

22.3.2011

Fastställande av en medlemskommuns årliga betalningsandel till en samkommun och behandling av betalningsandelen i kommunens bokföring

1 Begäran om utlåtande och motiveringar

1.1 Begäran om utlåtande Kommun A har bett kommunsektionen ge ett utlåtande om vilket belopp kommunen ska bokföra i sitt bokslut 2010 för köp av tjänster av en samkommun för social- och hälsovård. Utgående från begäran om utlåtande och de bifogade avtalen är alternativen för bokföringen enligt sökanden att bokföra betalningsandelen

1. som den fasta och bundna årsavgiften enligt punkt 2.3 i kommunernas gemensamma serviceavtal,
2. som den fasta betalningsandel på 20 570 233 euro som fastställts enligt punkt 2.3 i serviceavtalet med kommunen och som avviker från kommunernas gemensamma serviceavtal, eller
3. som den betalningsandel som fastställs enligt det sista stycket i punkt 2.3 i kommunernas gemensamma serviceavtal och som beaktar användning av tjänster enligt upphovsprincipen.

1.2 Motiveringar till utlåtandet

Kommunen är medlem i samkommun B. Grundavtalet trädde i kraft 2009 och verksamheten inleddes vid ingången av 2010. I grundavtalet anges bland annat de avgifter som tas ut av medlemskommunerna för service, bestämningsgrunderna för dem och grunderna för prissättningen av tjänsterna. Ett separat gemensamt strategiskt serviceavtal för kommunerna innehåller bland annat närmare bestämmelser om hur procenten för kommunernas betalningsandel fastställs, om kommunernas årsavgift och om inverkan av sådan användning av tjänster som omfattas av upphovsprincipen.

Bestämmelserna i grundavtalet

Enligt § 22.1 i samkommunens grundavtal finansierar samkommunen sin verksamhet genom avgifter som tas ut av medlemskommunerna enligt serviceavtalet, genom klientavgifter som tas ut av klienterna och genom andra inkomster.

Enligt § 22.2 i grundavtalet är grunden för avgifterna enligt serviceavtalen kostnaderna för invånarnas serviceanvändning i varje kommun. Sammanräknat utgör de betalningsandelen för respektive kommun.

Enligt § 22.9 i grundavtalet godkänner samkommunens fullmäktige, i samband med att budgeten godkänns, prissättningsgrunderna för tjänsterna enligt serviceavtalen och godkänner därigenom de inkomster som samkommunen har till sitt förfogande under budgetåret. Samkommunens styrelse fastställer årligen priserna utifrån de grunder för prissättningen som fullmäktige fastställt.

Enligt § 22.10 i grundavtalet bör samkommunen på grundval av avtalen tillhandahålla service enligt serviceavtalen inom ramen för de inkomster som ingår i budgeten. De avgifter som tas ut av medlemskommunerna kan inte ändras under budgetåret, om inte samkommunen separat kommer överens om något annat med en medlemskommun.

Betalningsandel enligt medlemskommunernas gemensamma serviceavtal

Med tanke på tjänsterna finns det ett gemensamt strategiskt serviceavtal 2010–2012 för alla medlemskommuner och dessutom ett separat serviceavtal med kommunen 2010 och en serviceplan 2011–2012 mellan samkommunen och kommunen.

I punkt 2.3 i kommunernas gemensamma strategiska serviceavtal 2010–2012 anges hur samkommunen B fakturerar varje medlemskommun. Faktureringen av varje kommun grundar sig på vilken betalningsandelsprocent som fastställts för kommunen enligt följande:

- Betalningsandelsprocenten för 2010 grundar sig på budgeten 2009 för de uppgifter som överförts till samkommunen och på boksluten 2008 och 2007. När betalningsandelen fastställs beaktas möjliga strukturella förändringar och olika serviceköp från distriktet under de nämnda åren så att kommunernas budget 2009 och bokslut 2008 och 2007 sinsemellan är jämförbara.

Betalningsandelsprocenten för 2011 fastställs enligt kommunernas bokslut 2007, 2008 och 2009, år 2012 enligt kommunernas bokslut 2008 och 2009 och distriktets bokslut 2010, osv.

- Betalningsandelsprocenten för respektive kommun fastställs enligt upphovsprincipen. Avtalet innehåller också mer detaljerade bestämningsgrunder för olika tjänster.

På basis av den budget som samkommunen godkänt och den procent som fastställts för respektive kommuns betalningsandel bestäms för varje kommun en fast årsavgift. Den på detta sätt bestämda årsavgiften är bindande och samkommunen har ingen rätt till retroaktiv fakturering och inte heller rätt att ändra betalningsandelens storlek under verksamhetsåret, om inte samkommunen kommer överens om något annat med kommunen. (Alternativ 1 i begäran om utlåtande)

Om sådan användning av tjänster som omfattas av upphovsprincipen har skett i en högre eller lägre grad än vad kommunens årsavgift förutsätter, beaktas detta som en höjande eller sänkande faktor när kommunens årsavgift fastställs för varje år alltid vid ingången av det år som följer efter året då samkommunens bokslut fastställs.

