtjänsten som proportionella andelar till de enheter som använt tjänsten eller med en utjämningsfaktura vid slutet av räkenskapsperioden. Korrigeringen ska vara gjord i den rapportering som ges när räkenskapsperioden går ut för att den ska synas i kostnaderna för de enskilda tjänsterna. Uppgiftslämnaren ska avväga när snedvridningen är så betydande att de interna priserna behöver justeras.

Internprissättningen bör helst inte eftersträva vinst. Det är dock möjligt att man för affärsverk och kommunalt ägda företag anger mål för rörelsevinsten som incitament. I dessa fall behöver vinsten eller bidraget från internprissättningen inte justeras i den automatiserade ekonomirapporteringen. De interna priserna bör täcka följande kostnadsposter:

- direkta produktionskostnader, som löner, material, hyror
- kapitalkostnader (avkastning som aktören måste få för att på medellång och lång sikt kunna bevara de tillgångar som används i verksamheten)
- indirekta och gemensamma kostnader, som IKT, ekonomiadministration, löneuträkning, stödtjänster
- finansieringskostnader och andra kalkylerade poster.

När det interna priset i enlighet med orsaksprincipen täcker alla ovan nämnda poster utgör återstoden en vinst (avkastning). Avkastnings- och vinstmålet kan anges till exempel som rörelsevinst i procent eller som avkastning på sysselsatt kapital. Vid internprissättningen bör beaktas att verksamhet som riktas till marknaden förutsätter prissättning på marknadsvillkor även i de interna priserna. Då alla interna priser har beräknats på det sätt som beskrivs ovan, kan man till priserna på interna prestationer som utförs för verksamhet enligt marknadsvillkor lägga till exempel en för branschen sedvanlig rörelsevinst i procent.

Oavsett organisationsformen får lokalcentralens eller lokalenhetens avskrivningar, kapitalränta och avkastning enligt intäktsmålet ingå i den interna hyran och de behöver inte justeras.

Svårigheten med att fastställa interna produktpriser ligger i att hitta ett operativt tillräckligt enkelt sätt. Det bör vara enkelt/automatiserat att fastställa priser så att det inte går oskäligt mycket tid till prissättningen.

Det är välgrundat att föredra intern fakturering framom övervältringar eftersom ett schablonmässigt hänförande av kostnaderna inte uppmuntrar dem som använder tjänsterna till kostnadseffektivitet.

5.6.3 Övervältring

I de fall där intern prissättning inte är möjlig eller annars befogad, ska de centraliserade kostnaderna övervältras kalkylmässigt på redovisningsobjekten. Exempelvis övervältras sådana objekt som inte kan produktifieras och där en fördelning enligt prestationsmängden inte är förnuftig eller om beloppet av de totala kostnaderna är litet. Vid övervältring av förvaltningskostnaderna tillämpas de verkliga kostnaderna. Övervältring kan ske med den mest ändamålsenliga metoden eller med en kombination av olika metoder.

Exempel på övervältringsmetoder

Den enklaste metoden går ut på att kostnaderna för stödfunktioner fördelas direkt på de egentliga tjänsterna.

Stegvis övervältring från vänster till höger tar också hänsyn till användningen av resurser mellan stödfunktionerna. I detta fall vältras kostnaderna över från alla stödfunktioner var för sig, först den stödfunktion som använder minst andra stödfunktioner. Övervältringen görs på de egentliga tjänsterna samt de stödfunktioner som inte ännu vältrat ut sina kostnader.

Den tredje och mest exakta metoden är korsvis övervältring som tar hänsyn till alla stödfunktioners inbördes användning av resurser. Då vältras en stödfunktion över på alla egentliga tjänster eller stödfunktioner som använt den. Övervältringarna på de egentliga tjänsterna räknas ut som lösningen till ett linjärt ekvationssystem. Korsvis övervältring kräver mycket arbete och används därför sällan.

Nedan presenteras rekommenderade fördelningsfaktorer vid övervältring. Självfallet är det alltid möjligt att använda en metod som bättre iaktar orsaksprincipen.

Fördelningsfaktor som ska fördelas:	1. Fördelningsfaktor	2. Fördelningsfaktor
Ledningsstöd och kontorstjänster	driftskostnader	
Förvaltnings- och ekonomidirektör	driftskostnader	
Sektor- och serviceområdenas ledning och ledningsstöd	driftskostnader	
Tjänstemanna- och sektorledning i affärsverk	driftskostnader	
Sektornämnderna	driftskostnader	
HR och personalförvaltning	antal anställda	löneutgifter
o löne- och personalförvaltning		
o utbildning		

o tjänster för ordnande av ersättare/vikarier		
o rekrytering		
o arbetarskydd		
Informationsförvaltning och IKT	terminaler	antal anställda
Ekonomiförvaltning (leverantörsfakturor, bokföring, fakturering, utbetalningar)	driftskostnader	
Juridiska tjänster	driftskostnader	
Servicecentrets uppgifter (telefonväxel, rådgivning)	driftskostnader	
Upphandlingsenhet	köp + material och förnödenh.	
Controllerfunktion	driftskostnader	
Kommunikation	driftskostnader	
Förtroendemän (och arbetarskyddsfullmäktige)	löneutgifter	
Kopieringsavdelning	driftskostnader	

Driftskostnader = externa verksamhetskostnader (brutto) + avskrivningar enligt plan

5.6.4 IKT-kostnader

IKT-tjänster är interna stödtjänster. Kommunerna köper emellertid största delen av IKT-tjänsterna av externa leverantörer, som rikstäckande IKT-servicecentraler samt IKT-företag på marknaden, och därför registreras kostnaderna för IKT-supporten i huvudsak som externa köp.

Kostnaderna för IKT-supporten ska fördelas med den metod som är bäst förenligt med orsaksprincipen, exempelvis antalet enheter. Om det finns skillnader i arbetsstationernas kvalitet eller användningsförhållanden, förutsätter orsaksprincipen en mer exakt fördelningsgrund, som viktcoefficienter eller andra element som möjliggör exaktare fördelning.

Stora anskaffningsutgifter för IKT-program, projekt och motsvarande aktiveras i balansräkningen och bokförs som utgift för räkenskapsperioden i enlighet med avskrivningsplanen. Avskrivningarna av program ska också fördelas per tjänst. De ska fördelas enligt orsaksprincipen, med andra ord den verksamhet där programmet används.

Exempel: Avskrivningar på ett kunduppgiftssystem som används inom hela bildningsväsendet bör fördelas alla de tjänster inom bildningsväsendet som använder systemet. Detsamma gäller sådana anskaffningsutgifter för program som inte ska aktiveras i balansräkningen, som licensavgifter.

Exempel: Om man vill precisera fördelningen av IKT-kostnaderna kan kostnaderna för stamnätet fördelas exempelvis enligt antalet arbetsstationer, bokföringssystemet enligt antalet transaktioner och systemet för leverantörsfakturor enligt antalet verifikat.

5.6.5 Projekt

Kostnaderna för projekt fördelas på de berörda serviceklasserna. I projekt som berör flera egentliga serviceklasser kan kostnaderna först hänföras till serviceklassen Stödtjänster och sedan övervältras eller internprissätts på de egentliga serviceklasserna. Alternativt kan man fördela projekten direkt från kostnadsställena till de serviceklasser till vilka projekten anknäuter.

Exempelvis kan man fördela kostnaderna för ett IKT-projekt direkt till alla de serviceklasser som använder IKT eller alternativt först hänföra dem till Stödtjänster och sedan övervältra eller internprissätta dem på de egentliga serviceklasserna.

Ifall projektkostnader har aktiverats i balansräkningen och det görs avsättningar för dem, ska avsättningarna hänföras till de egentliga serviceklasserna. Avsättningarnas andel får också tas med i internprissättningen eller övervältringarna.

5.6.6 Stödtjänster vid myndighetsrapportering

Antalet interna poster och deras innehåll beror på kommunens eller samkommunens organisationsform. Förstahandsalternativet för fördelning av stödtjänsterna på de egentliga tjänsterna är direkt fördelning. Vid valet av vilka delar av organisationens verksamhet som ska först hänföras till serviceklassen Stödtjänster och sedan vidare till de egentliga serviceklasserna ska man avgöra om det är nödvändigt att använda Stödtjänster. Stödtjänster kan vara en lämplig serviceklass till exempel i situationer där förvaltningen eller stödtjänsten är centraliserad.

Exempel på stödtjänster är serviceområdenas strategiarbete, ekonomi-, personal- och förvaltningstjänster, controllerfunktion, sektor- och serviceområdenas ledning och ledningsstöd, tjänstemanna- och sektorledning i affärsverk, substansnämnder, nämnd för tillstånds- och tillsynsärenden, utbildning, arbetarskydd, arbetshälsa, informationsförvaltning, IKT-tjänster, upphandling och juridiska tjänster, samservice och rådgivning, kommunikation, tryckeri och kontorsmaterial, förtroendemän och arbetarskyddsfullmäktige, måltids- och rengöringstjänster, ärendehantering inom sektorerna om den inte hänförs direkt till den egentliga tjänsten eller är centraliserad ärendehantering varvid den hänförs till allmän förvaltning.

Till Stödtjänster hänförs också experttjänster som kommunen säljer till utomstående, exempelvis rätts- och intressebevakningstjänster. Tjänster som säljs till utomstående ska inte hänföras vidare till de egentliga serviceklasserna. Om den tjänst som säljs är betydande ska också utgifterna för den hänföras till Stödtjänster. Till Stödtjänster hänförs överlåtelsevinster och förluster för aktier bland bestående aktiva, dock inte överlåtelsevinster och -förluster för bostadsaktier och andra lägenheter vilka ska hänföras till respektive serviceklasser.

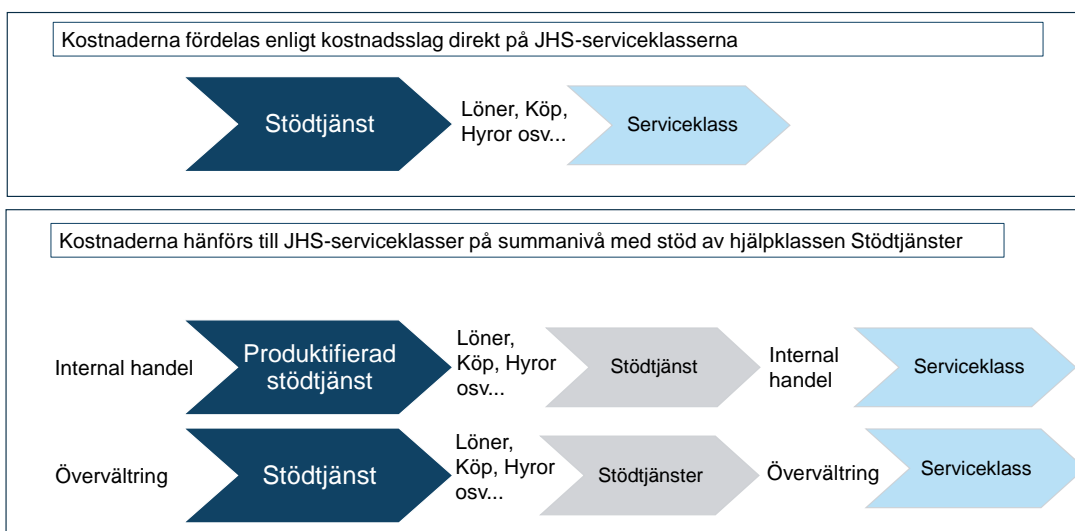
Vårdstödtjänster avser tjänster som förmedlas som direkt kundtjänst inom den egentliga tjänst som kunden får. Till sådana tjänster hör olika slags undersökningar och terapier, som laboratorieundersökningar och bilddiagnostik eller fysioterapi). Vårdstödtjänster hänförs i första hand till de egentliga serviceklasserna och i andra hand genom serviceklassen Stödtjänster på samma sätt som stödtjänsterna för förvaltningen.

Sektorklassificeringen och det ursprungliga kostnadsslaget behöver inte följa med vid övervältring på summanivå eller intern handel, men i så fall ska det ursprungliga externa kostnadsslaget och den ursprungliga externa sektorn rapporteras under serviceklassen Stödtjänster. Stödtjänster är en hjälpklass för myndighetsrapporteringen varifrån stödtjänsterna fördelas vidare till de egentliga serviceklasserna. Serviceklassen Stödtjänster beskrivs närmare i serviceklassifikationen för kommuner och samkommuner (bilaga 5) och i Kodtjänsten.

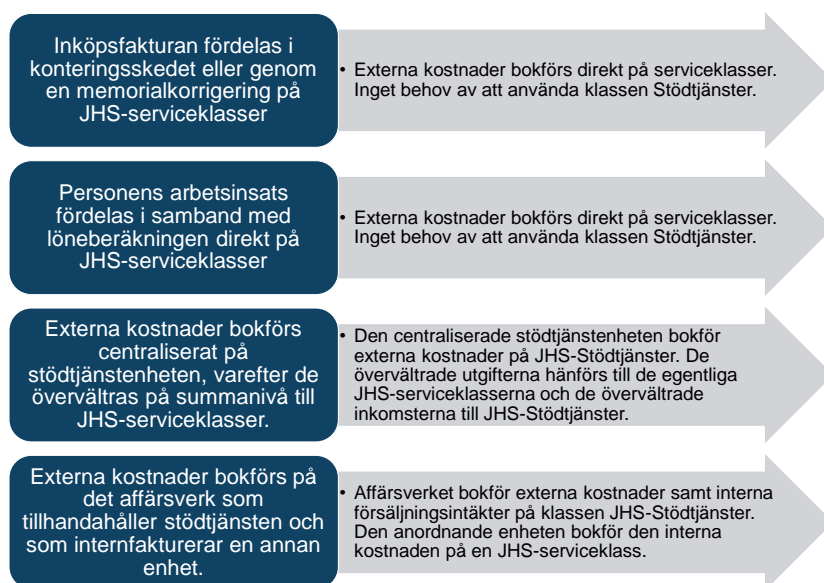
1. Stödtjänstens kostnader fördelas direkt per kostnadsslag till serviceklasserna.

