

Bokföringsnämndens kommunsektion, 31.10.2006

76. Utlåtande om ökning och användning av en samkommuns egen fond

1 Begäran om utlåtande

Samkommunen för sjukvårdsdistriktet X har en utbildningsfond som fullmäktige fastställt bestämmelser för.

Enligt fondens stadga ökas fonden genom fullmäktiges beslut i samband med bokslutet genom att man till fonden överför

1. erhållna medel i form av specialstatsandel för vetenskaplig forskning vilka under räkenskapsperioden ännu inte använts för forskning,
2. erhållna medel för medicinsk och annan forskning, vilka under räkenskapsperioden ännu inte använts för forskning,
3. medel som erhållits från sådana utbildningsevenemang vars netto-intäkter är avsedda för utbildning och liknande verksamhet och som under räkenskapsperioden inte använts på det sätt som avses, och
4. andra motsvarande poster.

Enligt fondens stadga fattas beslut om användningen av fonden på samma sätt som det även i övrigt beslutas om användningen av forsknings- och utbildningsanslag i sjukvårdsdistriktet. Fondens medel ingår i sjukvårdsdistriktets allmänna finansieringstillgångar.

I bokslutet 2004 uppgick fondens kapital till 821 044 euro. Av detta belopp utgjorde andelen för hälsovetenskaplig forskning 645 460 euro, cirka 78,6 procent, medicinsk forskning 167 624 euro, cirka 20,4 procent, och temadagar 7 959 euro, cirka 1 procent.

Den sökande önskar få ett utlåtande av kommunsektionen i följande frågor:

1. är de fondöverföringar i samband med bokslutet som nämns i begäran om utlåtande förenliga med god bokföringssed,
2. kan fondöverföringar respektive fondanvändning behandlas som nettobelopp (förändringar i fonden) i bokslutet, när man fastställer en fondöverföring, som i regel möjliggörs av räkenskapsperiodens resultat,
3. kan man i de fall som nämns i begäran om utlåtande anse att fondöverföringar är förenliga med god bokföringssed, om räkenskapsperiodens resultat blir negativt eller mindre än överföringarna till fonderna eller mindre än nettobeloppet för fondöverföringarna och fondanvändningen (förändringar i fonden)?

2 Motiveringar till utlåtandet

2.1 Lagstiftningsgrund

Varken kommunallagen (365/1995) eller bokföringslagen (1336/1997) innehåller bestämmelser om fonder. En kommun kan ha egna frivilliga fonder. Med tanke på administreringen av fonder är det motiverat att ökning och användning av fonden samt skötseln av medel baserar sig på en stadga av bestående natur, trots att lagstiftningen inte kräver det. I kommunallagen finns inte heller särskilda bestämmelser om vilken myndighet som inrättar fonder. Enligt 13 § 2 mom. 3 punkten i kommunallagen är det fullmäktige som beslutar om grunderna för kommunens ekonomi och finansiering. Inrättande av en fond och godkännande av stadgan för en fond anses höra till grunderna för ekonomin och finansieringen, och därför anser man även att behörigheten att inrätta en fond och godkänna dess stadga bör innehas på fullmäktigenivå.

Enligt 67 § i kommunallagen ger bokföringsnämndens kommunsektion anvisningar och utlåtanden om tillämpningen av bokföringslagen och 68–70 § i kommunallagen.

Enligt 47 § i lagen om specialiserad sjukvård (1062/1989) får sjukvårdsdistrikten ersättning med statliga medel för kostnader som har uppstått på grund av läkares och tandläkares grund- och specialiseringsutbildning samt hälsovårdsvetenskaplig forskning på universitetsnivå. Den ersättning som betalas för kostnader för forskning baserar sig på antalet vet-

enskapliga publikationer och poängen för dem (SHM:s förordning om grunderna för ersättning för läkar- och tandläkarutbildning samt hälsovetenskaplig forskning på universitetsnivå år 2005, 37/2005). Ersättningen för forskning betalas halvårsvis av länsstyrelsen utgående från en ansökan (47 b § i lagen om specialiserad sjukvård). Dessutom skall serviceproducenten ge en utredning om användningen av forskningsersättningen före utgången av juni (SHM:s förordning 37/2005).

Enligt 3 kap. 3 § i bokföringslagen ingår det i principerna för upprättande av bokslutet, verksamhetsberättelsen och den ingående balansen att intäkter och kostnader som hänför sig till räkenskapsperioden beaktas utan hänsyn till datum för betalningen. Enligt denna princip, som också kallas realisationsprincipen, realiserar en inkomst i bokföringen när prestationen överläts till kunden, medan utgifterna realiserar när produktionsfaktorn tas emot.