Betalningsandel enligt serviceavtalet med kommunen

Enligt punkt 2.3 (gäller kommunens betalningsandel och grunderna för beräkning av den) i serviceavtalet för 2010 mellan samkommunen och kommunen är den överenskomna betalningsandelen för sökanden sammanlagt 20 570 233 euro för 2010. (Alternativ 2 i begäran om utlåtande)

Kommunens betalningsandel har fastställts i avtalet med avvikelser från kommunernas allmänna serviceavtal så att i den jämförbara budgeten för år 2009 har godkänts en stegring av kostnaderna på 1,9 procent och funktionella ändringar för 2010. Dessutom medger avtalet förhandlingar om nödvändiga ändringar i serviceavtalet före 30.4.2010. Dessa förhandlingar kunde inte föras eftersom samkommunens rapporteringssystem blev klart för användning först 17.12.2010.

Kostnaderna 2010 för tjänster enligt kommunens serviceavtal uppgår till cirka 19,5 miljoner euro enligt tillgängliga uppgifter. (Alternativ 3 i begäran om utlåtande)

2 Motiveringar till utlåtandet

1.1 Allmänna bokslutsprinciper

Prestationsprincipen

I bokföringen ska som affärshändelser noteras utgifter, inkomster, finansiella transaktioner och därtill hörande rättelse- och överföringsposter (BokfL 1336/1997, 2 kap. 1 §).

Enligt prestationsprincipen är grunden för bokföring av en utgift mottagande av en produktionsfaktor och grunden för bokföring av en inkomst överlåtelse av en prestation (BokfL 2 kap. 3 §). Under räkenskapsperioden kan noteringar i den löpande bokföringen göras enligt kontantprincipen (BokfL 2 kap. 3 §), men när räkenskapsperioden går ut ska bokföringen enligt kontantprincipen, med undantag för noteringar som gäller affärshändelser av ringa betydelse eller idkande av lantbruk, rättas och kompletteras enligt prestationsprincipen innan bokslutet upprättas (BokfL 3 kap. 4 §).

I bokföringen ska utöver inkomster, utgifter och finansiella transaktioner noteras därtill hörande rättelse- och överföringsposter (BokfL 2 kap. 1 §). Med hjälp av rättelseposterna kommer utgifterna och inkomsterna att svara mot de belopp som realiserats enligt kontantprincipen. Behovet av rättelseposter uppkommer vid bokföring enligt prestationsprincipen där man vid bokföringen av utgifter och inkomster inte nödvändigtvis känner till det slutliga beloppet. Rättelseposterna antingen ökar de ursprungligen bokförda inkomsterna respektive utgifterna (inkomsts- eller utgiftsökningar) eller minskar dem (inkomsts- och utgiftsminskningar). Rättelseposterna anges i bokslutet, med undantag av kreditförluster, som ökning eller minskning av ursprungliga intäcks- eller kostnadsposter eller aktiva poster.

Försiktighetsprincipen

När bokslutet upprättas ska som allmän bokslutsprincip också iakttagas försiktighet oberoende av räkenskapsperiodens resultat (BokfL 3 kap. 3 § 1 mom.). Försiktighet förutsätter framför allt att man i bokslutet endast beaktar vinster som realiserats under räkenskapsperioden, alla avskrivningar och nedskrivningar av aktiva samt alla förutsebara ansvar och möjliga förluster som har uppkommit under pågående eller tidigare räkenskapsperioder, även om dessa blir kända först efter räkenskapsperiodens utgång. Avvikelse från det ovan nämnda får göras endast av särskilda skäl, om inte avvikelsen baserar sig på lag eller andra bestämmelser som utfärdats med stöd av den. Noterna ska innehålla en redogörelse för grunderna för avvikelsen samt en beräkning av dess inverkan på räkenskapsperiodens resultat och den ekonomiska ställningen.

Upphovsprincipen

Upphovsprincipen är en central grund för fördelningen av poster vid budgetering, bokföring och kostnadsberäkning. Enligt upphovsprincipen överförs intäkter och kostnader på den post som har orsakat dem. Upphovsprincipen iakttagas också vid fördelningen av tillgångs- och kapitalposter i balansräkningen (bl.a. vid fastställandet av anskaffningsutgift, BokfL 4 kap. 5 § 1 mom.) och när kapitalkostnader och kapitalintäkter räknas ut. Kostnaderna och intäkterna bör periodiseras enligt upphovsprincipen också i tid på vissa beräkningsperioder. (Handbok om kostnadsberäkning för kommunerna och samkommuner, Finlands Kommunförbund, 2009)

Riktiga och tillräckliga uppgifter

Bokslutet ska ge en riktig och tillräcklig bild av resultatet av verksamheten och av den ekonomiska ställningen (BokfL 3 kap. 2 §). Med tanke på detta

bör man i bokföringen och bokslutet iaktta bland annat de ovan nämnda principerna.