2. Stödtjänstens kostnader anges på stödtjänsternas serviceklass och övervältras därifrån till de egentliga serviceklasserna på summanivå.
3. Stödtjänstens kostnader anges på stödtjänsternas serviceklass och fördelas som interna köp (fastighetsutgifter inkl. hyror) på de egentliga serviceklasserna på summanivå. Eftersom alla kostnader som ingår i verksamhetsbidraget ska anges indelade i serviceklasser, ska i alternativen b) och c) tillämpas serviceklassen Stödtjänster. Till denna anmäls externa utgifter för stödtjänsterna. I alternativ a) anmäls de direkt enligt de egentliga serviceklasserna.

I alternativen b) och c) anmäls interna inkomster som motsvarar interna kostnader (internt köp, hyresutgift eller övervältringspost) också enligt klassen för stödtjänster. Interna kostnader och intäkter bör avstämmas på hela kommunens nivå.



Figur 6. Fördelning av interna poster på serviceklasser.



Figur 7. Interna poster i olika situationer.

XBRL-tabellunderlaget innehåller tilläggsuppgiftsrader för övervältringar där övervältringsintäkter och -kostnader anges. Intern handel rapporteras på summanivå under verksamhetsintäkter och -kostnader inom sektorn intern eller, om man så önskar, enligt kostnadsslag inom sektorn intern. Det kan förekomma fall med drag av både övervältring och interna poster, där man till exempel utför övervältringarna på konto- och sektornivå och använder ett internt konto för intern handel. I sådana fall kan uppgiftslämnarna välja enligt vilken metod de rapporterar uppgifterna (interna poster). Det viktigaste är att interna poster anges bara en gång och på ett ställe, så att intern handel inte ingår i övervältringsintäkterna och -kostnaderna i tilläggsuppgifterna och övervältringar inte ingår i verksamhetskostnaderna och -intäkterna. I rapporteringen ska övervältringsintäkterna vara lika med övervältringskostnaderna.

Om två enheter eller affärsverk som idkar intern handel hör till samma serviceklass, ska deras inbördes köp och försäljning inte anmälas på serviceklassen. På serviceklassen rapporteras endast den externa produktionskostnaden.

Serviceklassen för stödtjänster behöver inte visa noll för stödtjänster som säljs till utomstående. Bidraget lämnas kvar på serviceklassen. De interna köpen ska däremot vara lika med den interna försäljningen.

6 Läsanvisningar för tabellunderlagen

Tabellunderlagen presenterar de rapporteringsuppsättningar som ingår i taxonomin i tabellform. Avsikten är att användarna ska kunna förstå innehållet i definitionerna utan ett separat rapporteringsprogram.

På fliken Innehåll i tabellunderlaget presenteras de moduler som ingår i varje rapporteringsuppsättning. Varje modul definieras på sin egen flik som motsvarar modulens kod (fungerar också som länk). Modulerna är de egentliga innehållsdefinitionerna för datainsamlingen och motsvarar på idénivå blanketterna i den tidigare datainsamlingen. Modulerna består av fält med vilka de enskilda dataelementen insamlas.

Fältets färg

Gul färg anger obligatoriska fält för rapporteringen, medan ljusgrå fält i modulerna indikerar att värdet inte är obligatoriskt men att det kan inkluderas i rapporten. Typiska sådana fält är summanivåer som vid behov också kan beräknas hos den mottagande myndigheten. Uppgifter som rapporteras i ljusgrå fält skrivs inte över hos mottagaren, men på många av dem görs automatiska kontroller.

Kryss/mörkgrå färg i ett datafält anger att värdet inte får eller kan rapporteras. I olika rapportkontexter utnyttjas samma klassificeringar (dimensioner) men alla poster som de innehåller passar inte nödvändigtvis överallt.

Tabellunderlagen kräver att man har makron aktiverade. Då kan man dölja de grå fälten och filtrera fram de obligatoriska gula rapporteringsfälten på fliken "Kommun" upptill i Excel-arbetsboken.

Noggrannhetsnivå för inmatade värden

Uppgifterna ska rapporteras med minst en euro. Det är också möjligt att rapportera med en cents noggrannhet.

Rapportering av nollvärden

Uppgifter som markerats som obligatoriska rapporteringsdata (gula fält) ska fyllas i även om deras värde är noll. Datafältet får inte heller lämnas tomt, utan fyllas i med "0".

- noll = 0 euro
- tomt fält = uppgift saknas
- Noll och tomt fält behandlas som olika uppgifter i informationstjänsten.
- Noll behandlas vid granskningarna som noll, medan tomt fält aldrig tolkas som noll.
- Noll visas på rapporterna som noll, tomt fält är tomt.
- Noll behandlas som noll vid beräkning av sumnavärden, tomt fält förhindrar summering.

Förtecken

Som standard anges alla siffror i XBRL-anmälningarna som rena tal utan förtecken. Med elementets namn/definition uttrycks antagandet för postens förtecken (intäkter som plus och utgifter som minus). Endast i sådana fall där man korrigerat utgifts- eller intäktsposten på ett sätt som påverkar förtecknet för postens värde inkluderas minustecknet i siffran.

I förfrågningarna finns utöver dessa standardinställningar även poster som kan ha antingen + eller – som förtecken. Då anger rapporteren vid behov minusförtecknet framför siffran. Utgångspunkten är att sådana förändringsposter alltid ökar det redovisade värdet i balansslutningen eller rörelseresultatet och anges således som ett positivt värde. Enligt standardantagandet anges kassaflöden med positiva värden, om inte annat framgår av datafältets beteckning.

Anmärkningsfält och fritextanmärkningar i rapporterna

Fritextanmärkningar kan anknytas till en viss uppgift (fältkod) eller till hela rapporteringsuppsättningen. På fliken t00 Uppgifter i rapporten i **Tabellunderlagen i Excel** för rapporteringsuppsättningarna i XBRL-taxonomin finns fältet Tilläggsuppgift för uppgift om till exempel korrigering av fel från tidigare räkenskapsperiod.

Lägga till allmänna anmärkningar:

I material som lämnas i **CSV-formatet** registreras tilläggsuppgifter/allmänna anmärkningar med fältkoden 1909 och anmärkningen skrivs in i värdekolumnen.

På **inmatningsformuläret i Excel** skrivs anmärkningen in i fältet Tilläggsuppgift på fliken t00.

I **Godkännandetjänsten** skrivs allmänna anmärkningar in via fliken Kalkyler, genom att välja Uppgifter i rapporten och fylla i fältet för anmärkningar.

Lägga till anmärkning till fältkoder:

I material som lämnas i **CSV-formatet** registreras en anmärkning till en uppgift (fältkod) på den fältkod som anmärkningen gäller. Exempel: i kolumnen anges fältkoden = 1863 (övriga verksamhetsinkomster/budget 202x) och kolumnen skrivs in en anmärkning = 'detta är en anmärkning'.

På **inmatningsformuläret i Excel** är det inte möjligt att lägga till anmärkningar till enskilda fältkoder.

I **Godkännandetjänsten** skrivs en anmärkning till en fältkod in på fliken Kalkyler i fältet för anmärkningar vid den uppgift som anmärkningen gäller.

Statskontorets informationstjänst kör automatiska kontroller av ekonomiuppgifterna, som ger kontrollobserveringar (t.ex. saldo saknas på kontot Löner). Observationen kan förhindra godkännande, vilket anges med "K", eller vara en allmän observation, vilket anges med "E". Om kontrollobserveringen förhindrar godkännande ska uppgiften korrigeras i källsystemet och rapporteringsuppsättningen sändas in på nytt till Statskontorets informationstjänst. En observation som inte nödvändigtvis beror på felaktig information ska noteras i en anmärkning på fliken Kalkyler i anmärkningsfältet vid den aktuella observationen (anmärkningen hänförs till fältkoden). Efter detta är det möjligt att godkänna materialet.

Rapporternas fullständighet och korrigering/återsändning av information

Om man vill korrigera, komplettera eller radera information i en rapport som redan skickats in, ska rapporten återsändas i sin helhet. Informationen i den nya rapporten ersätter helt och hållet all information i den gamla rapporten. Kommunernas informationstjänst vid Statskontoret ger närmare anvisningar om insändande av ersättande rapporter samt om eventuella tidsfrister och andra frågor i anknytning till dem.

Rapporteringsuppsättningar och hierarkier

I Rapporteringsuppsättningarna totalt presenteras en sammanfattning av de koduppsättningar och hierarkier som styr rapporteringen och redovisningen enligt de summanivåer som ska tillämpas i de enskilda rapporterna.

I den automatiserade rapporteringen ingår moduler som inte kan sammanställas automatiskt utifrån de bokförda uppgifterna om ekonomiutfallet. En sådan modul är bland annat k-t18.02 i rapporteringsuppsättningen KKYTT.

Flik t00 i rapporteringsuppsättningen

Varje rapporteringsuppsättning innehåller fliken t00 för identifiering av uppgiftslämnaren och rapporteringstiden. Fältet för ”Övrig beteckning på rapporterande instans” har grå färg, det vill säga ej obligatorisk information, för alla andra än för affärsverk. Om den rapporterande instansen är ett affärsverk, till exempel i rapporteringsuppsättningen KLTR, ska den rapporterande instansen identifieras i fältet.

I rapporteringsuppsättningen TOTT är det inte obligatoriskt att på fliken t00 rapportera enskilda affärsverk separat, om kommunen har affärsverk till exempel för gymnasieutbildningen, utan det räcker med kommun- och samkommunsnivå.

Nedladdning av tabellunderlagen

Tabellunderlagen kan laddas ner från Statskontorets webbplats på <https://www.valtiokonttori.fi/sv/tjanst/koder-for-ekonomisk-rapportering/>.

7 XBRL-tabellunderlag

7.1 Budget och ekonomiplan för kommuner och samkommuner (senast 15.1) = KTAS

Syftet med bestämmelserna om budget och ekonomisk plan i kommunallagen är att säkerställa att kommunens uppgifter och ekonomi står på en hållbar grund och är i balans. Utgångspunkten för planering av ekonomin är de långsiktiga mål som satts för kommunens verksamhet i strategin, ekonomiska utvecklingsprognoser, uppskattad befolknings- och näringsutveckling samt förändringar i verksamhetsmiljön. I den ekonomiska planen och budgeten presenteras de verksamhetsmål och ekonomiska mål som krävs för att uppnå målen samt de anslag detta kräver.

Budgeten bör upprättas så att den styr och uppmuntrar kommunen till ett resultatriktat arbetssätt. När det gäller mål gällande resultatförmåga ska det beaktas att de mätare som följer detta är sådana som målets objekt kan själv påverka med sin egen verksamhet, och att miljöfaktorer i betydande grad kan påverka hur olika objekt presterar. Resultatförmåga definieras i de av kommunsektorn gemensamt godkända begreppen som bestående av följande delfaktorer: ekonomisk produktivitet och effektivitet, servicekvalitet och ändamålsenlighet samt arbetslivets kvalitet.

Bestämmelser om uppgörandet av, strukturen för och innehållet i budget och ekonomiplan för kommun och samkommun samt om godkännande, ändring och giltighet finns i 110 § i *kommunallagen*. Fullmäktige ska före utgången av året godkänna en budget för kommunen för det följande kalenderåret med beaktande av kommunkoncernens ekonomiska ansvar och förpliktelser. I samband med att budgeten godkänns ska fullmäktige också godkänna en ekonomiplan för tre eller flera år (*planperiod*). Budgetåret är planperiodens första år. (110 § 1 mom. i *kommunallagen*)

Kopplingen mellan budget och bokföring i den kommunala ekonomin är fast och deras påverkan på varandra går i båda riktningarna. Bokföringen ska ordnas så att man med dess hjälp kan följa hur budgeten uppfylls i den tablå över budgetutfallet som upprättas i bokslutet (113 § i *kommunallagen*). Å andra sidan följs bokföringens prestationsprincip vid bokföring av anslag och beräknade inkomster. Bokföringspraxis styr därigenom registreringen av utgifter och inkomster i budgeten och i tablå över budgetutfall.

KTAS omfattar budgetarna och ekonomiplanerna enligt kommunallagen i kommunernas och samkommunernas övergripande ekonomi. Med övergripande ekonomi avses här kommunens eller samkommunens **externa** budget där affärsverken och de övriga särredovisade enheterna läggs samman som i bokslutet och interna poster elimineras. (För bokslutets jämförelse av budgetutfallet och för den egna uppföljningen och ledningen ska kommuner och samkommuner även fortsättningsvis upprätta sin budget så att den inkluderar interna poster.)

Koncernuppgifter rapporteras inte.

Den övergripande ekonomin beskrivs i resultaträkningsdelen, finansieringsdelen samt i kompletterande information till dessa. Uppgifterna om den övergripande ekonomin omfattar ekonomiplanperioden på tre år. Budgeten är planperiodens första år. Motsvarande uppgifter lämnas också om det år då budgeten upprättats, med beaktande av eventuella ändringar i budgeten. Specifikationen av inkomster och utgifter upprättas enligt resultaträkningsschemat för kommuner och samkommuner, dock så att alla delspecifikationer enligt resultaträkningen inte behöver tas med.