Enligt 2 kap. 3 § i bokföringslagen är grunden för bokföring av en utgift mottagande av en produktionsfaktor och grunden för bokföring av en inkomst överlåtelse av en prestation (prestationsprincipen). Utgifter och inkomster får även bokföras på grundval av betalning (kontantprincipen). Enligt 3 kap. 4 § i bokföringslagen skall bokföring enligt kontantprincipen, med undantag för noteringar som gäller affärshändelser av ringa betydelse eller idkande av lantbruk, rättas och kompletteras enligt prestationsprincipen innan bokslutet upprättas. I 4 kap. 6 § i bokföringslagen, som gäller resultatregleringar, ingår begreppet "på prestationsbasis eller på motsvarande sätt". Som bokföring som motsvarar bokföring på prestationsbasis kan man bland annat betrakta bokföring som baserar sig på beslut liksom periodisering av räntor enligt den tid för vilka de betalas (BokfN 1998/1542 punkt 2.2.1). När man bokför på prestationsbasis eller motsvarande sätt beaktas alla intäkter och kostnader som hänför sig till räkenskapsperioden i resultatet, oberoende av när de betalningar görs som grundar sig på dem.

Med passiva resultatregleringar avses bland annat under räkenskapsperioden eller tidigare räkenskapsperioder erhållna betalningar av inkomster som realiserar på prestationsbasis eller på motsvarande sätt under följande räkenskapsperioder, om dessa inte skall tas upp bland förskottsbetalningar (4 kap. 6 § i bokföringslagen).

Med erhållna förskott avses betalningar som mottagits för en prestation innan den har överlåtits, då prestationen hör till den ordinarie verksamheten. Förskott för annat än egentlig produktion av prestationer (t.ex. ränteförskott) upptas i regel bland resultatregleringarna.

2.2 Kommunsektionens allmänna anvisningar

Allmän anvisning om upprättande av resultaträkning för kommuner och samkommuner 2004

I fråga om bokföringsförfarandet är det ingen skillnad mellan reserver och fondöverföringar. En fond avviker dock från en reserv i fråga om besluten om ökning och användning av fonden.

I den allmänna anvisningen anges följande förutsättningar för överföringar till reserver och fonder:

Ökningar av reserver och fonder kan i regel göras högst till det överskott som posten *Räkenskapsperiodens resultat* uppvisar i resultaträkningen. Ett undantag till denna huvudregel är att en kommuns eller samkommuns affärsverk kan göra en investeringsreservering vid överskott i resultatet, även om kommunens eller samkommunens resultat från räkenskapsperioden inte är tillräckligt för en överföring till reserven, under förutsättning att överföringen med tanke på kommunens eller samkommunens totalekonomi är motiverad och reserveringen i den situationen är förenlig med god bokföringssed. I publikationen *Bokslutsmall för kommuner och samkommuner* (Finlands Kommunförbund 2001) föreslås tolkningen att de ovan nämnda förutsättningarna kan anses uppfyllda om kommunen i sin balansräkning har ett ackumulerat överskott som täcker räkenskapsperiodens underskott efter överföringen till reserven. Dessutom förutsätts det i en sådan situation att inte heller affärsverkets resultat får visa underskott efter överföringen till reserven.

Man kan i regel inte öka reserveringsmöjligheterna i bokslutet utöver överskottet i räkenskapsperiodens resultat genom att upplösa reserver eller fonder eller genom att minska avskrivningsdifferensen.

Allmän anvisning om upprättande av balansräkning för kommuner och samkommuner 2004

Också i anvisningen om upprättande av balansräkning har sagts att det inte är förenligt med god bokföringssed att öka eller minska investeringsreserver i syfte att jämna ut resultatet för räkenskapsperioden utan att överföringarna grundar sig på planerade eller genomförda investeringar.

Eftersom bokföringsförfarandet är det samma för reserver och överföringar till fonder, kan det inte heller anses vara förenligt med god bokföringssed att använda egna frivilliga fonder för att jämna ut resultatet för olika räkenskapsperioder. En formell balansering av resultaträkningen genom fondöverföringar varken ökar eller minskar beloppet av kommunens eller samkommunens verkliga, internt tillförda medel under räkenskapsperioden.

Enligt den allmänna anvisningen behandlas som erhållna förskott betalningar för försäljning av prestationer i anslutning till den egentliga verksamheten som erhållits före överlåtelse av prestationen, erhållna hyresförskott och förskotts betalningar för omsättnings- och anläggningstillgångar (kap. 9.1.5).

Som resultatregleringar bokförs inkomstförskott, som till exempel i förskott erhållna statsandelar, stöd och bidrag och ränteinkomster (kap. 9.1.8).

Allmän anvisning om bokföringsmässig behandling av affärsverk och fonder vilka utgör balansenheter i kommuner och samkommuner (2004)

Om det är tänkt att det organ som ansvarar för fondens verksamhet ska få självständiga, av kommunens eller samkommunens budget oberoende befogenheter att disponera över fondens medel, kan fonden avskiljas till en balansenhet i kommunens eller samkommunens bokföring. I den allmänna anvisningen har följande förutsättningar angetts för behandling av en fond som en balansenhet:

- inom kommunens eller samkommunens ekonomi har fondens kapital samt överföringar till fonden och användningen av fonden en väsentlig betydelse med tanke på verksamheten i fråga
- fonden har ett stort antal affärshändelser under en räkenskapsperiod
- resultatet av fondens verksamhet ökar eller minskar fondens kapital
- fondens kapital ökas till en betydande del med andra medel än skattemedel.