2.2 Kommunsektionens allmänna anvisningar och utlåtanden

Kommunsektionens allmänna anvisning om upprättande av resultaträkning för kommuner och samkommuner (2011)

Enligt den allmänna anvisningen ska ovan nämnda bestämmelser och principer i bokföringslagen iakttas också i kommunens och samkommunens bokföring och bokslut (kapitel 1).

Kommunsektionens utlåtande 78/28.11.2006

Kommunsektionen har gett ett utlåtande till en samkommun om kommunfakturering i ett hälsovårdsdistrikt. Enligt begäran om utlåtande var det sökandens avsikt att bokföra utjämningsavgifter som ska återbäras till medlemskommuner bland kostnader för verksamheten enligt kontantprincipen.

Sökanden bad i begäran om utlåtande kommunsektionen ta ställning också till om så kallad kapitationsfakturering är ett fakturerings sätt som till alla delar följer bokföringsbestämmelserna. Kommunsektionen konstaterade i motiveringsdelen i sitt utlåtande att vid kommunfakturering avses i allmänhet med så kallad kapitationsfakturering fördelning av kostnaderna i proportion till medlemskommunernas invånarantal oberoende av hur medlemskommunerna har använt samkommunens tjänster. Fakturering av medlemskommunerna enligt antalet invånare kan anses motsvara fakturering enligt prestationsgrund. Om fakturering enligt invånarantalet bygger på ett avtal som ingåtts med anledning av betalningsskyldighet och på samkommunens utgifter för räkenskapsperioden som fördelas enligt prestationsprincipen, är det förenligt med god bokföringssed att bokföra medlemskommunernas andelar som intäkt i samkommunen och som kostnad i medlemskommunen.

Enligt kommunsektionens ställningstagande bokförs skillnaden mellan den inkomst som erhållits som förskottsbetalning och den slutliga inkomsten dock som rättelse av det ursprungliga inkomstkontot.

Enligt utlåtandet hänförs inkomster som grundar sig på faktureringen av medlemskommunerna i samkommunen enligt prestationsprincipen som intäkt för den räkenskapsperiod då serviceprestationen har överlåtits, oberoende av fakturerings- eller betalningstidpunkt. Den andel av inkomsten som inte inkomstförts bokförs som kundfordran och skillnaden mellan den inkomst som erhållits som förskottsbetalning och den slutliga inkomsten bokförs som inkomsträttelse. Enligt ställningstagandet i utlåtandet konstaterade kommunsektionen att enligt realiseringsprincipen realiserar en inkomst i bokföringen på den räkenskapsperiod då prestationen överläts och en utgift på den räkenskapsperiod då produktionsfaktorn tas emot. Huruvida en tillgång är klar att bokföras bestäms enligt realiseringsprincipen, oberoende av om den är fakturerad eller betald.

Kommunsektionen konstaterade på motsvarande sätt om medlemskommunens bokföring att kommunen enligt prestationsprincipen bör bokföra den utgift som motsvarar mottagna serviceprestationer som köp av kundtjänster under räkenskapsperioden och den obetalda delen som skuld till leverantörer. Skillnaden mellan den utgift som betalats som förskottsbetalning och den slutliga utgiften bokförs som utgiftsrättelse.

Kommunsektionens utlåtande 68/3.5.2005

I detta utlåtande var det fråga om finansieringsandelar för medlemskommunerna, som fastställdes som procentuella andelar av kommunernas årliga kalkylerade skattefinansiering. En medlemskommuns finansieringsandel stod på så sätt inte i proportion till hur kommunens invånare anlätade sam-

kommunens tjänster, och finansieringen korrigerades inte heller på något sätt efteråt. I det aktuella fallet skulle den finansieringsandel för driftsekonomin som betalades till samkommunen bokföras i medlemskommunerna i posten *Köp av tjänster* i resultaträkningen.

Kommunsektionens utlåtande 55/10.9.2002

I utlåtandet var det fråga om bokföring av patientförsäkringsansvaret i ett sjukvårdsdistrikts bokföring och bokslut. I sitt utlåtande och ställningstagande ansåg kommunsektionen att det inte finns grunder för ändring av bokföringsanvisningarna i utlåtande 42, utan att sjukvårdsdistriktet borde fortsätta att hänföra de poster som gäller patientförsäkringsansvaret i sin bokföring och i sitt bokslut enligt nämnda utlåtande som utgift till den räkenskapsperiod under vilken det ersättningsansvar som gäller den inträffade skadan har uppkommit. Den del av betalningsansvaret som ska betalas följande år bör bokföras bland kortfristiga resultatregleringar och resten som avsättning till sitt sannolika värde. Även om avgifterna för ansvaret sker undantagsvis först under senare år, bokförs utgifterna och reservationerna med iakttagande av prestationsprincipen oberoende av den verkliga betalningstidpunkten.