Om driftsekonomin krävs ingen specifikation enligt sektor eller service. De uppgifter som eventuellt ska redovisas om enskilda projekt rapporteras i regel genom separata förfrågningar.

Investeringarna specificeras per balanspost enligt sin karaktär. Balansposten Byggnader ska dessutom fördelas i byggnader inom undervisnings- och kulturväsendet (serviceklasserna 3000–3999), byggnader inom social- och hälsovårdssektorn (serviceklasserna 2000–2999) samt övriga byggnader. Även oavslutade

investeringar vid räkenskapsperiodens slut ska upptas i den grupp i vilken de kommer att redovisas när de har slutförts.

Kassaflödet i verksamheten och för investeringarnas del kan också vara negativt. I detta fall ska det rapporterade värdet anges som en minuspost, eftersom värdet inte beräknas automatiskt vid redovisningen (t.ex. korrektivposter till internt tillförda medel i finansieringsanalysdelen presenteras inte).

Lånebeståndet redovisas enligt uppskattning per årsslutet.

Personalstyrkan anges som årsverken (ÅV), varigenom man kan få fram förhållandet mellan arbetsinsatsen och personalkostnaderna. Årsverkerna redovisas i rapporteringsuppsättningen KTAS avrundade till närmaste heltal.

Kommunens inkomstskattesats presenteras enligt den skattesats som använts för att uppskatta skatteinkomsten under ekonomiplanperioden (inkl. eventuella planerade höjningar enligt ekonomiska balansprogram).

7.2 Kommunernas och samkommunernas kvartalsrapportering (första kvartalet 30.4, andra kvartalet 15.8, tredje kvartalet 31.10, fjärde kvartalet 15.4) = KKNR

Uppgifterna i kommunernas kvartalsrapportering (KKNR-rapporten) omfattar kumulativa saldon i resultat- och balansräkningen enligt registreringar för tre, sex, nio och tolv månader (inkl. ingående balans) avseende hela kommunen eller samkommunen. **KKNR-rapporten omfattar kommunen/samkommunen samt dess affärsverk och balansenheter så att interna poster mellan dem elimineras.**

På KKNR rapporteras också tre poster som inte upptas i bokslutsschemana, nämligen beloppet av naturaförmåner i modulen k-t07, samt mervärdesskatten i återbäringssystemet från driftsekonomin respektive investeringar i modulerna k-t07 och k-t13.

Finansieringsanalysen rapporteras som en separat redovisning endast 15 april. (KKTR)

Kontosaldon presenteras enligt de allmänna bokslutsprinciperna med de väsentliga periodiseringarna, inklusive avskrivningar enligt plan. Semesterlöneskulden tas ändå inte upp enligt den verkliga skulden, eftersom beloppet inte förändras jämt under räkenskapsperioden. Semesterlöneskulden, om den är betydande, kan beaktas som en schematiskt utjämnad andel av den uppskattade förändringen under hela året.

I kvartalsrapporterna ska också för varje konto presenteras uppgifterna enligt sektorklassifikationen på den nivå som Statistikcentralen kräver. Statistikcentralen upprätthåller sektorklassifikationen för rapporteringen. Sektorklassifikationen beskrivs i kapitel 2.

I rapporteringsuppsättningen erhålls summan av konton/rader automatiskt genom summering av de obligatoriska värden som redovisats på de noggrannare nivåerna. I de rapporteringsuppsättningar som omfattar sektorinformation anges sektorinformationen i tabellunderlagen enligt ett hierarkiskt klassificeringssystem; däremot behandlas sektorinformationen inte hierarkiskt i taxonomin, med andra ord summeras de rapporterade uppgifterna om sektor/kolumn inte automatiskt till de andra nivåerna. Därför bör sektorinformationen rapporteras i taxonomin enligt följande mönster: ”summa kolumnen Externa, varav andelen för en viss sektor är x”. Det är bra att notera att summan i sektorkolumnen Externa, till exempel på kontogruppernivå, ofta bildas av automatiskt ihopräknade uppgifter som är obligatoriska på en

lägre konto-/radnivå och att cellen för sektorn Externa på raden kan vara grå, trots att den sektorinformation som ska matas in i den är obligatorisk, det vill säga de olika sektorernas andelar av hela beloppet.

Alla externa kostnader ska med andra ord bokföras i kolumnen Externa. Dessutom ska den information som är obligatorisk bokföras på de egentliga sektorerna.

Interna poster ska alltid hänföras till sektorn Interna. Posterna utgår från registreringar vars sektorinformation framgår av de serviceklasser till vilka registreringarna inom driftsekonomin ursprungligen hänförts. Interna poster kan också rapporteras via raderna Övervältringsintäkter och Övervältringskostnader. Närmare beskrivningar av olika alternativa sätt att rapportera interna poster finns i handbokens avsnitt 5.6.6.

I kvartalsrapporterna kan man lämna korta anmärkningar om sådana faktorer som inte realiserats jämnt under året. Sådana är till exempel realiserade extraordinära poster eller kända extraordinära poster som realiserats senare under året. Fritextanmärkningen ska uppmärksamma dem som använder rapporten på faktorer som bör beaktas vid analyser av kommunens ekonomi utifrån rapporten.

Anvisningar om fritextanmärkningar finns i kapitel 6 Läsanvisningar för tabellunderlagen.

I modul k-t09 Saldo i kommunens balansräkning (kumulativ) ska redovisas konto 1209 Affärsverkens grundkapital och 1210 Andelar i andra balansenheters grundkapital, vilka är interna poster. Bland sektorinformation ska däremot redovisas endast externa poster. På dessa konton är det externa värdet alltid noll, som även ska fyllas i. Dessa poster ska på motsvarande sätt upptas på kontot 2000 Grundkapital, för att balansräkningen ska gå ihop. Affärsverkens och balansenheterens grundkapital får inte öka kommunens grundkapital, eftersom de ingår i det.

7.2.1 Investeringar

Investeringarna redovisas kvartalsvis specificerade per tillgångstyp och sektor, på samma sätt som i finansieringsanalysen. Med investeringar avses immateriella och materiella tillgångar samt aktier och andelar bland bestående aktiva i balansräkningen. Alla ändringar i investeringarna specificeras enligt tillgångsslag för att få fram nettoutgiften för varje balanspost.

Bland investeringsutgifter upptas alla utgifter som bokförts som investeringar på prestationsbasis. Oftast innebär utgifter en minskning av medlen, men investeringsutgifter bokförs även vid till exempel byteshandel och apport av egendom. Överföringar mellan balansposter tas inte upp som investeringsutgifter.

Som finansieringsandelar presenteras statsandelar som bokförs som minskning av bestående aktiva och övriga utgiftsöverföringar som hänförs till investeringar, som EU-stöd.

Överlåtelseinkomsten av bestående aktiva redovisas enligt överlåtelsepriset. Förutom överlåtelseinkomsten redovisas i specifikationen av investeringarna också överlåtelsevinst och överlåtelseförlust per tillgångsslag och sektor. På detta sätt kan man få fram information om de överlåtna tillgångarnas bokföringsvärde samt nettobeloppet av överlåtelsevinsten och -förlusten. Överlåtelseinkomsten samt överlåtelsevinsten och -förlusten ska redovisas på rapporten enligt prestationsprincipen. Detta rapporteringskrav innebär att tillgångarna bland bestående aktiva ska följas upp i bokföringen per tillgångstyp under hela deras livscykel.

Alla ökningarna och minskningarna i investeringarna ska specificeras enligt sektor bland annat för eliminering av interna poster i offentlighetsliga samfund.

7.2.1.1 Specifikationer av investeringar

Specifika uppgifter om investeringarna rapporteras för hela kommunen (samkommunen), så att primärkommunen (samkommunen) och affärsverket konsoliderats. **Investeringsutgifterna och -inkomsterna behandlas på samma sätt som i den externa finansieringsanalysen.**

Dessutom insamlas mer exakta poster om byggande samt om finansieringsandelar på hela kommunens (samkommunens) nivå. Kraven för modulen Reparationsbyggande (rapporteringsuppsättning KKYTT) ska beaktas när rapporteringen av investeringar planeras.

När det gäller överlåtelseinkomster av investeringstillgångar rapporteras också överlåtelsevinsterna per tillgångstyp.

7.2.1.2 Tillgångstyper i investeringar

Investeringsutgifterna och -inkomsterna redovisas specificerade enligt tillgångstyp.

Som överlåtelseinkomst av investeringstillgångar redovisas de verkliga överlåtelsepriserna (= oavskriven anskaffningsutgift + överlåtelsevinst - överlåtelseförlust).

När det gäller överlåtelseinkomster av investeringstillgångar ska överlåtelsevinsterna per tillgångstyp rapporteras separat. I resultaträkningen behandlas överlåtelsevinster och överlåtelseförluster i enlighet med de allmänna anvisningarna från bokföringsnämndens kommunsektion.

På fliken k-t13 har överlåtelseinkomst och överlåtelseförlust samma tillgångstyper som de motsvarande utgifterna, till exempel nyanskaffning/reparationsinvesteringar. I sådana fall kan överlåtelser redovisas under endera gruppen. Till exempel vid försäljning av en renoverad byggnad behöver överlåtelseinkomsten- eller överlåtelsevinsten inte fördelas på tillgångstyperna.

Obs! Förskottsbetalningar och pågående nyanläggningar hänförs direkt till tillgångstyperna.

Datorprogram

Till datorprogram räknas färdigt köpta program och program som tagits fram på beställning samt licensavgifter för programvara. Program som ingår i anskaffningspriset för datorer och utrustning räknas inte in i denna punkt, utan till punkten Datautrustning.

Aktiverbara anskaffningsutgifter för datorprogram är anskaffningsutgifter för användarbehörigheter till datorprogram, anskaffningsutgifter för egentillverkade program och för köpta program, när den inkomstgenererande tiden eller verkningstiden för en produktionsfaktor är längre än en räkenskapsperiod och en bokföring av hela anskaffningsutgiften som kostnad har väsentlig effekt för kommunens eller samkommunens resultat för räkenskapsperioden.

Övriga immateriella tillgångar

Anskaffningsutgifter för andra immateriella tillgångar än datorprogram bokförs i enlighet med de allmänna anvisningarna från bokföringsnämndens kommunsektion. Till övriga immateriella tillgångar räknas immateriella rättigheter och andra utgifter med lång verkningstid.

Immateriella rättigheter är bland annat trafiktillstånd, patent och upphovsrätter.

Övriga utgifter med lång verkningstid kan vara exempelvis aktiverad goodwill och planläggningsutgifter

som överstiger sedvanliga årskostnader samt exceptionellt stora finansieringsandelar i utgifter för anskaffning av bestående aktiva till andra samfund. (Varje organisation fastställer själv vad en ”exceptionellt stor” utgift eller en utgift som ”överstiger sedvanliga årskostnader” innebär i organisationen, till exempel i förhållande till den totala anskaffningsutgiften, tidigare motsvarande finansieringsandelar eller organisationens storlek.)

Anskaffning av mark- och vattenområden

Anskaffningsutgifter för mark- och vattenområden. Mark- och vattenområden omfattar bland annat jord- och skogsområden, bebyggd och obebyggd tomtmark, forslägenheter och vattenområden.

Förbättringsinvesteringar i mark- och vattenområden

Investeringar i förbättring av mark- och vattenområden. Ökning av tillgångars värde till följd av röjning, markberedning samt byggande av brunnar och bevattningsgropar, liksom kostnader för istandsättning av förorenade mark- och vattenområden. **Obs! Omfattar inte renovering som enbart bokförts som kostnad i resultaträkningen.**

Nyanskaffning av bostadsbyggnader

Utgifter för anskaffning och nybygge av bostadsbyggnader. Med bostadsbyggnader avses sådana byggnader där mer än hälften av våningsytan används som bostad. Till dem räknas inte barnhem, äldreboenden, vårdhem (och liknande inrättningar), inte heller servicehus och internat m.m. där de inneboende har gemensamma kök, allrum och sanitetsutrymmen.

Reparationsinvesteringar i bostadsbyggnader

Utgifter för renoveringsinvesteringar i bostadsbyggnader. Med renovering avses kvalitetshöjande reparationer som är grundligare än årliga underhållsreparationer. Till dessa hör bland annat ändring av lokalers användningsändamål, reparationer på bärande konstruktioner, fasadrenovering, avlopps- och rörrenovering samt fukt- och mögelsanering. **Obs! Omfattar inte reparationer som enbart bokförts som kostnader i resultaträkningen.**

Nyanskaffning av övriga byggnader

Utgifter för anskaffning och nybygge av andra byggnader än bostadsbyggnader. Övriga byggnader är byggnader där mer än hälften av våningsytan används för andra ändamål än som bostad. Till dessa räknas barnhem, äldreboenden, vårdhem (och liknande inrättningar), samt servicehus och internat m.m. där de inneboende har gemensamma kök, allrum och sanitetsutrymmen.

Reparationsinvesteringar i övriga byggnader

Utgifter för renoveringsinvesteringar i andra byggnader än bostadsbyggnader. Med renovering avses

kvalitetshöjande reparationer som är grundligare än årliga underhållsreparationer. Till dessa hör bland annat ändring av lokalers användningsändamål, reparationer på bärande konstruktioner, fasadrenovering, avlopps- och rörrenovering samt fukt- och mögelsanering. **Obs! Omfattar inte reparationer som enbart bokförts som kostnader i resultaträkningen.**

Fasta konstruktioner och anordningar

Omfattar bland annat anskaffningsutgifter för markkonstruktioner som gator, vägar, parkeringar, broar samt parker och rekreativsområden, dock inte anskaffningsutgiften för själva markområdet, anskaffningsutgifter för vattenkonstruktioner som dammar, kanaler och bassänger, anskaffningsutgifter för ledningsnät och därtill hörande anordningar samt de anskaffningsutgifter för fasta maskiner och anordningar som inte ingår i anskaffningsutgiften för en byggnad. Därtill ingår inte utgifter för renovering av motsvarande konstruktioner och anordningar. Omfattar inte enheter och nät som ingår i kommunikationsutrustning.

