

17.2.2012

## **Utlåtande om bokföring av kostnader för utvecklingsprojekt och av statsunderstöd för projekt**

### 1.1 Begäran om utlåtande

Social- och hälsovårdsministeriet har begärt ett utlåtande om huruvida dess anvisningar för bokföring av kostnaderna för utvecklingsprojekt inom det nationella utvecklingsprogrammet för social- och hälsovården (Kaste) och för statsunderstöd som erhållits för projekten är korrekta och följer kommunal praxis.

Social- och hälsovårdsministeriet kan bevilja statsunderstöd till kommuner och samkommuner för utvecklingsprojekt inom det nationella utvecklingsprogrammet för social- och hälsovården (Kaste) med stöd av lagen om planering av och statsunderstöd för social- och hälsovården (733/1992).

Ett utvecklingsprojekt kan bestå av flera delprojekt. En kommun eller samkommun som deltar i ett delprojekt ansvarar för verksamheten i och ekonomin för delprojektet, men för administreringen av projekthelhetens verksamhet och ekonomi ansvarar den kommun eller samkommun som står som administratör för hela projektet och som beviljats statsunderstödet och är ansvarig för användningen av understödet. I projektet går kontakterna med social- och hälsovårdsministeriet och med regionförvaltningsverket alltid via den kommun eller samkommun som är administratör och har helhetsansvaret för projektet. Med kommun avses nedan i utlåtandet också samkommun.

Statsunderstöd som beviljats av ministeriet betalas till den kommun som är projektets administratör och på ansökan av densamma. I statsunderstöd betalas högst 75 procent av de kostnader (utan moms) som berättigar till statsunderstöd. Resten, 25 procent, finansierar de medverkande kommunerna själva.

## 1.2 Motiveringar i begäran om utlåtande

Enligt social- och hälsovårdsministeriets anvisningar är syftet att med de riksomfattande stöd som beviljats utvecklingsprojekten främja inledandet av större reformprojekt där regionala behov och målen i det nationella Kaste-programmet har samordnats. Ett beslut om statsunderstöd innebär att de medverkande kommunerna och de statliga myndigheter som ansvarar för det landsomfattande utvecklingsarbetet och övriga aktörer förbinder sig att i ett nära samarbete genomföra, följa, utvärdera och förankra projektet och sprida god praxis.

Grunden för att understöd ska beviljas är att målen och åtgärderna inom projektet är förenliga med Kaste-projektet, att projektet gäller flera kommuner och att det är betydelsefullt regionalt sett och/eller på riksplanet. Enligt understödsgrunderna bör projektet ha en stark koppling till kommunens social- och hälsovård och till reformeringen och effektiveringen av den praktiska verksamheten.

Regionförvaltningsverket har gett anvisningar om fakturering och bokföring av projekten till den administrerande kommunen och de övriga medverkande kommunerna enligt följande:

### *Fakturering och bokföring av projektet i den administrerande kommunen:*

- Projektet bör utgöra ett eget kostnadsställe eller ha motsvarande uppgiftsrubrik i den administrerande kommunens bokföring.
- Den administrerande kommunens egna delprojekt bör utgöra egna kostnadsställen inom projektet. Köp av produktionsfaktorer inom delprojekten bokförs enligt kostnadsslag.
- Övriga medverkande kommuner fakturerar den administrerande kommunen för kostnaderna för sina delprojekt till fullt belopp. Den administrerande kommunen bör bokföra dessa enligt kostnadsslag på kostnadsstället för hela projektet. Löneutgifter bör den administrerande kommunen bokföra som köp av sakkunnigservice. Avsikten med förfarandet är att få alla projektkostnader som finns på kostnadsstället i den administrerande kommunens bokföring samlade enligt kostnadsslag med tanke på statsunderstödsansökan och redogörelsen för statsunderstödet. Då behöver man inte samla kostnadsuppgifter ur de medverkande kommunernas bokföringsrapporter separat.

- Den administrerande kommunen gör en ansökan om statsunderstöd för hela projektet på blanketten enligt kostnadsslag och bifogar en utskrift av huvudboken som specificerats enligt kostnadsslag.
- Den administrerande kommunen bokför som inkomst för projektet det statsunderstöd som regionförvaltningsverket betalat (75 procent av de godtagbara kostnaderna).
- Den administrerande kommunen fakturerar de övriga medverkande kommunerna för deras självfinansieringsandel, som är 25 procent av kostnaderna för delprojekten och administrationen.

