

BOKFÖRINGSNÄMNDENS KOMMUNSEKTION
Arbets- och näringsministeriet

ALLMÄN ANVISNING OM UPPRÄTTANDE
AV BOKSLUT OCH VERKSAMHETSBERÄTTELSE
FÖR KOMMUNER OCH SAMKOMMUNER

Helsingfors
2017

Fjärde reviderade upplagan
ISBN (pdf)
© Finlands Kommunförbund
Helsingfors 2017

Finlands Kommunförbund
Andra Linjen 14
PB 200
00101 Helsingfors
Tfn (09) 7711
www.kommunforbundet.fi

ARBETS- OCH NÄRINGSMINISTERIET

Bokföringsnämndens kommunsektion

Helsingfors

2.5.2017

**ALLMÄN ANVISNING OM UPPRÄTTANDE AV BOKSLUT OCH
VERKSAMHETSBERÄTTELSE**

Innehållsförteckning

Inledning	5
1 Bestämmelser om bokslutet.....	6
2 Bokslutshandlingar	13
2.1 Bokslut	15
2.2 Handlingar som bekräftar bokslutet	16
3 Verksamhetsberättelse.....	16
3.1 Bestämmelser om verksamhetsberättelsen.....	16
3.2 Väsentliga händelser i verksamheten och ekonomin	17
3.2.1 Kommundirektörens eller borgmästarens översikt	17
3.2.2 Kommunens förvaltning och förändringar i den.....	17
3.2.3 Den allmänna ekonomiska utvecklingen och utvecklingen inom kommunens område	17
3.2.4 Väsentliga förändringar i kommunens verksamhet och ekonomi.....	18
3.2.5 Kommunens personal.....	18
3.2.6 Miljöaspekter	19
3.2.7 Andra icke-finansiella aspekter.....	19
3.2.8 Uppskattning av den sannolika kommande utvecklingen.....	19
3.2.9 Bedömning av de viktigaste riskerna och osäkerhetsfaktorerna samt andra faktorer som inverkar på verksamhetens utveckling	20
3.3 Redogörelse för hur kommunens interna kontroll och riskhantering har ordnats.....	21
3.4 Räkenskapsperiodens resultat och finansieringen av verksamheten.....	23
3.4.1 Räkenskapsperiodens resultat	23
3.4.2 Finansiering av verksamheten.....	26
3.5 Den finansiella ställningen och förändringar i den	29
3.6 Totala inkomster och utgifter	32
3.7 Kommunkoncernens verksamhet och ekonomi	33
3.7.1 Sammanställning av samfund som ingår i koncernbokslutet.....	33
3.7.2 Styrning av koncernens verksamhet	34
3.7.3 Väsentliga händelser som gäller koncernen.....	35
3.7.4 Uppskattning av koncernens sannolika kommande utveckling	35
3.7.5 Redogörelse för hur koncernövervakningen är ordnad.....	35
3.7.6 Koncernbokslutet med nyckeltal.....	36
3.8 Behandling av räkenskapsperiodens resultat och åtgärder för att balansera ekonomin.....	44
3.8.1 Bestämmelser	44
3.8.2 Behandling av räkenskapsperiodens resultat	44
3.8.3 Åtgärder för att balansera ekonomin.....	46
4 Budgetutfallet	47
4.1 Bestämmelser	47
4.2 Måluppfyllelsen	47
4.3 Utfallet av anslag och beräknade inkomster	51

4.3.1 Driftsekonomidelens utfall.....	51
4.3.2 Resultaträkningsdelens utfall	55
4.3.3 Investeringsdelens utfall	58
4.3.4 Finansieringsdelens utfall	59
4.3.5 Sammandrag av utfallet av anslag och beräknade inkomster	61
5 Bokslutskalkyler.....	62
5.1 Bestämmelser och anvisningar som gäller bokslutskalkyler	62
5.2 Resultaträkning	64
5.3 Finansieringskalkyl	65
5.4 Balansräkning.....	66
5.5 Koncernkalkyler.....	67
6 Noter till bokslutet	71
7 Särredovisade bokslut.....	71
7.1 Särredovisade bokslut för affärsverk	71
7.1.1 Bokslutskalkyler och nyckeltal för affärsverk	71
7.1.2 Tablå över budgetutfallet som godkänts av affärsverkets direktion	80
7.1.3 Verksamhetsberättelse för affärsverk.....	80
7.1.4 Noter till bokslutet för affärsverk.....	81
7.1.5 Affärsverkens inverkan på kommunens ekonomi.....	81
7.2 Boksluten för övriga särredovisade enheter.....	85
8 Underskrifter och anteckningar	85
9 Handlingar som bekräftar bokslutet.....	85