Behandlingen av en fond som en balansenhet betyder att bokföringen av fonden avskiljs. Av denna separata bokföring skall man kunna upprätta en egen resultaträkning, finansieringskalkyl och balansräkning för fonden. I bokslutet sammanställs dessa med kommunens bokslut rad för rad så att de interna posterna elimineras. Behandlingen av fonden som balansenhet ökar antalet specifikations-, eliminerings- och sammanställningsposter i bokföringen och bokslutet. Fullmäktige skall godkänna en stadga för fonden som rekommenderas innehålla ett omnämnande av bokföringsförfarandet. Fondens betalningsrörelse kan skötas med kommunens eller samkommunens penningkonton alternativt kan fonden ha egna konton.

Om fonden behandlas som en balansenhet, fogas resultatet från fondens räkenskapsperiod till fondens kapital i kommunens eller samkommunens bokslut som en ökning eller minskning av fonden.

3 Ställningstagande av kommunsektionen

Den allmänna regeln är att en fond ökas på det sätt och används för de ändamål som anges i fondens stadga som fullmäktige godkänt. Att inrätta en fond för att balansera resultatet kan inte anses vara förenligt med god bokföringssed. De egna frivilliga fondernas kapital i balansräkningen är inte en post som har karaktären av anslag mot vilken man kan bokföra utgifter. Om fonden används för ett ändamål som anges i stadgan, skall anslagen för detta ändamål tas med i kommunens eller samkommunens budget. En användning av fonden bokförs i resultaträkningen som en minskning av fonden och tas upp i balansräkningen som en minskning av fondens kapital.

Om fonden behandlades som en balansenhet enligt den allmänna anvisningen för affärsverk, skulle resultatet (fondens netto) för fondens räkenskapsperiod fogas till fondens kapital i samkommunens bokslut. Ett fondresultat som visar överskott skulle då innebära en ökning av fondkapitalet och ett resultat som visar underskott skulle innebära en minskning av fondens kapital i samkommunens resultaträkning. På basis av de uppgifter som den sökande gett om fonden är det inte fråga om en sådan fond som fyller förutsättningarna för fonder som behandlas som balansenheter enligt den allmänna anvisningen.

Om den sökande i det aktuella fallet på förhand har erhållit medel i form av specialstatsandel för forskning som den sökande inte under räkenskapsperioden hunnit använda för det avsedda ändamålet, bokförs de oanvända medlen bland resultatregleringar på balansräkningens passiva sida. Det belopp som ska bokföras bland resultatregleringar räknas ut med hjälp av projekt- eller resultatenhetsbokföringen och motsvarar utgifterna för forskningsprojektet i förhållande till de kalkylerade totala utgifterna.

Enligt prestationsprincipen bokförs inkomster och utgifter i anslutning till samkommunens egna egentliga verksamhet som intäkt respektive kostnad för räkenskapsperioden. I den sökandes fall hör medicinsk och annan liknande forskning och motsvarande verksamhet till samkommunens egentliga verksamhet, och utgifterna och inkomsterna för dessa bokförs enligt prestationsprincipen som intäkt och kostnad för räkenskapsperioden. Varje verksamhets resultat kan följas upp från år till år med hjälp av den interna redovisningen och budgeteringen. En fond behöver inte inrättas för att resultatet skall kunna följas upp eller för att det skall kunna användas eller täckas.

Av överskott i resultatet för en räkenskapsperiod kan göras fondöverföringar. I den sökandes fall kunde den nettointäkt som uppkommer av utbildningsverksamheten fonderas, men högst inom ramen för överskottet i resultatet för räkenskapsperioden.

4 Utlåtande av kommunsektionen

Bokföringen av medel som den sökande erhållit för speciella ändamål skall granskas separat utgående från bokföringen av inkomster och förutsättningarna för fondering.

Medel som erhållits för samkommunens egentliga verksamhet bör bokföras som intäkt under den räkenskapsperiod då inkomsten enligt realiseringsprincipen konstateras vara slutligt erhållen. Övriga andelar av medlen bokförs som resultatreglering eller erhållet förskott. Det har ingen betydelse för intäktsföringen att samkommunen avser att överföra en andel motsvarande denna inkomst från räkenskapsperiodens resultat till en fond.

Inkomster av den egentliga verksamheten kan inte överföras direkt till samkommunens egen fond. En överföring till en egen fond i resultaträkningen kan göras högst till ett belopp som motsvarar överskottet i räkenskapsperiodens resultat. Överföring till en egen fond är bokföringsmässigt möjlig också ur överskott från föregående räkenskapsperioder eller ur kapitalet i andra egna fonder.