

# Bokföringsnämndens kommunsektion, 17.12.2002

## 58. Utlåtande om periodisering av vissa löner vid årets slut

### 1. Begäran om utlåtande

Staden A har bett om ett utlåtande om huruvida man kan anse att principen om god bokföringssed och väsentlighetsprincipen har följts om vissa av lönerna för december 2002 registreras i bokföringen år 2003 enligt kontantprincipen, med hänsyn till att dessa löner är av ringa betydelse.

De löner den sökande avser gäller främst periodarbetslöner för en period som sträcker sig över årsskiftet, timavlönades löner för tvåveckorsperioder som sträcker sig över årsskiftet samt lönedelar för månadsavlönade och löner vid korta vikariat som skall betalas för det föregående året. Dessutom gäller frågan sådana arvoden för närståendevård för december som betalas ut i januari. Begäran om utlåtande gäller inte semesterlöneskulder, som även framgent avses periodiseras.

Den sökande motiverar sin ansökan med den ringa betydelsen hos lönerna i fråga. I bokslutet för 2001 uppgick dessa löner till 0,6 procent av årslönerna, cirka 1,4 miljoner euro. Dessa löner utgjorde 1997-2001 cirka 0,6-0,8 procent av stadens årslöner, cirka 8-10 miljoner mk.

Därtill motiverar den sökande sin begäran bland annat med att löneräkningsarbetet skulle underlättas i och med att styrdata för till exempel olika års bikostnader inte behöver ändras fram och åter och med att olika jämförelseberäkningar och avstämningar skulle falla bort. Löneuppgifter till skattemyndigheterna och pensionsanstalterna ges till exempel enligt kontantprincipen och lönerna i bokföringen följer prestationsprincipen, varvid man behöver olika hjälpberäkningar för avstämningen av bokföringen och olika redovisningar.

### 2. Motivering

I 2 kap. 3 § 1 mom. bokföringslagen bestäms att prestationsprincipen är den primära grunden för registrering i bokföringen. Grunden för registrering av en utgift i bokföringen är mottagandet av en produktionsfaktor, och grunden för registrering av en inkomst i bokföringen är överlåtelsen av en prestation. Enligt 2 mom. kan man även bokföra enligt kontantprincipen, men i det fallet skall man fortlöpande kunna redogöra för inköpsfordringar och leverantörsskulder.

I 3 kap. 4 § bokföringslagen bestäms att bokföring enligt kontantprincipen skall rättas och kompletteras så att den följer prestationsprincipen. Detta innebär att alla intäkter och kostnader som hör till räkenskapsperioden skall beaktas när resultatet räknas ut, oberoende av vid vilken tidpunkt de betalningar görs som grundar sig på dessa, med undantag av för noteringar som gäller *affärshändelser av ringa betydelse* eller idkande av lantbruk. Noteringar enligt kontantprincipen, *skall rättas och kompletteras så att de följer prestationsprincipen* innan bokslutet upprättas. Samma sak har uttryckts även i 5 punkten i 3 kap. 3 § 1 mom. bokföringslagen (allmänna bokslutsprinciper), enligt vilken de intäkter och kostnader som hänför sig till räkenskapsperioden skall beaktas utan hänsyn till datum för betalningen.

Av de allmänna bokslutsprinciperna i 3 kap. 2 § 1 mom. bokföringslagen skall i det fall som avses i begäran om utlåtande även iakttagas konsekvens när principerna och metoderna för upprättande av bokslutet tillämpas från en räkenskapsperiod till en annan. Bestämmelsen innehåller inget ovillkorligt förbud att byta principer och metoder för upprättande av bokslut. En ändring av principerna kan ske till följd av bland annat ändrad lagstiftning, nya rekommendationer om god bokföringssed eller behov av att förbättra bokslutets kvalitet. Av detta krav på konsekvens och av principen om kontinuitet i tillämpningen av metoder inom ramen för god bokföringssed följer bland annat att man fortlöpande försöker bibehålla samma praxis när det gäller registrering av resultatregleringar.

Avvikelse från principerna i 1 och 2 mom. i 3 kap. 2 § bokföringslagen får göras endast av särskilda skäl, om inte avvikelserna grundar sig på lagen eller andra bestämmelser som utfärdats med stöd av den. Om man frångår principerna skall noterna innehålla en redogörelse för grunderna för avvikelserna samt en beräkning av dess inverkan på räkenskapsperiodens resultat och på den ekonomiska ställningen.

Med resultatregleringar avses enligt 4 kap. 6 § bokföringslagen bland annat sådana utgifter som realiserats enligt prestationsprincipen eller på motsvarande sätt och som inte betalats, ifall inte dessa skall tas upp bland skulder till leverantörer. Väsentliga poster som ingår i resultatregleringar bör specificeras bland noterna (2 kap. 5 § 4 punkten bokföringsförordningen).