Inledning

Syftet med denna allmänna anvisning är att ge vägledning i hur ett bokslut ska upprättas så att det ger en rättvisande bild av kommunens eller samkommunens verksamhet och ekonomi.

Enligt 113 § i kommunallagen omfattar bokslutet balansräkning, resultaträkning, finansieringsanalys och noter till dem samt en tablå över budgetutfallet och en verksamhetsberättelse. En kommun som med sina dottersammanslutningar bildar en kommunkoncern ska upprätta och i sitt bokslut ta in ett koncernbokslut.

Verksamhetsberättelsen är en del av bokslutet. Bokslutet och verksamhetsberättelsen är medel för att säkerställa att den som läser bokslutet får en riktig och tillräcklig bild av kommunens eller samkommunens resultat och ekonomiska ställning. Innehållet i verksamhetsberättelsen regleras i kommunallagen. Förutom verksamhetsberättelsen kan en kommun eller samkommun göra upp en årsberättelse som är mera kortfattad än verksamhetsberättelsen och som delas ut till kommuninvånarna och övriga intressentgrupper. Det finns ingen orsak att utvidga verksamhetsberättelsen med tidsserier eller statistiska uppgifter som inte är relevanta för beskrivningen av räkenskapsperioden eller den utveckling som skett därefter.

I verksamhetsberättelsen ska kommunledningen redogöra för läget och de viktigaste utvecklingsbehoven för den interna kontrollen i kommunen. Koncernledningen ska ge motsvarande redogörelse för koncernens del.

Syftet med denna allmänna anvisning är att förbättra jämförbarheten mellan kommunernas verksamhetsberättelser och bokslut genom att förenhetliga verksamhetsberättelsernas och bokslutens struktur och innehåll samt sätten att presentera nyckeltal och andra uppgifter.

Anvisningen tillämpas på upprättande av bokslut för kommuner från och med räkenskapsperioden 2017. Med kommun avses nedan i anvisningen även samkommun om inget annat sägs. Kommunens bokslutskalkyler omfattar även affärsverk.

Anvisningen behandlar det lagstadgade innehållet i bokslutet och den ersätter Kommunsektionens tidigare anvisning med samma namn som gavs ut år 2013.

1 Bestämmelser om bokslutet

Vid upprättandet av kommunens bokslut tillämpas bestämmelserna i kommunallagen och i bokföringslagen och bokföringsförordningen (KomL 112 §). Kommunallagen är en speciallag i förhållande till bokföringslagen. Till de delar som bestämmelserna i dessa lagar avviker från varandra tillämpas kommunallagen (BokfL 8 kap. 5 §). Bokföringsnämndens kommunsektion ger anvisningar om hur bestämmelserna i bokföringslagen ska tillämpas (KomL 112 §). Även vid upprättandet av koncernbokslut iaktas bokföringslagen i tillämpliga delar (KomL 114 §).

Bokslutets innehåll

Innehållet i kommunens bokslut fastställs i kommunallagen. Till bokslutet hör en balansräkning, resultaträkning, finansieringsanalys och noter till dem samt en tablå över budgetutfallet och en verksamhetsberättelse (KomL 113 § 2 mom.). En kommun som med sina dottersammanslutningar bildar en kommunkoncern ska dessutom upprätta och i sitt bokslut ta in ett koncernbokslut. En kommun som inte har några dottersammanslutningar, men som är medlem i en samkommun eller affärsverksamkommun, ska i sitt bokslut ta in uppgifter som motsvarar ett koncernbokslut. [2017] Närmare anvisningar om koncernbokslut finns i bokföringsnämndens kommunsektionens allmänna anvisning om upprättande av koncernbokslut för kommuner och samkommuner.