Transportmedel

Aktiverbara anskaffningsutgifter för transportmedel. Till transportmedel räknas trafikmedel avsedda för person- och godstransport, till exempel bilar, släp, fartyg och spårvagnar.

Datautrustning

Aktiverade datorer, servrar, datanätsutrustning och kringutrustning till datorer. Programvara som köpts i samband med datoranskaffningar tas upp i denna punkt.

Kommunikationsutrustning

Aktiverade telefon-, audio-, videoapparater och övrig kommunikationsutrustning. Telekommunikationsnät inklusive kablar samt andra investeringar i anslutning till datakommunikationsleder. Aktiverade telefonväxlar, telefoner, telefonsvarare, faxapparater och antenner. Inbrotts- och brandalarmssystem. Aktiverade televisioner, digiboxar, videor, dvd-spelare, monitorer och projektorer, videokameror och digitala kameror, radiomottagare, förstärkare och högtalare.

Övriga maskiner och inventarier

Aktiverbara anskaffningsutgifter för övriga maskiner och inventarier. Övriga maskiner och inventarier är bland annat kraftmaskiner, lyft- och flyttanordningar, schaktmaskiner och rörliga arbetsmaskiner, jord- och skogsbruksmaskiner, bearbetningsmaskiner, kontorsmaskiner, övriga elektriska maskiner och anordningar, möbler, musikinstrument och idrottsredskap. Medicinska instrument och utrustningar samt mätapparater. Maskiner och inventarier som utgör fasta delar av byggnaderna upptas inte i denna klass.

Övriga materiella tillgångar

Anskaffningsutgiften för övriga materiella tillgångar. Övriga materiella tillgångar är naturtillgångar,

kommunens eller samkommunens värde- och konstföremål samt så kallade produktiva tillgångar (t.ex. mjölkboskap). Naturtillgångar är bland annat grustag, malmförekomster, stenbrott och torvmossar.

Aktier och andelar

Anskaffningsutgiften för aktier och andelar i investeringar bland bestående aktiva. Exempelvis aktier och andelar i bolag som producerar kommunala tjänster, aktier och andelar i kund-, leverantörs- och finansiärsbolag för kommunen eller samkommunen samt ökningar i samkommuners grundkapital. Köp och försäljning av bostadsaktier rapporteras separat. **Obs! Aktier och andelar som bokförs som finansiella värdepapper ska inte hänföras hit!**

Återbäringssystemets mervärdesskatt totalt

Mervärdesskatt som omfattas av återbäringssystemet (endast mervärdesskatt på köp inom den skattefria verksamheten). Skatten tas i beaktande vid fördelningen av kostnaderna mellan staten och kommunerna. Hit hänförs även omvänd mervärdesskatt för byggtjänster, om den omfattas av återbäringssystemet.

7.2.1.3 Finansieringsandelar för investeringsutgifter

Investeringarna specificeras i nedanstående poster på kommun- eller samkommunsnivå (inkl. affärsverk).

Finansieringsandelen kan vara en statsandel eller en annan finansieringsandel (t.ex. en samkommun redovisar en medlemskommuns finansieringsandel i anskaffningsutgiften för en investering). Specifikationerna görs antingen på kommunnivå eller samkommunsnivå med en motpartskod.

Posten *Finansieringsandelar för investeringsutgifter* i finansieringsanalysen ska specificeras i underposterna

- från staten
- från landskap
- från kommuner och samkommuner
- från Europeiska unionen
- från övriga.

7.3 Utfallsrapportering från kommunens och samkommunens affärsverk och balansenheten för vattenförsörjningen (första kvartalet 30.4, andra kvartalet 15.8, tredje kvartalet 31.10, fjärde kvartalet 15.4) = KLTR

Uppgifterna i kommunernas kvartalsrapportering (KLTR-rapporten) omfattar kumulativa saldon i resultat- och balansräkningen enligt registreringar för tre, sex, nio och tolv månader (inkl. ingående balans) avseende hela kommunen eller samkommunen.

Finansieringsanalysen ska också ingå i rapporteringen.

Kontosaldon presenteras enligt de allmänna bokslutsprinciperna med de väsentliga periodiseringarna, inklusive avskrivningar enligt plan. Semesterlöneskulden tas ändå inte upp enligt den verkliga skulden, eftersom beloppet inte förändras jämt under räkenskapsperioden. Semesterlöneskulden, om den är betydande, kan beaktas som en schematiskt utjämnad andel av den uppskattade förändringen under hela året.

I kvartalsrapporterna ska också för varje konto presenteras uppgifterna enligt sektorklassifikationen på den nivå som Statistikcentralen kräver. Statistikcentralen upprätthåller sektorklassifikationen för rapporteringen. Sektorklassifikationen beskrivs i kapitel 2.

I kvartalsrapporterna kan man lämna korta anmärkningar om sådana faktorer som inte realiserats jämnt under året. Sådana är till exempel realiserade extraordinära poster eller kända extraordinära poster som realiserats senare under året. Fritextanmärkningen ska uppmärksamma dem som använder rapporten på faktorer som bör beaktas vid analyser av kommunens ekonomi utifrån rapporten.

I rapporteringen till Statskontoret kan eventuella rättelser av fel från tidigare räkenskapsperioder meddelas i Tilläggsuppgifter. Se närmare avsnittet Läsanvisningar för tabellunderlagen (kapitel 6).

7.4 Kommunernas och samkommunernas bokslutsuppskattning (senast 25.1 för föregående år) = KKTPA

KKTPA-rapporten är en mer heltäckande uppskattning av bokslutet på kontonivå. Det räcker inte att redovisa konton på saldonivå, utan uppgifterna ska justeras med eventuella kända poster som ännu inte är bokförda. Rapporteringen innehåller uppgifterna i resultaträkningen och balansräkningen på kontonivå, vilket möjliggör sammanställning av en finansieringsanalys. En uppskattning av finansieringsanalysen behöver inte läggas fram före 25 januari, utan utfallet rapporteras på KKTR-rapporten senast 15 april.

Uppgifterna på sektornivå ska presenteras i den omfattning som Statistikcentralen har fastställt. Bokslutsuppskattningen omfattar kommunen/samkommunen samt dess affärsverk och balansenheter så att interna poster mellan dem elimineras.

I rapporteringsuppsättningen erhålls summavärdet av konton/rader automatiskt genom summering av de obligatoriska värden som redovisats på de noggrannare nivåerna. I de rapporteringsuppsättningar som omfattar sektorinformation anges sektorinformationen i tabellunderlagen enligt ett hierarkiskt klassificeringssystem; däremot behandlas sektorinformationen inte hierarkiskt i taxonomin, med andra ord summeras de rapporterade uppgifterna om sektor/kolumn inte automatiskt till de andra nivåerna. Därför bör sektorinformationen rapporteras i taxonomin enligt följande mönster: ”summa kolumnen Externa, varav andelen för en viss sektor är x”. Det är bra att notera att summavärden i sektorkolumnen Externa, till exempel på kontogrupsnivå, ofta bildas av automatiskt ihopräknade uppgifter som är obligatoriska på en lägre konto-/radnivå och att cellen för sektorn Externa på raden kan vara grå, trots att den sektorinformation som ska matas in i den är obligatorisk, det vill säga de olika sektorernas andelar av hela beloppet.

Alla externa kostnader ska med andra ord bokföras i kolumnen Externa. Dessutom ska den information som är obligatorisk bokföras på de egentliga sektorerna.

Interna poster ska alltid hänföras till sektorn Interna. Posterna utgår från registreringar vars sektorinformation framgår av de serviceklasser till vilka registreringarna inom driftsekonomin ursprungligen hänförts. Interna poster kan också rapporteras via raderna Övervältringsintäkter och Övervältringskostnader. Närmare beskrivningar av olika alternativa sätt att rapportera interna poster finns i handbokens avsnitt 5.6.6.

7.5 Bokslutsuppskattning för kommunens och samkommunens affärsverk och balansenheten för vattenförsörjningen (senast 25.1 för föregående år) = KLTPA

KLTPA-rapporten är en mer heltäckande uppskattning av bokslutet på kontonivå. Det räcker inte att redovisa konton på saldonivå, utan uppgifterna ska justeras med eventuella kända poster som ännu inte är bokförda. Rapporteringen innehåller uppgifterna i resultaträkningen och balansräkningen på en nivå som möjliggör sammanställning av en finansieringsanalys. En uppskattning för finansieringsanalysen ska också läggas fram.

Uppgifterna på sektornivå ska presenteras i den omfattning som Statistikcentralen har fastställt.

7.6 Finansieringsanalys i bokslutet för kommuner och samkommuner (senast 15.4 för föregående år) = KKTR

KKTR-rapporten innehåller finansieringsanalysen i kommunens eller samkommunens bokslut. Bokslutet omfattar kommunen/samkommunen samt dess affärsverk och balansenheter så att interna poster mellan dem elimineras.

7.7 Kommunkoncernens bokslutsrapportering (senast 15.4 för föregående år) = KKOTR

KKOTR-rapporten innehåller kommunens eller samkommunens koncernredovisning, det vill säga koncernresultaträkning, koncernbalansräkning och koncernfinansieringsanalys. I koncernbokslutet upptas förutom kommunen eller samkommunen även dottersamfunden och de relativa andelarna i samkommunerna. Dessutom används kapitalandelsmetoden för att infoga intressesamfunden i den konsoliderade redovisningen.

Koncernen redovisar dessutom i rapporteringsuppsättningen KKYTT sina hyresförpliktelser som upptas enligt det belopp som redovisats i noterna (k-t17).

Anvisningar om upprättande av koncernbokslut finns i bokföringsnämndens kommunsektions allmänna anvisning om upprättande av koncernbokslut för kommuner och samkommuner. Anvisningar om poster i resultaträkningen, balansräkningen och finansieringsanalysen finns också i de respektive allmänna anvisningarna.

I rapporteringen till Statskontoret kan eventuella rättelser av fel från tidigare räkenskapsperioder meddelas i Tilläggsuppgifter. Se närmare avsnittet Läsanvisningar för tabellunderlagen (kapitel 6).

7.8 Kommunernas och samkommunernas bokslutsuppgifter per serviceklass (driftsekonomi, investeringar) (senast 31.5 för föregående år) = KKTTP

KKTTP-rapporteringen omfattar uppgifter om kostnaderna per serviceklass, intäkterna per sektor och investeringarna per serviceklass. Serviceklasserna anges enligt serviceklassifikationen för kommuner och samkommuner. Intäkterna, kostnaderna och investeringarna specificeras enligt mallen för kontoplanen för kommuner och samkommuner.

I anvisningarna i avsnittet Serviceklassifikation för kommuner och samkommuner (avsnitt 4.1) ges en närmare beskrivning av klassificeringen av tjänster på grov (ospecificerade tjänster) och exakt (per serviceklass) nivå. De som köper tjänster av kommuner och samkommuner kan använda den grova klassifikationen i sin bokföring, medan de som producerar tjänsterna ska använda den exakta klassifikationen. Detta gäller vissa serviceklasser inom social- och hälsovården, räddningsväsendet och miljö- och hälsoskyddet.

I rapporteringen till Statskontoret kan eventuella rättelser av fel från tidigare räkenskapsperioder meddelas i Tilläggsuppgifter. Se närmare avsnittet Läsanvisningar för tabellunderlagen (kapitel 6).

Obs! Extraordinära poster behöver inte rapporteras per serviceklass, trots att de markerats med gult i tabellunderlaget.

Överlåtelsevinster och förluster vid automatiserad rapportering

Rapporteringsuppsättningen KKTTP omfattar segmenten *Investeringar* och *Driftsekonomi*. Under *Investeringar* lämnas årlig redovisning per tillgångstyp och serviceklass av investeringsutgifterna och investeringarnas finansieringsandelar samt överlåtelseinkomsten enligt överlåtelsepriset. Under *Driftsekonomi* rapporteras betydande överlåtelsevinster och överlåtelseförluster bland bestående aktiva som övriga verksamhetsintäkter och övriga verksamhetskostnader, övriga finansiella intäkter och kostnader eller extraordinära poster. Dessa redovisas per serviceklass och konto under kostnadsutfallet inom driftsekonomin.

Om en överlåtelsevinst från försäljning av bestående aktiva bokförs som en extraordinär post hänförs den inte till en serviceklass. Om överlåtelsevinsten anses härröra från den ordinarie verksamheten ska den bokföras bland övriga verksamhetsintäkter i driftsbidraget och hänförs till serviceklasser enligt följande:

- Vinst vid försäljning av mark hänförs till serviceklassen Förvaltning av jordegendom.
- Vinst vid försäljning av bostadsaktier hänförs till serviceklassen Bostadsuthyrning.
- Vinst vid försäljning av aktier (exkl. bostadsaktier och övriga lokaler) hänförs till serviceklassen Stödtjänster.
- Vinst vid försäljning av kommunens övriga lokaler hänförs till serviceklassen Lokaluthyrningstjänster.
- Övriga försäljningsvinster hänförs till den serviceklass som tjänsten anknyter till, det vill säga som överlåtelseinkomsten.