I bokföringsnämndens utlåtande 1999/1561 har klarlagts vilka poster som skall bokföras som resultatregleringar. Resultatregleringar är kalkylerade poster som har anknytning till periodiseringen av inkomster och utgifter. Resultatregleringar är bland annat till räkenskapsperioden hörande obetalda löner (t.ex. övertidslöner och resultat-arvoden) och semesterlöneskuld jämte lönebikostnader, kalkylerade lönebikostnader i samband med löner som betalats för räkenskapsperioden.

den (bland annat KTAPL-skuld, arbetslöshetsförsäkrings-, olycksfallsförsäkrings- och grupplivförsäkringsskuld) till den del dessa inte redovisas i samband med förskottsinnehållningen på lön samt skulder för års- och andra rabatter, ränteskulder och hyresskulder.

Bokföringsnämnden har i sina utlåtanden 1986/846 och 847 klarlagt hur prestationsprincipen skall iakttas. I utlåtandet 1986/846 gäller det bokföringen av skogsvårdsavgifter antingen enligt prestationsprincipen med stöd av bokföringslagen för den räkenskapsperiod som dessa avgifter tas ut enligt skogsvårdsföreningens stadgar, eller enligt kontantprincipen för den räkenskapsperiod då redovisningen erhålls. Enligt utlåtandet förutsätter man att skogsvårdsavgifterna bokförs som inkomster för skogsvårdsföreningen enligt prestationsprincipen eller på motsvarande sätt för den räkenskapsperiod under vilken avgifterna har debiterats. Detta motiveras med kravet på periodisering som motsvarar prestationsprincipen i bokföringslagen så att skogsvårdsavgifterna bokförs som inkomster för den räkenskapsperiod under vilken de har debiterats i beskattningen. Om bokföringen av skogsvårdsavgifterna har skett enligt kontantprincipen, skall noteringar, med undantag för noteringar av poster som är av ringa betydelse, rättas och kompletteras innan bokslutet upprättas i enlighet med debiteringen av skogsvårdsavgifterna.

Bokföringsnämnden har i sitt utlåtande 1986/847 preciserat begreppet affärshändelse av ringa betydelse. I utlåtandet anser bokföringsnämnden att det strider mot god bokföringssed om man inte bokför semesterlöner jämte sociala utgifter, totalt 723 200 euro (cirka 4,3 miljoner mark), som uppkommit genom prestationsprincipen.

I kommunsektionens allmänna anvisning om uppgörande av balansräkning för kommuner och samkommuner (1999) har man i kapitlet 9.1.8 Resultatregleringar framfört att bland annat följande poster noteras som poster som är regleringsskulder: till räkenskapsperioden hörande obetalda löner (t.ex. övertidslöner och resultatavoden) och semesterlöneskuld jämte lönebikostnader samt kalkylerade lönebikostnader i anknytning till löner som betalats för räkenskapsperioden (bland annat KTAPL-skuld, arbetslöshetsförsäkrings-, olycksfallsförsäkrings- och grupplivförsäkringsskuld) till den del de inte redovisas i samband med förskottsinnehållningen på lön som utbetalats för räkenskapsperioden. Definitionerna är överensstämmande med bokföringsnämndens utlåtande 1999/1561.

### **3. Kommunsektionens ställningstagande**

Den grundläggande principen i bokföringslagen är att utgifter och intäkter periodiseras på rätt räkenskapsperiod enligt prestationsprincipen eller på motsvarande sätt, med undantag av affärshändelser av ringa betydelse. Hur ringa betydelse en affärshändelse har skall enligt bokföringslagen bedömas i proportion till räkenskapsperiodens resultat och balansomslutningen. Dessutom skall man beakta storleken på penningbeloppet för affärshändelsen samt den sammanlagda summan av liknande affärshändelser under räkenskapsåret. Även verksamhetens omfattning inverkar på vad som skall anses vara en ringa betydelse hos en affärshändelse.

När det gäller den sökandes fall kan man inte anse de löner jämte lönebikostnader som föreslås lämnas icke periodiserade som affärshändelser av ringa betydelse i enlighet med 3 kap. 4 § bokföringslagen, och att lämna dem icke periodiserade kan inte anses vara förenligt med god bokföringssed.

Periodiseringen kan göras kalkylmässigt, till exempel i förhållande till kalenderdagarna under perioden. För att underlätta arbetet och minska arbetsmängden kan man vid kalkyleringen av beloppet utveckla sådana redovisningssystem och funktioner som klarlägger de löner jämte lönebikostnader vilka skall periodiseras för löneperioder som går över årsskiftet. Systemen och funktionerna bör också enkelt kunna ta fram övriga löner som periodiseras för den föregående räkenskapsperioden.

Väsentliga poster som innefattas i resultatregleringar skall specificeras i noterna till bokslutet.

### **4. Kommunsektionens utlåtande**

Obetalda löner jämte lönebikostnader som hänför sig till räkenskapsperioden skall, med undantag av registreringen av ringa poster, bokföras som kostnader och resultatregleringar i bokslutet. De löner och lönedelar som den sökande avser är att anse som väsentliga till sitt totala belopp och det bör anses förenligt med god bokföringssed att dessa periodiseras.