Bokslutskalkylerna uppgörs i scheman enligt bokföringsnämndens kommunsektionens allmänna anvisningar. Noterna uppgörs enligt kommunsektionens allmänna anvisning om noter till bokslutet.

Upprättande och undertecknande av bokslutet

Bestämmelser om hur bokslutet ska upprättas finns i kommunallagen och i bokföringslagen. Kommunens räkenskapsperiod är kalenderåret. Kommunstyrelsen ska upprätta ett bokslut för räkenskapsperioden före utgången av mars månad året efter räkenskapsperioden och lämna det till revisorerna för granskning samt efter revision förelägga fullmäktige bokslutet. Fullmäktige ska behandla bokslutet före utgången av juni. (KomL 113 § 1 mom.). [2017]

Bokslutet undertecknas av ledamöterna i kommunstyrelsen och kommundirektören eller borgmästaren. I en samkommun undertecknas bokslutet av samkommunens styrelse eller motsvarande organ och av samkommunens direktör eller en tjänsteinnehavare i mot svarande ställning (KomL 113 § 4 mom. och 64 § 1 mom.). Bokslutet och verksamhetsberättelsen undertecknas av den styrelse som är beslutför och behörig den dag bokslutet undertecknas. Bokslutet för en kommuns affärsverk undertecknas av direktionsens ledamöter och affärsverkets direktör (KomL 120 § 1 mom. 5 punkten). Bokslutet för en affärsverksamkommun undertecknas av direktionsens ledamöter och affärsverksamkommunens direktör (KomL 113 § 4 mom. 1 punkten).

Om den som undertecknat bokslutet har framfört avvikande mening om bokslutet ska på hans eller hennes yrkande ett yttrande om detta ingå i bokslutet (BokfL 3 kap. 7 § 2 mom.).

Kommunens bokslut ska förvaras permanent i pappersformat. [2017]

Riktiga och tillräckliga uppgifter - en rättvisande bild

Bokslutet ska ge riktiga och tillräckliga uppgifter om kommunens resultat, ekonomiska ställning, finansiering och verksamhet. (KomL 113 §). Kravet på en rättvisande bild av hur räkenskapsperiodens resultat bildats och av den finansiella ställningen på bokslutsdagen uppfylls i hög grad då man följer bestämmelserna i kommunallagen, bokföringslagen och bokföringsförordningen samt kommunsektionens anvisningar om upprättande av bokslutskalkyler och noter. Bestämmelsen i kommunallagen förpliktar ändå den bokföringsskyldige att utöver de noter som det finns bestämmelser om i bokföringsförordningen och i anvisningen om noter till bokslutet även lämna tilläggsupplysningar om vissa händelser och situationer i noterna.

Bokföringsnämndens kommunsektion ger anvisningar och utlåtanden om tillämpningen av bestämmelserna i kommunerna. (KomL 112 §, BokfL 8 kap. 2 §, förordningen om bokföringsnämnden 784/73, 1a §).

Organ och tjänsteinnehavare som ansvarar för att bokslutet upprättas bör veta vilka bestämmelser som ska följas och när det går att fatta egna beslut om till exempel vilka förfaringsätt som ska tillämpas. Ett felaktigt upprättat bokslut kan medföra straff och skadeståndsansvar.

Väsentlighet som en bokslutsprincip

Väsentlighetsprincipen ska iaktas vid upprättandet av bokslut. En omständighet som framgår av bokslutet eller verksamhetsberättelsen är väsentlig då utelämnande av eller felaktigheter i den rimligen kan förväntas påverka de beslut som användarna fattar på grundval av bokslutet och verksamhetsberättelsen. Även om en omständighet i sig är oväsentlig ska väsentlighetsbedömningen avse helheten, om flera liknande omständigheter föreligger. Särskild vikt ska ges sådana omständigheter som är mycket väsentliga för en riktig och tillräcklig bild. (BokfL 3 kap 2 §) Väsentlighetsprincipen står i relation till den bokföringsskyldiges storlek och till verksamhetens art och karaktär. [2017]

Övriga allmänna bokslutsprinciper

När bokslutet och den ingående balansen upprättas ska så kallade allmänna bokslutsprinciper följas (BokfL 3 kap. 3 §).