7.8.1 Investeringar per serviceklass

Investeringarna redovisas specificerade enligt serviceklass och tillgångsslag. Investeringarna hänförs alltid

till tjänster enligt verksamhetens natur och användningsändamålet för investeringsobjektet, oberoende av vilken förvaltning som ordnar tjänsten eller vilken organisationsenhet som gjort investeringen. Om till exempel en ny biblioteksbyggnad är föremål för en investering, redovisas investeringen enligt serviceklassen för bibliotek och tillgångstypen för anskaffning av andra byggnader (än bostadsbyggnader). Om ett investeringsobjekt har flera användningsändamål ska det fördelas på olika tjänster i förhållande till användningsgraden (t.ex. ytan).

Investeringsutgifter och -inkomster i anslutning till en byggnad hänförs direkt till olika tjänster enligt byggnadens användningsändamål. Investeringar som till exempel görs av lokalitetsförvaltningen ska inte hänföras till Lokal- eller uthyrningstjänster utan till rätt tjänst enligt byggnadens användningsändamål. En investering för att renovera en skola hör således till serviceklassen Grundläggande utbildning.

Aktier och andelar hänförs till tjänster enligt deras natur. Exempelvis ska bostadsaktier som är avsedda att hyras ut hänföras till Bostadsuthyrningstjänster och samkommunsandelar ska hänföras enligt samkommunens verksamhet.

Investeringar i stödtjänster kan rapporteras på serviceklassen Stödtjänster. Om en investering avser uttryckligen en stödtjänst (t.ex. investering i centralköket) kan bygginvesteringen också rapporteras under Stödtjänster.

Investeringsutgifterna beräknade per serviceklass och tillgångstyp totalt samt överlåtelseinkomsterna från investeringstillgångarna totalt är lika stora som investeringsutgifterna och överlåtelseinkomsterna i kommunens/samkommunens externa finansieringsanalys. **Obs! Kommunens eller samkommunens interna investeringar, dvs. investeringar mellan kommunen/samkommunen och affärsverk, rapporteras inte.**

Obs! Finansieringsandelar som erhållits för investeringar ska inte upptas i investeringsinkomsterna i specifikationen av investeringarna per serviceklass.

7.8.2 Bokslutsuppgifter om driftsekonomin enligt sektor och serviceklass, resultaträkningens konton

Till serviceklasserna hänförs de kostnader och intäkter som ingår i verksamhetsbidraget samt avskrivningar och nedskrivningar. Statsandelar, skatteintäkter, finansieringsintäkter och finansieringskostnader samt extraordinära poster ska inte hänföras till serviceklasserna. De externa verksamhetintäkter och verksamhetskostnader som hänförts till serviceklasser ska stämma överens med kommunens resultaträkning på konto- och sektornivå. Den största tillåtna avvikelser i summan för en serviceklass på ett konto är ettusen euro.

I rapporteringsuppsättningen erhålls summavärdet av konton/rader automatiskt genom summering av de obligatoriska värden som redovisats på de noggrannare nivåerna. I de rapporteringsuppsättningar som omfattar sektorinformation anges sektorinformationen i tabellunderlagen enligt ett hierarkiskt klassificeringssystem; däremot behandlas sektorinformationen inte hierarkiskt i taxonomin, med andra ord summeras de rapporterade uppgifterna om sektor/kolumn inte automatiskt till de andra nivåerna. Därför bör sektorinformationen rapporteras i taxonomin enligt följande mönster: ”summa kolumnen Externa, varav andelen för en viss sektor är x”. Det är bra att notera att summavärden i sektorkolumnen Externa, till exempel på kontogruppernivå, ofta bildas av automatiskt ihopräknade uppgifter som är obligatoriska på en lägre konto-/radnivå och att cellen för sektorn Externa på raden kan vara grå, trots att den sektorinformation som ska matas in i den är obligatorisk, det vill säga de olika sektorernas andelar av hela beloppet.

Alla externa kostnader ska med andra ord bokföras i kolumnen Externa. Dessutom ska den information som är obligatorisk bokföras på de egentliga sektorerna.

Interna poster ska alltid hänföras till sektorn Interna. Posterna utgår från registreringar vars

sektorinformation framgår av de serviceklasser till vilka registreringarna inom driftsekonomin ursprungligen hänförts. Interna poster kan också rapporteras via raderna Övervältringsintäkter och Övervältringskostnader. Närmare beskrivningar av olika alternativa sätt att rapportera interna poster finns i handbokens avsnitt 5.6.6.

Interna poster

Stödtjänsterna fördelas på de övriga serviceklasserna så att differensen mellan de fördelade intäkterna och kostnaderna för stödtjänsterna blir noll. Stödtjänster som säljs till utomstående hänförs till serviceklassen Stödtjänster. Klassens nettokostnader behöver därmed inte vara noll, utan bidraget från den externa försäljningen lämnas kvar på serviceklassen. Fördelningen kan ske med hjälp av utgiftsöverföringar, interna kostnader och intäkter eller övervältringsposter. De eventuella interna intäkterna och kostnaderna samt övervältringsposternas intäkter och kostnader ska vara lika stora. Interna poster och övervältringsposter behöver inte hänföras till en sektor för externa kostnader eller intäkter.

Interna inkomster och utgifter inom en serviceklass beskrivs i KKTPP-rapporteringen kommunens eller samkommunens interna insatsförbrukning. Då interna organisationsenheter sinsemellan köper och säljer slutprodukttjänster för kommuninvånarna ska detta inte upptas i de interna posterna i serviceklasserna. Köp och försäljning av kundtjänster är per definition handel med en slutprodukt och därför ska den interna handeln med dem inte upptas i rapporteringen. Även andra slutprodukttjänster än sådana som hänför sig till kundtjänster kan vara föremål för intern handel, och de ska också lämnas utanför XBRL-rapporteringen.

Interna stöd och bidrag inom kommunen eller samkommunen ska inte heller rapporteras eftersom beviljandet och mottagandet av dem anses höra till samma serviceklass.

Eftersom övervältringar inte redovisas via konton innehåller tabellunderlaget separata tilläggsuppgiftsrader för dem (övervältringsintäkter och övervältringskostnader). Intern handel rapporteras på summanivå under verksamhetsintäkter och -kostnader inom sektorn intern eller, om man så önskar, enligt kostnadslag inom sektorn intern. Det kan förekomma fall med drag av både övervältring och interna poster, där man till exempel utför övervältringarna på konto- och sektornivå och använder ett internt konto för intern handel. I sådana fall kan uppgiftslämnarna välja enligt vilken metod de rapporterar uppgifterna (interna poster). Det viktigaste är att interna poster anges bara en gång och på ett ställe, så att intern handel inte ingår i övervältringsintäkterna och -kostnaderna i tilläggsuppgifterna och övervältringar inte ingår i verksamhetskostnaderna och -intäkterna. I rapporteringen ska övervältringsintäkterna vara lika med övervältringskostnaderna.

Närmare anvisningar om bland annat hantering av interna poster finns i kapitel 5 i handboken.

Anskaffning av investeringar och uthyrning efter aktivering

Investeringsutgifter och -inkomster i anslutning till en byggnad hänförs direkt till serviceklasser enligt byggnadens användningsändamål genom modulerna för specificering av investeringar per serviceklass i rapporteringsuppsättningen KKTPP.

När investeringsprojektet har slutförts kan uthyrning av byggnaden efter att investeringen har aktiverats hänföras till serviceklassen Lokaluthyrningstjänster. De redovisas per serviceklass inom driftsekonomin i rapporteringsuppsättningen KKTPP. Då bokförs den interna hyran som kostnad på serviceklassen enligt användningsändamålet och som inkomst på serviceklassen Lokaluthyrningstjänster. Det är också möjligt att använda serviceklassen Stödtjänster istället för Lokaluthyrning om det bättre motsvarar organisationsformen.

Närmare specifikation av och anvisningar om externa och interna intäkts- och utgiftsslag som ska hänföras till serviceklasser finns i avsnitt 5.5.

7.9 Uppgifter om ekonomin inom förskoleundervisning, grundläggande utbildning, morgon- och eftermiddagsverksamhet enligt lagen om grundläggande utbildning, och gymnasieutbildning (senast 31.5 för föregående år) = TOTT (tidigare tabell 41)

I tabellen TOTT rapporteras uppgifter om kostnadsuppföljningen av förskoleundervisning, grundläggande utbildning, morgon- och eftermiddagsverksamhet enligt lagen om grundläggande utbildning samt gymnasieutbildning samt den ekonomiinformation för statsandelsberäkningarna som inte kan inhämtas per serviceklass.

I tabellunderlaget TOTT redovisas som kostnader för driftsekonomin för förskoleundervisning, grundläggande utbildning och gymnasieutbildning endast kostnader som föranleds av anordnandet av undervisningen och utbildningen.

Förskoleundervisningen omfattar förskoleundervisning inom socialväsendet och undervisningsväsendet, både sådan som anordnas i egen regi och sådan som köpts av utomstående.

I TOTT anges också förskoleundervisning på sjukhus, för barn med funktionsnedsättning och för barn med svår utvecklingsstörning. Kostnaderna delas upp på undervisning, transporter, måltider, övrig elevvård, administration, fastighetsunderhåll, kapitalkostnadsdelen av interna hyror och hemkommunens betalningsandelar. Förskoleundervisning för barn med svår utvecklingsstörning och barn med annan utvecklingsstörning kan också rapporteras enligt verksamhet, men gällande undervisning av dessa klientgrupper räcker redovisning av verksamhetskostnaderna och personalkostnaderna på summanivå. I dessa kostnader får inte ingå kostnader för sjukhusundervisning eller hemkommunens betalningsandelar, vilka rapporteras som kostnader för sjukhusundervisning och hemkommunens betalningsandelar under den allmänna förskoleundervisningen.

Grundläggande utbildning i TOTT omfattar all grundläggande utbildning oberoende av var undervisningen ordnas. I detta ingår även undervisning på sjukhus, undervisning för barn med funktionsnedsättning och för barn med svår funktionsstörning, förberedande undervisning för invandrare före grundläggande utbildning samt sådan grundläggande utbildning för vuxna som ordnas vid vuxengymnasier, folkhögskolor och medborgarinstitut. Kostnaderna för den nioåriga grundläggande utbildningen delas upp på undervisning, inkvartering, transporter, måltider, övrig elevvård, administration, fastighetsunderhåll, kapitalkostnadsdelen av interna hyror och hemkommunens betalningsandelar. Grundläggande utbildning för barn med svår funktionsstörning och barn med annan utvecklingsstörning, påbyggnadsundervisning, förberedande undervisning före den grundläggande utbildningen och grundläggande utbildning för vuxna kan också rapporteras enligt verksamhet, men gällande undervisning av dessa klientgrupper räcker redovisning av verksamhetskostnaderna och personalkostnaderna på summanivå. I dessa kostnader får inte ingå vare sig kostnader för undervisning på sjukhus eller hemkommunens betalningsandelar, vilka rapporteras som kostnader för sjukhusundervisning och hemkommunens betalningsandelar under den allmänna grundläggande utbildningen.

För morgon- och eftermiddagsverksamheten rapporteras driftskostnaderna för och intäkterna av sådan morgon- och eftermiddagsverksamhet för skolelever som ordnas av kommunen och som uppfyller kraven i lagen om grundläggande utbildning (*1136/2003, kap. 8 a*). Uppgifterna redovisas separat för kommunens egen verksamhet, köpta tjänster och verksamhet som får understöd av kommunen.

Gymnasieutbildning i tabellen omfattar all gymnasieutbildning oberoende av var utbildningen ordnas.

I TOTT anges även gymnasieutbildning som anordnas vid folkhögskolor och medborgarinstitut, förberedande utbildning för gymnasieutbildning för invandrare och personer med främmande språk som modersmål samt ämnesstudier i gymnasiet.

De kostnader som hänförs till statsandelsgrunden för gymnasieutbildningen fördelas enligt verksamhet i undervisnings, inkvartering, skjutning, måltider, övrig elevvård, förvaltning och fastighetsunderhåll. Den utbildning som förbereder för gymnasieutbildning, som ingår i de ovan nämnda funktionsvisa kostnaderna, ska dessutom rapporteras separat.

Av de kostnader som inte hör till statsandelsgrunden redovisas **kapitalkostnader som ingår i interna hyror** och hemkommunens betalningsandelar.

Små projekt

Små projekt är investeringar som tagits upp bland investeringsutgifterna i finansieringsanalysen och som uppfyller definitionerna nedan.

I TOTT rapporteras små projekt inom småbarnspedagogik, förskoleundervisning och grundläggande utbildning samt gymnasieutbildning. Med små projekt avses projekt som ingår i investeringarna och som underskrider det belopp i euro som föreskrivits i statsrådets förordning (400 000 euro) och för vilka ingen särskild statsandel för anläggningsprojekt har erhållits. Gränsen är projektspecifik. Små projekt ingår i de investeringsutgifter för gymnasieutbildning som redovisats under Investeringar. För små projekt inom grundläggande utbildning, gymnasieutbildning, förskoleundervisning och småbarnspedagogik redovisas också moms-andelen.

Grundläggande utbildning, utgifter för små projekt totalt

Om den grundläggande utbildningen rapporteras separat uppgifter om sådana små projekt för investeringar i grundläggande utbildning som underskrider det belopp i euro som föreskrivits i statsrådets förordning (400 000 euro exkl. moms, *FinF 1766/2009*), och för vilka ingen särskild statsandel för anläggningsprojekt har erhållits. Rapportera samtliga små projekt inom den grundläggande utbildningen under året (exkl. morgon- och eftermiddagsverksamhet). Gränsen är projektspecifik.