*Fakturering och bokföring av projektet i de övriga medverkande kommunerna:*

- De övriga medverkande kommunerna bokför kostnaderna för sina delprojekt i sin bokföring på eget kostnadsställe enligt kostnadsslag.
- De övriga medverkande kommunerna fakturerar den administrerande kommunen för sina kostnader (utan moms) för sitt delprojekt till fullt belopp.
- Till faktureringen fogas ett utdrag ur huvudboken för att verifiera fakturans riktighet och en bokföringsrapport där kostnaderna för delprojektet framgår enligt kostnadsslag.
- De deltagande kommunerna bör av den ersättning som den administrerande kommunen betalat återbetala ett belopp som motsvarar kommunens självfinansieringsandel (25 %) och betala sin andel (25 %) av administrationskostnaderna för hela projektet.

Sökanden har i sin begäran om utlåtande motiverat sina anvisningar enligt följande:

1. Statsunderstödslagen förutsätter att kostnaderna är korrekta och att de fördelats på ändamål som är förenliga med statsunderstödsbeslutet.

Enligt 13 § 1 mom. i statsunderstödslagen (688/2001) får statsunderstöd endast användas för finansiering som är förenlig med statsunderstödsbeslutet. Enligt 14 § i statsunderstödslagen (688/2001) ska statsunderstöds-tagaren för att uppfylla villkoren i understödsbeslutet lämna statsbidragsmyndigheten riktiga och tillräckliga uppgifter. När kostnaderna specificeras i den administrerande kommunens bokföring på samma sätt som i bokfö-

ringen av delprojekten kan man i tillräcklig utsträckning och på det sätt som lagen föreskriver kontrollera att kostnaderna är korrekta och att pengarna använts för ändamål som är förenliga med beslutet.

2. Statens revisionsverk förutsätter i sin berättelse att man alltid av projekt bör kräva en officiell utskrift av bokföringen som innehåller bokföringen av hela projektet, också i det fall att det finns fler än en som genomför projektet.
3. Dessutom anser sökanden att bokföring av fakturor från medverkande kommuner i den administrerande kommunens bokföring enligt kontoslag ökar genomsynligheten i bokföringen. Den skulle gå förlorad om delprojektens fakturor bokfördes som köp av sakkunnigtjänster.
4. Enligt sökanden är målet för den föreslagna bokföringspraxisen att stödja administrationsarbetet i den kommun eller samkommun som ansvarar för användningen och administrationen av statsunderstödet för hela projekt-helheten och öka kontrollen över de totala kostnaderna för projektet, så att ansökningarna om och redogörelserna av statsunderstödet kan utarbetas utgående från den administrerande kommunens bokföring.

## 2 Motiveringar till utlåtandet

### Kommunallagen 365/1995

I 67 § i kommunallagen föreskrivs att utöver kommunallagen tillämpas bokföringslagen (655/1973) i tillämpliga delar på kommunens bokföringsskyldighet, bokföring och bokslut. Bokföringsnämndens kommunsektion ger anvisningar och utlåtanden om tillämpningen av bokföringslagen och 68–70 § i kommunallagen.

Enligt 68 § 3 mom. i kommunallagen ska bokslutet ge riktiga och tillräckliga uppgifter om resultatet av kommunens verksamhet och om kommunens ekonomiska ställning. De tilläggsupplysningar som behövs för detta ska lämnas i noterna.

## Bokföringslagen 1336/1997

Bokföringens syfte är att hålla den bokföringsskyldiges tillgångar och skulder samt utgifter och inkomster separerade från andra bokföringsskyldigas och andra ekonomiska enheters motsvarande poster. Den bokföringsskyldighet som avses i 1 § i bokföringslagen och i 67 § i kommunallagen innebär att en viss affärstransaktion inte samtidigt kan utgöra en intäkt, kostnad, tillgång eller skuld för flera bokföringsskyldiga, dvs. i det här fallet flera kommuner.

Enligt 2 kap. 1 § i bokföringslagen ska den bokföringsskyldige i sin bokföring såsom affärstransaktioner registrera utgifter, inkomster, finansiella transaktioner samt därtill hörande rättelse- och överföringsposter.