Antagande om kontinuiteten i verksamheten

Kontinuitetsprincipen tillämpas särskilt vid värdering av bestående aktiva. En tillgång som hör till bestående aktiva värderas utgående från i vilken mån den genererar inkomster eller bidrar till produktionen av en tjänst. Det sannolika överlåtelsepris som man skulle få för tillgången om den överläts till en utomstående kommer endast i undantagsfall i fråga som värderingsgrund. Ett sådant undantag från kontinuitetsprincipen är uppskrivning av ett mark- och vattenområde eller av ett värdepapper som hör till bestående aktiva (dock inte ett finansiellt instrument som avses i BokfL 5 kap. 2 a §). Som värderingsgrund används då tillgångens sannolika överlåtelsepris på bokslutsdagen.

Kontinuitetsprincipen tillämpas inte på rörliga aktiva, dvs. finansieringstillgångar och omsättningstillgångar. På finansieringstillgångar tillämpas anskaffningsutgiftsprincipen eller principen om ett sannolikt lägre värde och på omsättningstillgångar tillämpas principen om lägsta värde.

Konsekvens i förfaringssätten från en räkenskapsperiod till nästa

Sätten att hantera problem som gäller bokslutets omfattning samt mätbarhets-, värderings och periodiseringsproblem ska vara så enhetliga som möjligt från en räkenskapsperiod till nästa. Den metod som en gång valts ska tillämpas kontinuerligt. Byte av metod förutsätter en grundad anledning. Grunderna för ändrade metoder ska anges i noterna och ändringens inverkan på bokslutsuppgifternas jämförbarhet ska anges i verksamhetsberättelsen eller i noterna (se BokfL 3 kap. 1 § 2 mom. och BokfF 2 kap. 2 §).

Innehållsbetoning

Med innehållsbetoning, dvs. principen om att innehållet går före formen, avses en allmän bokföringsprincip som överensstämmer med kravet på en rättvisande bild. Enligt principen ska en affärshändelse eller ett avtals faktiska karaktär beaktas när siffror som grundar sig på händelsen eller avtalet redovisas i resultaträkningen och balansräkningen. Uppmärksamhet bör fästas vid händelsernas faktiska innehåll och inte enbart vid deras juridiska form. Till exempel kan benämningen på ett dokument stå i konflikt med dess innehåll, exempelvis om ett avtal benämns köpebrev även om det enligt villkoren de facto är fråga om hyra eller lån. I sådana fall är dokumentets innehåll avgörande med tanke på bokföringen¹.

Försiktighetsprincipen

När bokslutet upprättas ska kostnaderna noteras till ett tillräckligt stort belopp och aktiveringarna övervägas tillräckligt noga. Särskild försiktighet ska iaktas vid aktivering av utvecklingsutgifter och utgifter för lån. Utgifter med lång verkningstid kan alltid bokföras som kostnader. De kan aktiveras endast om förutsättningarna för aktivering uppfylls. Dokumentationen av att förutsättningarna för aktivering uppfylls ska vara tillräcklig (BokfN 1999/1579). Avskrivningsplanerna för tillgångar som hör till bestående aktiva kan inte ändras med motiveringen att årsbidraget inte räcker till för att täcka av skrivningarna enligt plan.

Även vid intäktsföring ska tillräcklig återhållsamhet iaktas. I bokslutet beaktas endast sådana vinster som har realiserats under räkenskapsperioden. Vid upprättande av bokslutet ska även beaktas alla förutsebara förpliktelser och möjliga förluster som har uppkommit under räkenskapsperioden eller tidigare räkenskapsperioder, även om de blir kända först efter räkenskapsperiodens utgång (BokfL 3 kap. 3 § 2 mom.).