I ställningstagandet i utlåtande 55 konstaterade kommunsektionen att "hur kommunerna och samkommunerna ordnar sina inbördes förhållanden är inte en bokföringsfråga och hör därför inte till kommunsektionens kompetensområde. Att undvika underskott i resultatet eller kassaöverskott är dock motiverat och fullt möjligt för samkommunen. Underskott kan undvikas genom att man beaktar skadeansvarutgiften i priserna på tjänster eller i form av särskilda betalningsandelar. Kassaöverskott kan undvikas genom att den överskjutande andelen av skadeansvarets årliga ökning av det belopp som ska betalas upptas som resultatreglering av medlemskommunerna. Medlemskommunerna upptar då motsvarande del av samkommunens fakturering som resultatreglering. Då uppfylls patientförsäkringssystemets syfte att inte ta ut avgifter av kommunerna i förskott till ett högre belopp än den årliga betalningsandelen."

2 Kommunsektionens ställningstagande

I begäran om utlåtande gäller frågan huruvida sökanden som utgifter för köp av servicen ska bokföra den fasta avgift som fastställts för räkenskapsåret enligt budgeten eller bokföra de utgifter som uppstått till följd av användningen av servicen.

I kommunernas gemensamma serviceavtal har överenskommit att för varje medlemskommun bestäms en fast årsavgift som är bindande, om inte något annat avtalas med den enskilda kommunen. Enligt serviceavtalet ska denna bindande avgift dock alltid rättas, om den serviceanvändning som omfattas av upphovsprincipen är större eller mindre än vad denna årsavgift förutsätter. Det sker så att för respektive år beaktas en avvikande serviceanvändning som en höjande eller sänkande faktor vid ingången av året efter det år då samkommunens bokslut fastställs. Enligt det ovan nämnda förefaller avsikten med avtalet vara att i sista hand rätta medlemskommunernas köp av service enligt användningen i efterskott.

Enligt prestationsprincipen för bokföringen hänförs en inkomst till den räkenskapsperiod då prestationen överläts och en utgift till den räkenskapsperiod då produktionsfaktorn tas emot. Rättelse i efterhand i enlighet med serviceavtalet utifrån användningen förutsätter att utgifterna hänförs till den räkenskapsperiod då servicen tas emot oberoende av om rättelsen sker under räkenskapsåret eller senare. På det sättet hänförs både de tjänster som köpts och utgifterna för dem till samma räkenskapsår. Köpen periodiseras därigenom i utgifter till vilka de kan hänföras medan obetalda delar bokförs som skulder och utgifter där förskottsbetalningarna som varit för stora rättas genom utgiftsminskning och motsvarande del bokförs som resultatregleringar.

Prestationsprincipen inom bokföringen betyder också att den inkomst som en ekonomisk enhet får för överlåtelse av en prestation hänförs till samma tidpunkt som utgiften för mottagning av samma prestation vid en annan enhet. Därigenom vore det skäl också för samkommunen att periodisera inkomsterna från sina tjänster som intäkter på den räkenskapsperiod då serviceprestationerna har överlåtits till kunderna.

3 Kommunsektionens utlåtande

Kommunsektionen kan inte inom ramen för sin kompetens ta ställning till frågan om tolkningen av avtalen när det gäller det riktiga beloppet för medlemskommunens betalningsandel. Med tanke på bokföringen av betalningsandelen är det ändå av betydelse på vilken grund skyldigheten att erlagga betalningsandelen uppstår.

Om betalningsandelen i sista hand fastställs enligt den faktiska användningen av prestationer, bör medlemskommunen hänföra betalningsandelen till det räkenskapsår under vilket serviceprestationen har tagits emot. De utgifter som faktureras i efterskott bör bland de utgifter dit de hör enligt sin karaktär och som skulder till leverantörer, medan en utgift där förskottsbetalningen varit för stor bör rättas genom en utgiftsminskning och motsvarande del bokföras bland resultatregleringar.

Om betalningsandelen bestäms enligt uppskattad användning eller någon annan kalkylerad grund och betalningsandelen inte granskas i efterhand utifrån den faktiska prestationsanvändningen, bör medlemskommunen hänföra den överenskomna kalkylerade betalningsandelen till den räkenskapsperiod då skyldigheten att betala betalningsandelen uppfylls enligt avtalet.