Gymnasieutbildning, utgifter för små projekt totalt

Om gymnasieutbildningen rapporteras separat uppgifter om sådana små projekt för investeringar i gymnasieutbildning som underskrider det belopp i euro som föreskrivits i statsrådets förordning (400 000 euro exkl. moms, *FinF 1766/2009*), och för vilka ingen särskild statsandel för anläggningsprojekt har erhållits. Rapportera samtliga små projekt inom gymnasieutbildningen under räkenskapsåret. Gränsen är projektspecifik.

Förskoleundervisning, utgifter för små projekt totalt

Om förskoleundervisningen rapporteras separat uppgifter om sådana små projekt för investeringar i förskoleundervisning som underskrider det belopp i euro som föreskrivits i statsrådets förordning (400 000 euro exkl. moms, *FinF 1766/2009*), och för vilka ingen särskild statsandel för anläggningsprojekt har

erhållits. Rapportera samtliga små projekt inom förskoleundervisningen under räkenskapsåret. Gränsen är projektspecifik.

Småbarnspedagogik, utgifter för små projekt totalt

I investeringarna ingår så kallade små projekt som underskrider eurobeloppet för anläggningsprojekt som föreskrivits i 20 § i *lagen om planering av och statsunderstöd för social- och hälsovården (733/1992)* (300 000 euro). Rapportera samtliga små projekt inom småbarnspedagogiken under räkenskapsåret. Gränsen är projektspecifik.

Till småbarnspedagogiken räknas inte förskoleundervisning eller morgon- och eftermiddagsverksamhet för elever, som uppfyller villkoren i *lagen om grundläggande utbildning (628/1998)*.

7.10 Kompletterande övriga ekonomiska uppgifter till kommuners och samkommuners bokslut (senast 31.5 för föregående år) = KKYTT

På KKYTT-rapporten redovisas separata ekonomiska uppgifter särskilt för Statistikcentralen, finansministeriet, Institutet för hälsa och välfärd (nedan THL) och social- och hälsovårdsministeriet (nedan SHM). I tabellen har också sammanförts vissa andra enskilda datainsamlingar, som uppgiften om kommunens, kommunkoncernens och affärsverkens totala hyresförpliktelser som behövs för beräkning av nyckeltalet för kommuner som befinner sig i en speciellt svår ekonomisk ställning. Uppgifterna omfattar kommunen och affärsverken så att eventuella interna poster har eliminerats. Uppgifter om affärsverken ska dessutom rapporteras separat.

Medlemsländerna i Europeiska unionen rapporterar till kommissionen två gånger per år uppgifter om EDP-underskott och -skulder. Dessa används för bedömningen av de offentliga finansernas status i samband med EU:s stabilitets och tillväxtpakt. Rapporteringen är en del av det så kallade förfarandet vid rapportering av alltför stora underskott (excessive deficit procedure, EDP). De uppgifter som ska rapporteras baserar sig på nationalekonomins bokföring. EDP-rapporteringsskyldigheten grundar sig på *EU-förordningen 479/2009* (ändrad genom *förordningarna 679/2010* och *220/2014*). EDP-rapporteringen ställer ett flertal krav på kommuners och samkommuners ekonomiska information. En del av dessa uppgifter framgår inte direkt av kommunernas och samkommunernas bokslutskalkyler eller noterna till bokslutet, utan måste samlas in separat.

Särskilda informationsbehov THL (modul k-t01 i rapporteringsuppsättning KKYTT)

THL och STM har behov av vissa uppgifter för den nationella och internationella rapporteringen om social- och hälsovårdskostnaderna, med större noggrannhet än kostnadsuppgifterna per serviceklass. Sådana uppgifter är bland annat kundavgifter.

I rapporteringsuppsättningen har vaccinationskostnader angetts som en obligatorisk uppgift, men det är frivilligt att redovisa dem.

Uppgiftslämnaren är tjänsteproducenten i egenskap av arbetsgivare (kostnader för företagshälsovård).

Kostnadspost	Beskrivning
Vårdarvoden för stöd för	Vårdarvoden för stöd för närståendevård som betalats till under

närståendevård, under 65-åringar	65-åringar.
Vårdarvoden för stöd för närståendevård, 65 år fyllda	Vårdarvoden för stöd inom närståendevård som betalats till över 65-åringar.
Arvoden för familjevård, under 65-åringar	Arvoden som för familjevård som betalats till under 65-åringar.
Arvoden för familjevård, över 65-åringar	Arvoden för familjevård som betalats till över 65-åringar.
Kostnader för hemvårdens stödtjänster (separat från den övriga hemvården)	Kostnader för stödtjänster inom hemvården. Till dessa hör bl.a. måltidsservice, transportservice, bastu- och badhjälp och trygghetsservice.
Kostnader för anskaffning av hjälpmedel	Anskaffningskostnad (exkl. moms) för hjälpmedel för medicinskt rehabilitering vilka anskaffats till lager eller för enskilda användare. Inbegriper modifiering och tilläggsutrustning i anknytning till anskaffningen samt hyrning av hjälpmedel. Hit räknas inte köp av hjälpmedelstjänster från andra enheter inom den offentliga sektorn, som regionala hjälpmedelscentraler. Hjälpmedel för medicinsk rehabilitering är utrustning, anordningar, produkter, datorprogram och andra lösningar som ska främja patientens rehabilitering, stöda, upprätthålla eller förbättra patientens funktionsförmåga i det dagliga livet eller förhindra att funktionsförmågan försämras.
Kostnader för privata serviceproducenters köp av laboratorietjänster	Kostnader för laboratorietjänster som kommunen eller samkommunen producerat och/eller fakturerat av privata serviceproducenter.
Kostnader för privata serviceproducenters köp av bilddiagnostik	Kostnader för bilddiagnostik som kommunen eller samkommunen producerat och/eller fakturerat av privata serviceproducenter.
Klientavgifter för slutenvård inom specialiserad somatisk vård för vuxna	Vårdavgifterna som tas ut för tjänsten.
Klientavgifter för dagkirurgi inom specialiserad somatisk vård för vuxna	Klientavgifterna som tas ut för dagkirurgiska ingrepp i tjänsten.
Klientavgifter för öppenvård inom specialiserad somatisk vård för vuxna	Poliklinikavgifterna som tas ut för tjänsten.
Specialiserad somatisk slutenvård för barn och unga	Vårdavgifterna som tas ut för tjänsten.
Specialiserad somatisk dagkirurgisk vård för barn och unga	Klientavgifterna som tas ut för dagkirurgiska ingrepp i tjänsten.
Specialiserad somatisk öppenvård för	Poliklinikavgifterna som tas ut för tjänsten.

barn och unga	
Klientavgifter för bäddavdelningsvård inom vuxenpsykiatrisk specialiserad sjukvård	Vårdavgifterna som tas ut för tjänsten.
Klientavgifter för dagsjukvård inom vuxenpsykiatrisk specialiserad sjukvård	Avgifterna för dagsjukvård som tas ut för tjänsten.
Klientavgifter för bäddavdelningsvård inom barnpsykiatrisk och ungdomspsykiatrisk specialiserad sjukvård	Vårdavgifterna som tas ut för tjänsten.
Klientavgifter för dagsjukvård inom barnpsykiatrisk och ungdomspsykiatrisk specialiserad sjukvård	Avgifterna för dagsjukvård som tas ut för tjänsten.
Avgiftsintäkter för läkartjänster inom mottagningsjänster på basnivå	Avgifter för läkarmottagningsjänster (årsavgifter, besöksavgifter och jouravgifter).
Kostnader för företagshälsovård	Kostnaderna för företagshälsovårdens tjänster totalt. Företagshälsovårdens tjänster som tillhandahålls arbetsgivare, företagare och självsysselsatta i kommunen enligt kommunens organiseringsansvar (hälso- och sjukvårdslagen 1326/2010, 18 §) och företagshälsovårdens tjänster som kommunen ordnar som arbetsgivare för sina anställda (lagen om företagshälsovård 1383/2001, 4 §) samt övriga företagshälsovårdens tjänster som kommunen tillhandahåller. Organiseringsansvaret omfattar både tjänster som kommunen producerar själv och köptjänster.

7.10.1 Finansministeriets särskilda informationsbehov (modul k-t17 i rapporteringsuppsättning KKYTT)

Finansministeriet behöver kompletterande uppgifter om kommunekonomin under kalenderåret för bedömning av huruvida kommunekonomin är i balans och för justering av kostnadsfördelningen i statsandelssystemet.

Kommunens och samkommunens externa hyresansvar delas i enlighet med bokföringsnämndens kommunsektions allmänna anvisning om noter upp i hyresansvar för kommunen/samkommunen och kommunens/samkommunens affärsverk samt koncernen. I de nya kriterierna för kriskommuner ställs det totala beloppet av lånen och hyresansvaren i koncernbokslutet i förhållande till kommunens invånarantal.

Av leasingansvaren ska dessutom andelen av leasingansvar i anslutning till fastigheter redovisas separat i tabell k-t22.01.

Vid justering av kostnadsfördelningen i statsandelssystemet enligt lagen om kommunal basservice ska kapitalkostnader av interna hyror inte räknas in i kostnaderna. Däremot beaktas små projekt som ingår i investeringarna. Motsvarande uppgifter om undervisningssektorn redovisas i rapporteringsuppsättningen TOTT.

Med kapitalkostnader av interna hyror avses avskrivningar enligt plan, kalkylerade avskrivningar och räntor på interna hyror eller övervältringar av centralt förvaltade lokaler samt motsvarande poster i redovisningen som inte får räknas in i fastighetsunderhållet.

Små projekt

På rapporten redovisas separat för sådana så kallade **små projekt** inom biblioteksväsendets och social- och hälsovårdssektorns investeringar, vilka ingår i de enligt sektor presenterade investeringarna i Investeringar och för vilka ingen särskild statsandel för anläggningsprojekt har erhållits.

Små projekt inom bibliotekstjänster

I investeringarna ingår så kallade små projekt som underskrider det belopp i euro som föreskrivits i statsrådets förordning (den projektvisa gränsen exkl. moms är 400 000 euro enligt *FinF 1766/2009*), och för vilka ingen särskild statsandel för anläggningsprojekt har erhållits.

Till utgifter för små projekt inräknas inte mervärdesskatt som ingåtts i köpen och som omfattas av återbäringssystemet.

Små projekt inom social- och hälsovårdssektorn

Gränsen för enskilda anläggningsprojekt inom social- och hälsovården är 300 000 euro exkl. moms enligt lagen om planering av och statsunderstöd för social- och hälsovården (733/1992, 20 §).

7.10.2 **Borgen (k-t19)**

Behov: Krav som ställs i EDP-rapporteringen och budgetramdirektivet.

Beskrivning: I EDP-rapporteringen rapporteras uppgifter om borgen som ställts av offentliga samfund. De redovisade uppgifterna omfattar nya borgensförbindelser som ingåtts, borgensstocken, inkomster av borgen, förluster av borgen (betalda borgensersättningar), skulder som övertagits som egna utifrån borgen samt återindrivning av borgensersättningar. Dessutom ska man kunna specificera borgensförbindelserna enligt borgenstagare på basis av Statistikcentralens sektorklassifikation (sektorklassifikation 2012 eller nyare).

Följande uppgifter ska lämnas:

- a) Borgensstocken totalt, samt belopp som beviljats offentliga samfund
 - Borgen som är i kraft vid årets utgång (gäller inte fullmakt att bevilja borgen, endast det belopp som är i kraft)
- b) Ny borgen totalt, samt beloppet av ny borgen som beviljats offentliga samfund
 - Ny borgen som givits under året (det belopp som är i kraft, inte bevillningsfullmakt)
- c) Betalda ersättningar för borgensansvar totalt, samt beloppet som betalats till offentliga samfund
 - Fall där en kommun eller en samkommun betalar bort en realiserad borgen. Ersättningar som betalats under året.

- d) Inkomster från återkrav av borgenssättningar totalt, samt beloppet som erhållits från offentliga samfund
 - Här handlar det om ersättningar som kunnat återinkasseras av den som beviljats borgen efter att borgen realiserats.

- e) Inkomster av borgen totalt, samt beloppet som erhållits från offentliga samfund.
 - Inkomster av borgen under året (borgensprovisioner)

- f) Skulder som övertagits på basis av borgen totalt samt beloppet som övertagits från offentliga samfund
 - Fall där en kommun eller en samkommun övertar en skuld som är föremål för borgen så att den blir kommunens eller samkommunens egen skuld.

7.10.3 PPP-projekt (k-t18.01 och k-t18.02)

Helhetsserviceavgifter som betalas med stöd av livscykelmodellen, PPP-modellen eller partneravtal ska avskiljas till en egen post, eftersom det i statistikrapporteringen av underskott och skulder ska lämnas uppgifter om dylika projekt, som serviceavgifter m.m. De serviceavgifter (inkl. hyreskostnader och avgifter för service) som betalats från projektet under året ska redovisas separat.⁹²

Behov: Krav som ställs i EDP-rapporteringen och budgetramdirektivet.

Beskrivning: Uppgift om eventuella PPP-projekt som kommunen eller samkommunen är part i, deras värde, tidpunkten för genomförandet och vem som genomför projektet.

PPP-projekt (public-private partnerships) är långa avtal mellan minst två enheter. Den ena parten i ett projekt är ett privat eller offentligt ägt företag och den andra parten en offentlig sammanslutning (i praktiken en kommun, en samkommun eller staten). I projektet bygger företaget en investeringstillgång (t.ex. en skolbyggnad) inkom för detta projekt och hanterar finansieringen och byggandet samt producerar tjänster i anslutning till investeringstillgången för den offentliga sammanslutningen eller allmänheten under den avtalade tiden. Den offentliga sammanslutningen (eller allmänheten) betalar en serviceavgift under avtalstiden. Rollerna för att äga, bygga och producera tjänster kan också fördelas på flera olika aktörer.