1

Bokföringsnämndens utlåtande 1775/2006: Om tillämpningen av principen om innehållsbetoning i bokslutet. Se även kommunsektionens utlåtande 2005/69: Utlåtande om aktivering av anskaffningspriset och reparationskostnader för en hyrd aktielägenhet som senare skall köpas och om aktivering av anskaffningspriset för en lagerlokal i en industrihall

Balanskontinuitetsprincipen

Den ingående balansen ska basera sig på den föregående räkenskapsperiodens utgående balans. I den ingående balansen kan man inte justera värden eller göra andra ändringar som avviker från den utgående balansen för den föregående räkenskapsperioden. Som ett undantag från balanskontinuitetsprincipen görs ändringar i principerna för upprättande av bokslut samt korrigeringar av väsentliga fel som hänför sig till tidigare räkenskapsperioder genom rättelser i posten *Överskott/underskott från tidigare räkenskapsperioder* bland eget kapital. Korrigeringar görs således inte så att de inverkar på resultatet, utan retroaktivt i balansräkningsposten *Överskott/underskott från tidigare räkenskapsperioder*. Motsvarande korrigeringar ska också göras i den utgående balansen för den föregående räkenskapsperioden som utgör jämförelseår (BokfN 2005/1750).

Prestationsprincipen

Grunden för bokföring av en utgift är mottagande av en produktionsfaktor, och grunden för bokföring av en inkomst är överlåtelse av en prestation (*prestationsprincipen*). Utgifter och inkomster får även bokföras på grundval av fakturering (*faktureringsprincipen*) eller på grundval av betalning (*kontantprincipen*). Om utgifter och inkomster bokförs enligt kontantprincipen ska leverantörsskulderna och försäljningsfordringarna kunna klarläggas fortlöpande. (BokfL 2 kap. 3 §) Mindre noteringar som gjorts enligt fakturerings- eller kontantprincipen behöver inte rättas och kompletteras enligt prestationsprincipen innan bokslutet upprättas, om inte deras totala inverkan är väsentlig. (BokfL 3:4 §). [2017]

Rättelse innebär att utgifter som betalats i förskott, dvs. förskottsbetalningar, rättas genom överföring från utgiftskontona till fordringar och att inkomster som erhållits i förskott, dvs. inkomstförskott, rättas genom överföring från inkomstkontona till skulder. Rättelser som förutsätts enligt prestationsprincipen måste göras bland annat i fråga om semesterlöner, räntor och försäkringspremier. Även poster som bokförts enligt faktureringsprincipen men som enligt prestationsprincipen hör till kommande räkenskapsperioder ska rättas i intäkterna och kostnaderna. [2017]

Komplettering innebär att en utgiftsrest, dvs. utgifter som enligt prestationsprincipen hör till räkenskapsperioden och som på grund av bokföring enligt kontantprincipen eller faktureringsprincipen inte har redovisats under räkenskapsperioden, ska tas upp som utgifter och skulder, samt att en inkomstrest, dvs. inkomster som redan uppstått enligt prestationsprincipen och som på grund av redovisning enligt kontantprincipen inte har redovisats under räkenskapsperioden, ska tas upp som komplettering av inkomster och fordringar.

När man avgör om en affärshändelse är ringa ska den värderas i förhållande till räkenskapsperiodens årsbidrag och balansomslutningen. Dessutom ska man beakta affärshändelsens belopp och det sammanlagda beloppet av affärshändelser under räkenskapsperioden. I en kommun ingår affärshändelser av ringa betydelse i allmänhet i köp av tjänster som inte är att betrakta som köp av kundtjänster, samt i köp av material, förnödenheter och varor.

Prestationsprincipen kan i egentlig mening tillämpas på utgifter och inkomster som hän för sig till mottagande av produktionsfaktorer eller överlåtelse av en prestation. Skatteinkomster, statsandelar, bidrag, understöd, ersättningar eller finansiella transaktioner, exempelvis räntor, motsvaras inte av någon bestämd produktionsfaktor eller prestation i kommunens verksamhetsprocess. I kommunsektionens bokföringsanvisningar beskrivs hur dessa poster ska hänföras till en viss räkenskapsperiod beroende på exempelvis vid vilken tidpunkt Skatteförvaltningen gör en utbetalning (skatteinkomster) och när en fordringsrätt (statsandelar, understöd) eller betalningsskyldighet (ersättningar, räntor) som grundar sig på lag, avtal eller beslut uppstår. I fråga om detta slags affärshändelser rättas eller kompletteras en bokföring som gjorts enligt kontant- eller faktureringsprincipen så att den överensstämmer med prestationsprincipen, varvid något av kriterierna enligt bokföringsanvisningen iakttas.

