

# Bokföringsnämndens kommunsektion, 8.1.1998

## 20. Utlåtande om bokföring av rättelseposter till utgifter och inkomster

### Begäran om utlåtande

Stad A har begärt ett utlåtande av bokföringsnämndens kommunsektion om principerna för gränsdragningen mellan inkomst- och utgiftsöverföringar och inkomst- och utgiftsrättelser. I begäran om utlåtande frågar staden särskilt hur den enligt god bokföringssed borde registrera till exempel försäkringsersättningar kommunen fått, ersättningar från oljeskyddsfonden, korrigeringar i samkommunernas debiteringar som hänför sig till tidigare räkenskapsperioder samt korrigeringar av pensionsförsäkringspremier som hänför sig till tidigare räkenskapsperioder.

### Motiveringar till utlåtandet

*Bokföringslagen (10.8.1993/655) Bokföringsnämndens utlåtanden (1987/906, 1987/912, 1994/1306, 1995/1344)*

Enligt 4 § bokföringslagen antecknas utöver utgifterna och inkomsterna också rättelse- och överföringsposter som hänför sig till utgifterna och inkomsterna i bokföringen. Rättelseposter bokförs när fel som uppdagats korrigeras eller markbeloppet för en affärshändelse ändrats i efterhand, t.ex. beroende på beviljad eller erhållen rabatt. Rättelseposter som minskar inkomsterna benämns också inkomstminskning och rättelser som minskar utgifterna utgiftsminskning. Utgifts- och inkomstöverföringar föranleds av att en utgift eller inkomst överförs på en annan ekonomienhet. En utgiftsöverföring kan också bero på att utgiftens karaktär ändrats.

#### *Bokföring av rättelseposter till utgifter och inkomster*

Största delen av bokföringen av rättelseposter till utgifter och inkomster beror på att en registrering som gjorts enligt prestationsprincipen korrigeras så att den motsvarar den slutliga kassatransaktionen. Om den ursprungliga registreringen görs enligt köp- eller försälningfakturan, föranleder års- och kassarabatter o.d. prisnedsättningar korrigeringar. Detsamma gäller gottgörelser på grund av returnering eller reklamation. Däremot bokförs inte kreditförluster för försälningens del som rättelseposter till försäljningen, utan på kostnadskonton som motsvarar kreditförlusternas karaktär, i allmänhet som övriga kostnader, men inte som extraordinära kostnader efter årsbidraget (Kila 1994/1306). Inkomstjusteringar behandlas i bokslutet enligt prestationsprincipen (se t.ex. Kila 1987/906 och 1994/1306).

Bildande av obligatoriska reserver bokförs i resultaträkningen som utgift och upplösande av obligatoriska reserver som utgiftsrättelse.

Kursförändringar i utländsk valuta, som gäller försälningfordringar, är inkomstjusteringsposter och kursförändringar som gäller leverantörsskulder är utgiftsrättelser.

#### *Utgifts- och inkomstöverföringar*

Utgiftsöverföringar som föranleds av att en utgift överförs till en annan ekonomienhet är sådana finansieringsandelar som kommunen fått för att täcka utgifter för anskaffning av anläggningstillgångar samt i vissa fall en annan ekonomienhets andel av verksamhetsutgifter som kommunen betalat.

Finansieringsandelar för en investeringsutgift är bl.a. statsandelar för anläggningsprojekt, en annan kommuns deltagande i finansieringen av kommunens investeringsprojekt eller en anslutningsavgift som utan återbetalningsskyldighet uppbärs för byggande av en nätanslutning.

En annan kommuns eller ekonomienhets andelar av verksamhetsutgifter som kommunen betalat kan vara exempelvis en annan kommuns andel av kostnaderna för en gemensam tjänst eller Folkpensionsanstaltens andel av siuklönen för en anställd.