I rapporteringen samlas inga uppgifter om så kallade livscykelprojekt eller avtal som kommer i kommunens eller samkommunens ägo och bokförs i kommunens eller samkommunens balansräkning. **Uppgifter behövs om projekt som bokförs som ägda av en privat eller offentligt ägd sammanslutning.**

Statistikcentralen kan efter behov begära tilläggsuppgifter om betydande projekt för klassificeringen och rapporteringen om projekten. Statistikcentralen kontakter kommunen eller samkommunen för att få dessa tilläggsuppgifter.

Definition av PPP-projekt

För att ett projekt ska kunna rapporteras som ett PPP-projekt ska samtliga följande villkor uppfyllas:

1. Projektet går ut på att bygga eller reparera en investeringstillgång för att användas av kommunen eller samkommunen. Investeringstillgången kan vara till exempel en skola, en bro eller en väg.
2. Kommunen eller samkommunen ingår ett långfristigt avtal (över 15 år) med en eller flera andra enheter om att bygga och underhålla investeringstillgången.

⁹² Om bokföring enligt livscykelmodellen, se bokföringsnämndens kommunsektions utlåtande 100/2011.

3. En privat eller en offentligt ägd sammanslutning är investeringstillgångens juridiska ägare. Med andra ord kommer den investeringstillgång som ska byggas i projektet att bokföras någon annanstans än i kommunens eller samkommunens balansräkning. Om investeringstillgången har bokförts i kommunens eller samkommunens balansräkning, är projektet inte ett PPP-projekt. I ett PPP-projekt kan en investeringstillgång även upptas i balansräkningen för kommunens eller samkommunens dottersamfund. Borgen eller finansiering som kommunen eller samkommunen beviljar det ägande bolaget påverkar inte rapporteringen.
4. Någon annan än kommunens eller samkommunens dottersamfund ska vara med i projektet i egenskap av serviceproducent eller ägare av investeringstillgången. Syftet är inte att samla information om investeringar som genomförs via kommuners eller samkommuners (fastighets-)bolag, om inte andra aktörer medverkar i dem.
5. Till avtalet hör förutom användningen av tillgången även andra tjänster i anslutning till den. Kommunen eller samkommunen betalar en serviceavgift för användningen av investeringstillgången och de relaterade tjänsterna. Projektgenomföraren bär ett större ansvar för tillgången än bara byggandet. Till exempel kan underhåll och reparationer på en skolbyggnad ingå i avtalet utöver rätten att använda byggnaden. Serviceavgifterna fördelas i allmänhet jämnt över hela avtalsperioden och upptas som köpta tjänster (och/eller hyreskostnader) i kommunens eller samkommunens bokföring.

Tillgångens ägare = den avtalspart som äger investeringstillgången och i vars balansräkning tillgången redovisas.

Serviceproducent = den avtalspart som producerar tjänsten i anslutning till PPP-projektet (som underhåll), i allmänhet under hela avtalstiden. Avser till exempel inte en aktör som bara är med under byggnadstiden.

Exempel på PPP-projekt:

1. Typexempel: En skola är ett företags investering, som upptas i sin helhet i ett privat företags balansräkning. Enligt avtalet med kommunen eller samkommunen ansvarar det privata företaget för byggandet, finansieringen, underhållet och servicen under de följande 20 åren. För detta betalar kommunen eller samkommunen en årlig serviceavgift till bolaget.
2. Ägaren och serviceproducenten är skilda enheter: Skolan upptas helt i balansräkningen för ett fastighetsaktiebolag som ägs helt eller delvis av kommunen eller samkommunen. Enligt avtalet ansvarar den privata byggnadsfirman för byggandet, underhållet och reparationerna under de följande 20 åren. Fastighetsaktiebolaget finansierar projektet och äger investeringstillgången.

Följande är inte projekt som ska rapporteras som PPP-projekt:

1. Projekt som byggs för att upptas i kommunens eller samkommunens egen balansräkning: Kommunen eller samkommunen beställer en skola av en byggnadsfirma och bokför byggnaden i kommunens eller samkommunens egen balansräkning. Dessutom avtalar man om att byggnadsfirman ska sköta underhållet och servicen på skolbyggnaden i 20 års tid.
2. Projekt som byggs för att ingå i kommunens eller samkommunens fastighetsbolag, inga privata aktörer: Kommunen eller samkommunen låter bygga en skolfastighet som ska höra till ett fastighetsbolag. Efter byggandet medverkar inga andra aktörer och inga långfristiga avtal ingås om fastighetens underhåll och reparationer.

Uppgifter som ska lämnas, finns i allmänhet i avtalen:

1. Summan av de uppskattade totalkostnaderna för alla PPP-projekt som uppfyller de ovan nämnda villkoren.
2. Dessutom ska följande uppgifter rapporteras om betydande projekt (projekt vars totalkostnad överskrider 10 miljoner euro):
 1. Projektets namn eller någon annan identifierande uppgift
 2. FO-numret på det samfund som äger investeringstillgången (det samfund som äger tillgången och i vars balansräkning tillgången tas upp).
 3. Period (vilket år avtalet börjar och slutar)
 4. Serviceavgifter som betalats för projektet under året (inkl. hyreskostnader och serviceavgifter)
 5. En uppskattning om de återstående serviceavgifterna (inkl. hyreskostnader och serviceavgifter)
 6. En uppskattning om projektets totalkostnader för kommunen eller samkommunen ("avtalsenlig total kostnad exkl. moms")
 1. varav en uppskattning om investeringens andel
 2. varav en uppskattning om andelen relaterade tjänster (andra än investeringarna).

Exempel på rapportens innehåll i kommun X:

1. Uppskattning om de totala kostnaderna för gällande PPP-projekt 31.12.2019: sammanlagt 65 miljoner euro.
2. Betydande projekt (projekt värda mer än 10 miljoner euro):

1. Projektets namn	2. "Ägare"	3. genomförandetid	4. serviceavgifter som betalats under året	5. uppskattning om återstående serviceavgifter	6. uppskattning om projektets totala kostnader	6a. varav en uppskattning om investeringens andel	6a. varav en uppskattning om tjänstens andel
Ny skolbyggnad	Skolprojekt Ab	2010-2036	1 mn euro	15 mn euro	30 mn euro	10 mn euro	20 mn euro
Utbyggnad av sjukhus	Nya Sjukhuset Ab	2010-2030	2 mn euro	20 mn euro	35 mn euro	8 mn euro	27 mn euro

7.10.4 **Energieffektivitetsavtal (k-t20.01 och k-t 20.02)**

Behov: Krav som ställs i EDP-rapporteringen.

Beskrivning: EDP-rapporteringen innehåller särskilda anvisningar för behandlingen av energieffektivitetsavtal (Energy Performance Contracts). I ett energieffektivitetsprojekt ingår kommunen eller samkommunen ett avtal om att höja energieffektiviteten till exempel med en specialistaktör inom energieffektivitet. Aktörer av det här slaget benämns ofta ESCO-företag (Energy Service Company) och projekten ESCO-projekt. Även om ett avtal bara omfattar tillhandahållande av tjänster (t.ex. energirådgivning), avses i det här sammanhanget sådana avtal som relaterar till en investering eller någon annan anskaffning som gjorts i början av avtalet (dock inte för att ägas av kommunen eller samkommunen), till exempel om att förnya belysningen eller värmesystemet. Kommunerna och samkommunerna rapporterar de avtal som de är part i.

Avtal/projekt om energieffektivitet har följande kännetecken:

- avsikt att förbättra energieffektiviteten
- kommunens samarbetspartner är i allmänhet ett ESCO-företag (Energy Service Company)
- investering som ägs av samarbetspartnern eller annan anskaffning, i allmänhet i början av avtalet
- investeringstillgången övergår i kommunens eller samkommunens ägo i slutet av avtalet.

Följande uppgifter ska lämnas:

1. Värdet under projektets löptid av de investeringar i nya energieffektivitetsavtal som ingåtts under året, dvs. värdet av energiavtalen (euro)
2. Antalet nya energieffektivitetsavtal
3. Dessutom en specifikation av de projekt där investeringens värde överstiger en miljon euro.

Projektets namn	Projektets värde (euro)
Projekt 1	X euro
Projekt 2	X euro

7.10.5 *Ekonomiuppgifter om samfund som ägs av kommuner och samkommuner (k-t21.02, k-t 21.03 och k-t 21.04)*

I samband med EDP-rapporteringen och budgetramsdirektivet kartläggs även uppgifter om samfund som ägs av kommuner och samkommuner. Exempelvis betraktas utdelning från ett företag för en förlustbringande räkenskapsperiod inte som dividend i nationalräkenskaperna utan som sådan återbetalning av kapital som inte handlar om avkastning. Därför ska det bolag som är motpart identifieras för att erhållna dividender ska kunna kopplas till bolagets resultat.

Dividender som kommunen eller samkommunen erhållit från samfund i sin ägo

Beskrivning: Uppgifter om erhållna dividender och vilka bolag som betalat dem.

Dividender som kommunen och samkommunen får från de ägda samfunden, specifikt för varje samfund (även andra än koncernsamfund).

Nedre gränsen för dividend som ska specificeras är 100 000 euro. Om kommunen eller samkommunen under året har erhållit dividend från ett samfund till ett belopp som överskrider 100 000 euro ska beloppet specificeras.

Följande uppgifter ska lämnas:

1. FO-numret på det samfund som betalat dividend
2. beloppet av dividend som erhållits under året (och som redovisats i resultaträkningen).

Kapitalisering av samfund som ägs av kommun eller samkommun

Beskrivning: Uppgift om kapitalisering av ägda samfund.

Här efterfrågas uppgifter om kapitalplaceringar som kommunen eller samkommunen gjort i samfund som den äger. Behovet av information grundar sig på reglerna om behandling av kapitalinjektioner. Den nedre gränsen för belopp som ska specificeras är 100 000 euro per samfund. Mindre kapitaliseringar än så behöver inte specificeras. Med kapitalisering eller kapitalinjektion avses finansiering på villkor för eget kapital som kommunen eller samkommunen ger ett bolag (inkl. ökning av aktiekapitalet, kapitallån, placeringar i en fond för inbetalt fritt eget kapital).

Följande uppgifter ska lämnas:

1. FO-nummer på det kapitaliserade samfundet
2. beloppet av de kapitalplaceringar som gjorts i samfundet under året; med kapitalplacering avses finansiering på villkor för eget kapital.

Försäljning av aktier och andelar

Beskrivning: Vid EDP-rapporteringen redovisas uppgifter om försäljning av stora poster av aktier och andelar.

Det nedre värdet för kravet på specifikation är 100 000 euro per samfund. Omfattar även försäljning av aktier i samfund utanför koncernen.

Följande uppgifter krävs om sålda aktier och andelar, per samfund (dvs. vilket samfunds andelar eller aktier har sålts):

1. FO-nummer
2. värdet av de andelar som sålts under året (till överlåtelsepris).

7.10.6 Övriga tilläggspecifikationer (k-t22.01, k-t22.02)

Specifikation av hyresansvar inom finansieringsleasing (leasingansvar i anslutning till fastigheter)

Behov: Uppgifter om hur kommuner och samkommuner använder finansieringsleasing. Finansieringsleasing bokförs på olika sätt i nationalräkenskaperna och EDP-rapporteringen om man jämför med affärsbokföring.

Leasing kan indelas i bruksleasing och finansieringsleasing. Finansieringsleasing behandlas på olika sätt i nationalräkenskaperna och i affärsbokföringen.

Vid bruksleasing hyrs en investeringstillgång, som en maskin, under korta perioder och leasinggivaren gör ofta själv service på tillgången samt bär risken och tar hem eventuella vinster av att äga investeringstillgången. Bruksleasing påminner på många sätt om ett sedvanligt hyresavtal. Vid bruksleasing kan det hända att leasingobjektet hyrs ut till flera leasingtagare efter varandra. Således motsvarar leasingperioden inte objektets hela ekonomiska livslängd. Leasingtagaren kan också säga upp avtalet.

Finansieringsleasing är uthyrning där finansiären skaffar det objekt som leasingtagaren behöver och hyr ut det med ett långfristigt avtal. Genom finansieringsleasing kan man ofta till och med hyra ut hela byggnader och avtalen är i kraft under den uthyrda tillgångens hela ekonomiska livslängd. Ett finansieringsleasingavtal kan också gälla en byggnad och annan fast egendom. Finansieringsbolaget finansierar anskaffningen av en anordning genom att köpa den av säljaren och hyra ut den vidare till leasingtagaren. Vid finansieringsleasing överförs fördelarna och riskerna i anslutning till tillgången i huvudsak på leasingtagaren i början av avtalsperioden.

Finansieringsleasing behandlas i affärsbokföringen som en hyresutgift och en leasad tillgång tas inte upp i kommunens eller samkommunens balansräkning. I nationalräkenskaperna bör en leasad investeringstillgång (och skulden) redovisas i leasingtagarens balansräkning. Betalda hyresavgifter bokförs som ränta och amortering på skulden. Inom nationalräkenskaperna är finansieringsleasing utslutande ett finansieringssätt och leasingtagaren är den verkliga ägaren av tillgången, inte leasinggivaren. Därmed ska finansieringsleasing bokföras som om leasingtagaren själv skulle skaffa tillgången.

Definition av finansieringsleasing: Med finansieringsleasing avses uthyrning där leasingperioden i allmänhet omfattar objektets hela ekonomiska användningstid. Vid finansieringsleasing överförs fördelarna och riskerna i anslutning till tillgången i huvudsak på leasingtagaren i början av avtalsperioden.