*Innehållsbetoningen*, dvs. principen om *innehåll före form*, som finns i 3 kap. 3 § 1 mom. och ingår i de allmänna bokslutsprinciperna i bokföringslagen, stöder bokföringslagens krav på en rättvisande bild och motsvarande krav i kommunallagen. Enligt principen ska en affärstransaktions eller ett avtals faktiska innehåll beaktas när siffror som grundar sig på transaktionen eller avtalet redovisas i resultaträkningen eller balansräkningen. Uppmärksamhet bör fästas vid affärstransaktionernas faktiska innehåll och inte enbart vid deras juridiska form.

Grunden för bokföring av en utgift är mottagande av en produktionsfaktor, och grunden för bokföring av en inkomst är överlåtelse av en prestation (*prestationsprincipen*), om inte något annat bestäms i bokföringslagen. Utgifter och inkomster får även bokföras på grundval av betalning (*kontantprincipen*) (2 kap. 3 §). När bokslutet upprättas ska bokföring enligt kontantprincipen, med undantag för noteringar som gäller affärstransaktioner av ringa betydelse, rättas och kompletteras enligt prestationsprincipen (3 kap. 4 §).

Enligt 3 kap. 2 § i bokföringslagen ska bokslutet och verksamhetsberättelsen ge en riktig och tillräcklig bild av resultatet av den bokföringsskyldiges verksamhet och av dennes ekonomiska ställning (*en rättvisande bild*). De tilläggsupplysningar som behövs för detta ska lämnas i noterna. Motsvarande bestämmelse finns också i 68 § 3 mom. i kommunallagen.

### 3 Utlåtande

Det att kommunen i sitt bokslut endast upptar intäkts- och utgiftsposter som har anknytning till inkomstbildningsprocessen i den egna verksamheten är förenligt med 68 § 3 mom. (upprättande av bokslut) i kommunallagen och med grundprincipen om en rättvisande bild enligt 3 kap. 2 § i bokföringslagen. Samma kostnad eller intäkt kan inte bokföras som resultatpåverkande i två eller flera kommuners bokslut. En kommun som har fått i uppgift att genomföra ett delprojekt bokför utgifterna för projektet som kostnad och inkomsterna som intäkt i sitt bokslut i enlighet med prestationsprincipen. Utgifter för delprojektet bokförs alltså enligt kostnadsslag som kostnad för den kommun eller samkommun som ansvarar för att delprojektet genomförs. Statsunderstöd för delprojektet upptas på motsvarande sätt som intäkter för denna kommun som en del av dess interna finansiering.

Statsunderstödet bokförs enligt sin karaktär i inkomstposten *Stöd och bidrag* (av staten), även om det är den administrerande kommunen som förmedlar det.

När det gäller statsunderstöd för delprojekt och återkrav av kommunens finansieringsandel är den administrerande kommunen enbart förmedlare av finansieringen. Följaktligen behandlar den administrerande kommunen det statsunderstöd som den förmedlar och återkravet på finansieringsandelen som förmedlade medel och skulder i form av balansposter. De förmedlade penningposterna har på så sätt ingen inverkan på resultatet av den administrerande kommunens verksamhet.

*Innehållsbetoningen*, dvs. principen om *innehåll före form*, som finns i 3 kap. 3 § 1 mom. och ingår i de allmänna bokslutsprinciperna i bokföringslagen, stöder bokföringslagens krav på en rättvisande bild och motsvarande krav i kommunallagen. Om inkomsterna och utgifterna för delprojektet i detta fall bokförs enligt ministeriets anvisningar så att utgifter och inkomster tas upp som kostnader och intäkter i den administrerande kommunens bokföring och bokslut står detta i strid med att sådana affärstransaktioner i samband med andra delprojekt som den administrerande kommunen bör och kan notera i sin bokföring till sitt innehåll egentligen är finansiella transaktioner med inverkan på balansräkningen.

Vad som ovan sägs om ta upp intäkter och kostnader för delprojekt endast i bokföringen för de kommuner som ansvarar för genomförandet av dessa projekt, hindrar inte den administrerande kommunen att göra sammandrag av kostnader

och intäkter och sammanfatta redogörelser för statsbidragsmyndigheternas tillsynsbehov och andra behov av uppgifter. Kommunens bokföring ska följa prestationsprincipen, vilket innebär att ansökan om statsunderstöd inte kan göras direkt utgående från projektets bokföring, eftersom ansökan görs enligt kontantprincipen. Att utgifterna är betalda ska i varje fall påvisas av en separat redogörelse. Genomskinligheten i projektet kan bibehållas med hjälp av sammanfattande uträkningar och andra utredningar.