Det finns vissa undantag när det gäller att följa prestationsprincipen. Prestationer som kräver lång framställningstid kan enligt 5 kap. 4 § i bokföringslagen alternativt intäktföras på grundval av tillverkningsgraden, förutsatt att det separata bidrag som hänför sig till prestationen kan bestämmas på ett tillförlitligt sätt². Ett annat betydande undantag som grundar sig på denna uttryckliga bestämmelse är skyldigheten att från intäkterna dra av framtida utgifter och förluster som avsättningar eller resultatregleringar (BokfL 5 kap. 14 §). En framtida utgift eller förlust bokförs i resultaträkningen som kostnad och i balansräkningen som resultatreglering, om utgiftens eller förlustens exakta belopp och datum för dess realisering är kända (BokfL 4 kap. 6 § 2 mom.). Om det exakta beloppet av en utgift eller förlust eller om datumet för utgiftens eller förlustens realisering inte är känt, handlar det om en avsättning (BokfL 5 kap. 14 § 3 mom.).

Principen om separat värdering

Balansräkningsposterna och de tillgångar som ingår i dem ska värderas separat. En avskrivningsplan ska upprättas för varje tillgång eller grupp av tillgångar som hör till bestående aktiva, inte för hela balansräkningsposten. Även omsättnings- och finansieringstillgångar ska värderas per tillgång. Således kan en värdeökning hos en enskild tillgång inte ersätta en annan tillgångs värdeminskning (RP 173/1997, Bokföringsnämnden 1725/2004).

Nettningsförbud

I balansräkningen ska poster bland aktiva respektive passiva och i resultaträkningen intäkter och kostnader tas upp till fullt belopp utan att de dras av från varandra, om inte en sammanställning behövs för att ge en rättvisande bild (*nettningsförbud*). [2017]

Avvikelse från de allmänna bokslutsprinciperna

Avvikelser från de allmänna bokslutsprinciperna får göras när avvikelserna baserar sig på lag eller någon annan bestämmelse eller föreskrift som utfärdats med stöd av den. Principen är att de allmänna bokslutsprinciperna ska följas om det inte uttryckligen är tillåtet

2

Bokföringsnämndens allmänna anvisning om redovisning av inkomst som intäkt enligt tillverkningsgrad.

att avvika från dem. Noterna ska innehålla en redogörelse för avvikelser från principerna (BokfL 3 kap. 3 § 3 mom.).³

Granskning och godkännande av bokslutet

Kommunstyrelsen ska tillstålla revisorerna bokslutet med tillhörande handlingar och underskrifter för granskning.

Revisorn ska senast före utgången av maj granska den utgångna räkenskapsperiodens förvaltning, bokföring och bokslut och avge en revisionsberättelse till revisionsnämnden. Revisionsberättelsen ska riktas till fullmäktige och den ska innehålla ett uttalande om huruvida bokslutet kan godkännas och de redovisningsskyldiga beviljas ansvarsfrihet (KomL 123 § 1 mom., 125 § 1 mom.).

Om revisionsberättelsen innehåller en anmärkning, ska revisionsnämnden inhämta en förklaring av den som saken gäller och ett utlåtande av kommunstyrelsen. Revisionsnämnden gör en bedömning av anmärkningarna, förklaringarna och kommunstyrelsens utlåtande (KomL 125 § 2 och 3 mom.).

Efter att bokslutet beretts i revisionsnämnden ska kommunstyrelsen förelägga det för fullmäktige. Revisionsnämnden delger fullmäktige revisionsberättelsen och kommer med ett förslag om huruvida bokslutet kan godkännas och de redovisningsskyldiga beviljas ansvarsfrihet (KomL 125 § 1 mom.). Fullmäktige ska behandla bokslutet före utgången av juni månad året efter räkenskapsperioden (KomL 113 § 1 mom.).