Det har inte nödvändigtvis gjorts någon skillnad mellan bruks- och finansieringsleasing. Som ett enkelt alternativ begärs uppgifter om hyrning av fastigheter, där det ofta handlar om finansieringsleasing.

För beräkningen av nyckeltalet "Skulder och ansvar i procent av driftsinkomsterna" behövs en uppgift om de sammanlagda hyresansvaren.

Följande uppgifter ska lämnas:

- Leasingansvar i anslutning till fastigheter sammanlagt vid årets utgång
- Enligt den allmänna anvisningen om noter de totala hyresansvaren och leasingansvaren som lagts fram i noterna.

Vid bokslutstidpunkten oreglerade fordringar som inte tagits upp som kostnad
Behov: Krav som ställs i budgetramdirektivet

Beskrivning: En lånefordran har status som oreglerad om en räntebetalning eller en amortering är minst 90 dagar sen eller om amorteringen eller räntebetalningen har kapitaliserats, omfinansierats eller uppskjutits genom avtal.

Om en lånefordran är förfallen och obetald i mindre än 90 dagar, men det finns anledning att misstänka att den inte kommer att fås i sin helhet, ska även en sådan rapporteras i summan.

Följande uppgifter ska lämnas:

- Fordringar som är oreglerade vid tidpunkten för bokslutet och som inte har bokförts som kostnader, alla sammanlagt.

Erhållna kontantsäkerheter i anslutning till derivatkontrakt och värdepappersutlåning

Behov: Uppgifter om återbetalbara kontantsäkerheter som erhållits i anslutning till derivatkontrakt och värdepappersutlåning (stocken vid årets utgång). Om andra kontantsäkerheter krävs inga uppgifter i detta sammanhang.

Följande uppgifter ska lämnas:

- Erhållna kontantsäkerheter i anslutning till derivatkontrakt och värdepappersutlåning, sammanlagt.

Upphävning av en kommuns eller samkommuns lånefordringar/övertagande av annans skuld

Beskrivning: Om en kommun eller en samkommun upphäver en lånefordran på ett annat samfund ska den bokföras som kostnad och rapporteras separat vid EDP-rapporteringen. Likaså ska ett övertagande av ett annat samfunds skuld rapporteras separat. Detta gäller övertagande av skuld även av andra samfund än sådana som ägs av kommunen eller samkommunen.

Uppgift som ska lämnas, totalbeloppet av följande:

1. upphävning av kommunens eller samkommunens lånefordringar (euro)
2. annat samfunds skuld som kommunen eller samkommunen övertar av annan anledning än borgen (euro).

Bokförda avsättningar

Avsättningar bokförs inte som intäkt eller kostnad i nationalräkenskaperna. För korrigerande av avsättningar behövs information om på vilka rader avsättningarna har bokförts i kommunens eller samkommunens resultaträkning (bokslut).

Följande uppgifter ska lämnas:

Avsättningar som tagits upp i resultaträkningen specificeras radvis enligt följande:

- förändring avsättningar avseende personalkostnader
- förändring avsättningar avseende köp av tjänster
- förändring avsättningar avseende övriga verksamhetskostnader.

7.10.7 Reparationsbyggande (modul k-t 23 i rapporteringsuppsättning KKYTT)

Med byggnad avses en fast, fristående konstruktion med egen ingång som är uppförd på den plats där den är belägen, och som innefattar ett för olika funktioner avsett övertäckt utrymme som i allmänhet avgränsas av ytterväggar eller andra väggar som avskiljer det från andra konstruktioner (byggnader). Med reparationsbyggande avses i stor omfattning all den verksamhet som eftersträvar att förbättra eller upprätthålla en existerande byggnads eller dess delars skick.

Byggnadernas antal och våningsyta avser antalet och våningsytan av samtliga byggnader, inte endast de renoverade byggnaderna.

Med aktiverade reparationsutgifter avses utgifter som förorsakas av renovering eller ombyggnad och som inte bokförs i resultaträkningen som kostnader under räkenskapsperioden. Aktiverade reparationsutgifter ingår i anläggningstillgångarna (bestående aktiva) och höjer deras värde. Inga kostnader för stödtjänster får hänföras till reparationsbyggande.

Byggnadsklassificeringen finns på

- https://koodistot.suomi.fi/codescheme;registryCode=jhs;schemeCode=rakennus_1_20180712

Våningsyta:

Till byggnadens våningsyta räknas våningarnas ytor beräknade enligt ytterväggarnas utsidor och sådan källarvåningsyta eller vindsyta där lokaler avsedda för byggnadens huvudsakliga ändamål placeras eller med avseende på dessa lokalers läge, förbindelser, storlek, ljus och andra egenskaper kan placeras (115 § 3 mom. i markanvändnings- och bygglagen).

Undervisningsbyggnader:

Byggnader för småbarnspedagogik, byggnader för allmänbildande läroanstalter, byggnader för yrkesläroanstalter, högskole- och forskningsanstaltsbyggnader, undervisningsbyggnader inom det fria bildningsarbetet, samt organisationers, förbunds, arbetsgivares och motsvarande undervisningsbyggnader

Hälsovårdsbyggnader:

Centraler för hälsa och välbefinnande, centralsjukhus, specialsjukhus och laboratoriebyggnader, övriga sjukhus, rehabiliteringsinrättningar, övriga hälsovårdsbyggnader

Byggnader för socialtjänster:

Byggnader för sluten vård, byggnader för öppenvård

Kontorsbyggnader:

Byggnader avsedda för kontorsarbete. Kontorsarbete är bland annat finansierings- och försäkringsverksamhet, juridiska tjänster och redovisningstjänster, reklamverksamhet och marknadsföring,

ämbetsverksarbete inom den offentliga förvaltningen, produktion och distribution av informations- och kulturprodukter, informationsbehandling och övriga informationstjänster.

Byggnader för samlingslokaler:

Kulturbyggnader, förenings- och klubblokalsbyggnader, byggnader för religiösa samfund, idrotts- och motionsbyggnader samt övriga byggnader för samlingslokaler.

Övriga byggnader:

Med övriga byggnader avses byggnader som i Byggnadsklassificering 2018 inte har klassificerats som undervisningsbyggnader, hälsovårdsbyggnader, byggnader för socialtjänster, kontorsbyggnader eller byggnader för samlingslokaler

7.10.8 Övriga specifikationer av investeringar, Byggekostnader(k-t24.01)

Investeringsutgifter för mark- och vattenområden samt bostadsbyggnader, andra byggnader och andra investeringstillgångar specificeras enligt byggande i egen regi och byggherreverksamhet. Specifikationerna görs på kommun- eller samkommunnivå, så att primärkommunen (samkommunen) och affärsverken är konsoliderade. Allt byggande (nybyggnad och renoveringar osv.) som aktiverats i balansräkningen ska ingå. Tillgångar bland bestående aktiva som köpts färdiga ska inte rapporteras i denna specifikation, förutom när de hör direkt samman med byggande i egen regi.

Byggande i egen regi totalt (A+B+C+D+E)

Vid anskaffning av bestående aktiva som ska aktiveras innebär byggande i egen regi sådan byggverksamhet där kommunen eller samkommunen bär helhetsansvaret för byggandet. Kommunen eller samkommunen betalar då bland annat arbetstagarnas löner inklusive sociala avgifter, det vill säga är i regel arbetsgivare för majoriteten av arbetstagarna. Sido- och underentreprenad (till exempel vattenledningsarbeten, målningsarbeten) kan utlokaliseras till olika företag, men dessa ansvarar endast för sin del av entreprenaden.

Byggande i egen regi specificeras i sin helhet enligt följande:

- A. Bostadsbyggnader
- B. Övriga byggnader
- C. Mark- och vattenområden
- D. Fasta konstruktioner och anordningar sammanlagt
- E. Maskiner och inventarier
- F. Övriga investeringstillgångar sammanlagt

Dessa indelas vidare i följande grupper av utgiftsslag:

- personalutgifter

- köp av tjänster
- material, förnödenheter och varor
- bidrag
- övriga verksamhetskostnader.

I gruppen Övriga investeringstillgångar upptas också exempelvis kostnader för ett datasystemprojekt som ska aktiveras, om det byggs upp i egen regi. Delentreprenader hör till gruppen *Köp av tjänster*.

Byggherreverksamhet

Med byggherreverksamhet avses byggande där en kommun eller en samkommun låter utomstående entreprenörer genomföra ett byggprojekt, antingen som en helhetsentreprenad eller delade entreprenader. Kommunen eller samkommunen tar emot byggnaden när den är klar och har inte rollen som arbetsgivare under byggtiden. Tillgångar bland bestående aktiva som köpts färdiga ska inte rapporteras i denna specifikation, förutom när de hör direkt samman med byggherreverksamheten.

Byggherreverksamheten specificeras i sin helhet enligt följande:

- A. Bostadsbyggnader
- B. Övriga byggnader
- C. Mark- och vattenområden
- D. Fasta konstruktioner och anordningar
- E. Maskiner och inventarier
- F. Övriga investeringstillgångar.

7.11 Kommunernas och samkommunernas bokslutsprognos vid halvårsrapportering (senast 15.8) = KTPE

I samband med halvårsrapporten läggs fram en bokslutsprognos för hela året. I prognosen redovisas inte uppgifter på sektornivå. Prognosen omfattar kommunen/samkommunen samt dess affärsverk och balansenheter så att interna poster mellan dem elimineras.

I bokslutsprognosen presenteras en prognos för hela året oavsett om eventuella ändringar i budgeten har godkänts. Anmärkning till prognosen kan läggas till enskilda fält i Statskontorets godkännandetjänst eller via Tilläggsuppgifter på fliken t00.

I bokslutsprognosen lämnas anmärkningar om faktorer som ändrat sedan den ursprungliga budgeten så att de påverkar avvikelserna mellan budgeten och prognosen.

Personalstyrkan redovisas i rapporteringsuppsättningen KTPE avrundad till närmaste heltal. (Se anvisningen om redovisning av årsverken i avsnittet om KTAS).

7.12 Dottersamfund, intressesamfund, affärsverk och balansenheter för vattenförsörjningen (senast 31.12 eller oftare) = TOLT

Uppgifterna i rapporteringsuppsättningen TOLT lämnas alltid när det sker ändringar i affärsverk eller balansenheter för vattenförsörjningen, det vill säga när nya bildas och gamla läggs ner.

Uppgifterna ska vara aktuella före rapportering av organisationens ekonomiuppgifter. I praktiken ska uppgifterna vara uppdaterade före redovisning av KLTR. Oavsett om det har skett ändringar eller inte ska rapporteringsuppsättningen TOLT rapporteras en gång per år, före 31 december. Uppgifterna om stiftelser ska också redovisas (enligt anvisningarna om upprättande koncernbokslut).

Rapporteringsuppsättningen TOLT (dottersamfund, intressesamfund, affärsverk och balansenheter för vattenförsörjningen) kan lämnas in endast på inmatningsformuläret i Excel eller direkt i XBRL-format. Av tekniska skäl är det inte möjligt att lämna in uppgifterna som csv-fil.

Kommuners och samkommuners affärsverk

Om kommuners och samkommuners affärsverk ska lämnas följande uppgifter:

1. namn
2. bransch
3. identifierande beteckning (kommunens eller samkommunens FO-nummer följt av affärsverkets kod)

Den identifierande beteckningen skrivs in i fältet "Övrig beteckning på rapporterade enhet" i följande form:

kommunensFOnummer_kommunensInternAffärsverkskod (längd 9+”_”+ max. 5 tecken).

Exempel 1. "1234567-1_123"

Det är viktigt att samma identifierande beteckning används i all redovisning av uppgifter om ifrågavarande organisation. När nya affärsverk eller balansenheter inrättas ska de också identifieras med nya koder för rapporteringen. Det är inte tillåtet att återanvända till exempel en kod för ett tidigare affärsverk.

I det här sammanhanget anges basuppgifterna om de samfund som kommunerna och samkommunerna äger för analys och nyttjande av koncernboksluten.

Statistikcentralen samlar in uppgifter om samfundens resultat i huvudsak från de bokslutsuppgifter som finns i företagsregistret och i skattemyndighetens uppgifter. Därför behöver inga uppgifter samlas in från kommunerna och samkommunerna.

Näringsgrensindelningen finns på https://www.stat.fi/sv/luokitukset/toimiala/toimiala_1_20080101/ och https://koodistot.suomi.fi/codescheme;registryCode=jhs;schemeCode=toimiala_1_20080101.

Basuppgifter om samfund som ägs av kommunen eller samkommunen

Beskrivning: Basuppgifter om ägda samfund för fastställandet av offentligt ägda samfund.

Följande uppgifter ska lämnas om samfund som kommunen eller samkommunen äger:

1. FO-nummer
2. kommunens eller samkommunens ägandeandel av samfundet vid utgången av året
3. samfundets status som anknuten enhet: (anknuten till kommunen eller samkommunen/ej anknuten till kommunen eller samkommunen)

Här rapporteras kommunens och samkommunens samtliga innehav i andra samfund enligt noterna till bokslutet (dvs. samfund där kommunen eller samkommunen äger minst 20 procent).

Bilagor

Bilaga 1: Kontoplan (Excel)

Bilaga 2: Bokföringsexempel gällande fonder

Bilaga 3: Diagram över presentation av nedskrivningar

Bilaga 4: Registrering av försäkringsersättningar

Bilaga 5: Serviceklassifikation för kommuner och samkommuner (Excel)

Bilaga 6: Exempel för kostnadsredovisning

Bilaga 7: Ordlista