Behandlingen av en affärshändelse som utgiftsöverföring eller som inkomst för att ersätta kommunens utgifter beror i en del fall på avtal eller särskilda registreringsanvisningar. Det kan t.ex. vara motiverat att behandla samarbetskostnader som utgiftsöverföring bl.a. då den andra kommunen eller sammanslutningen betalar hälften eller mer av samarbetskostnaderna. Om emellertid kommunen själv svarar för största delen av kostnaderna eller om flera kommuner faktureras för

kostnaderna, är det motiverat att behandla debiteringarna för skötseln av en gemensam uppgift som försäljningsintäkter. Detta rekommenderas också i kommunsektionens mall till kontoplan.

Sysselsättningsstöd, EU-stöd för kommunens utvecklingsprojekt, samgångsbidrag och landskapsutvecklingspengar är statliga understöd eller motsvarande andelar, som på grund av behovet att följa upp kostnadsfördelningen mellan kommunerna och staten behandlas enligt bruttoprincipen i bokföringen.

Det är motiverat att behandla underhållsstöd och återkrav av underhållsstöd som utgift och inkomst enligt bruttoprincipen, eftersom en stor del av underhållsstödet, liksom fallet är med övrigt utkomststöd, förblir slutlig utgift för kommunen. Dessutom är det inte, med beaktande av försiktighetsprincipen, möjligt att göra utgiftsrättelser i bokslutet om underhållsstödet inte återbetalas av den underhållsskyldige till kommunen under samma räkenskapsperiod som kommunen betalat ut stödet till vårdnadshavaren.

Motiveringen till att den personalsättning som Folkpensionsanstalten betalar behandlas som utgiftsrättelse är att ersättningen är lagstadgad och hör ihop med utgiften. Korrigerad med ersättningen motsvarar utgiften kostnaderna för användningen av produktionsfaktorn. Däremot är det i allmänhet inte möjligt att tidsmässigt inrikta försäkringsersättningar som betalats på grund av skada eller andra ersättningar (t.ex. ur oljeskyddsfonden) som utgiftsrättelser. En skada för vilken betalats försäkringsersättning behöver över huvud taget inte innebära någon sådan utgift för kommunen som kunde korrigeras. Därför behandlas försäkringsersättningar och motsvarande ersättningar för skada som inkomst och registreras i resultaträkningen bland övriga intäkter eller, om ersättningen är avgörande med tanke på räkenskapsperiodens resultat, som extraordinära intäkter.

Inkomstöverföringar som föranleds av överföring av inkomst till en annan ekonomienhet är bl.a. försäljningsprovisioner som på basis av avtal betalas som en bestämd procent av försäljningen till personer som inte är i kommunens tjänst. Det är fråga om inkomstöverföring också då mervärdesskatt som bokförts brutto enligt prestationsprincipen överförs från inkomstkontot till kontot för momsskuld.

En utgiftsrättelse som beror på att en utgifts karaktär förändrats kan vara till exempel att en vara som ursprungligen köpts för försäljning tagits i eget bruk. Då överförs utgiften från inköpskontot till anläggningstillgångar.

Bokföringslagen och -förordningen innehåller inte några specifika stadganden om hur poster som hör till tidigare räkenskapsperioder skall behandlas. Bokföringsnämnden har i sitt utlåtande (1995/1344) konstaterat att ett fel som gäller den föregående räkenskapsperioden, enligt väsentlighetsprincipen korrigeras genom bokföring som en separat post i resultaträkningen under en lämplig grupp med tanke på felets karaktär. Bokföringsnämndens kommunsektion anser det inte vara nödvändigt att öppna ett separat konto i resultaträkningen, utan rättelsen kan också göras på kostnads- eller intäktsposten i fråga. Om felet är väsentligt med tanke på räkenskapsperiodens resultat, registreras rättelseposten bland extraordinära intäkter eller kostnader i resultaträkningen och specificeras i resultaträkningen eller noterna till den.

## **Kommunsektionens utlåtande**

Som utlåtande om utgifts- och inkomsträttelser och hur sådana skall bokföras hänvisar bokföringsnämndens kommunsektion till ställningstaganden i ovan stående motivering och till de allmänna anvisningar som kommunsektionen givit om bokföringen i kommuner och samkommuner.