Revisionsnämnden ska bl.a. bedöma huruvida målen i budgeten har uppnåtts och huruvida verksamheten är ordnad på ett resultatrikt och ändamålsenligt sätt. Dessutom ska revisionsnämnden bedöma hur balanseringen av ekonomin utfallit under räkenskapsperioden samt den gällande ekonomiplanens tillräcklighet, om kommunens balansräkning visar underskott som saknar täckning (KomL 121 §). Revisionsnämnden förelägger sin utvärderingsberättelse för fullmäktige som tar upp den som en separat punkt på föredragningslistan. [2017]

Offentliggörande av bokslut

Kommunens bokslut med tillhörande handlingar blir offentliga när ledamöterna i kommunstyrelsen och kommundirektören har undertecknat bokslutet (OffL 6 § 2 punkten)⁴. Offentliga är utöver resultaträkningen, finansieringsanalysen, balansräkningen och noterna till dem även specifikationerna till balansräkningen och till noterna till den del de inte innehåller sekretessbelagda uppgifter (OffL 24 §).

De handlingar som räknas upp i 113 § 2 mom. i kommunallagen, dvs. balansräkning, resultaträkning, finansieringsanalys, koncernbokslut och noter till dem samt en tablå över budgetutfallet och en verksamhetsberättelse, ska ingå i den bokslutshelhet som

3

Se kommunsektionens utlåtande om bokslut och koncernbokslut efter kommunsammanslagning 2009/90.

4

Lag om offentlighet i myndigheternas verksamhet (offentlighetslagen) (621/1999).

kommunen publicerar. Enligt 3 kap. 12 § i bokföringslagen ska den bokföringsskyldige foga en kopia av revisionsberättelsen till sitt bokslut och sin verksamhetsberättelse som den bokföringsskyldige själv publicerar. Kommunens bokslut och revisionsberättelse ska finnas tillhanda i det allmänna datanätet (KomL 109 §) och därför behöver de inte bifogas kommunens bokslut. Övriga bokslutshandlingar, såsom specifikationer till balansräkningen, ska på begäran lämnas ut på det sätt som avses i offentlighetslagen (13–16 §). [2017]

Förvaring av bokslutet

Bokslut, verksamhetsberättelser, bokföringar, kontoplaner samt förteckningar över bokföringar och material ska bevaras i minst tio år efter räkenskapsperiodens utgång (BokfL 2 kap. 10 § 1 mom.) Kommunens bokslut ska förvaras på ett bestående sätt⁵.

Om längre bevaringstid inte föreskrivs någon annanstans i lag ska räkenskapsperiodens verifikationer, korrespondens om affärshändelser och annat bokföringsmaterial än sådant som nämns i 1 mom. bevaras minst sex år (BokfL 2 kap. 10 § 2 mom.). Frister i bland annat fordringsärenden kan emellertid kräva att balansspecifikationer och verifikat bevaras längre än nämnda minimitidmin⁶. [2017]

Verifikationer, bokföringar och annat bokföringsmaterial ska behandlas och förvaras så att innehållet utan svårighet kan granskas och vid behov skrivas ut i läsbar form. Av förteckningen över de bokföringar som ligger till grund för bokslutet samt över de olika slagen av verifikationer och annat bokföringsmaterial ska det framgå vilka de inbördes sambanden mellan bokföringarna, verifikationerna och bokföringsmaterialet är och hur materialet förvaras. (BokfL 2 kap. 7, 7a §) [2017]

Enligt bokföringslagen får det ministerium som förvaltar program för Europeiska unionens strukturfonder genom förordning bestämma en längre förvaringstid än den som avses i BokfL 2 kap. 10 § 1 och 2 mom. för det bokföringsmaterial som gäller stöd enligt program för strukturfonderna. Det rekommenderas att bokföringsmaterialet för projekt som finansieras av Europeiska unionen förvaras minst tio år räknat från den sista utbetalningen för programperioden⁷.

Fakturor, verifikat och andra utredningar i anslutning till fastighetsinvesteringar ska förvaras 13 år från utgången av det kalenderår under vilket fastighetsinvesteringen har färdigställts. Efter den allmänna tidsfristen för förvaring kan fakturorna och verifikaten ersättas med en utredning, av vilken framgår de uppgifter som föreskrivs av Skatteförvaltningen (Mervärdesskattelagen 209 m §).

5

Bestämmelser om förvaring av balansboken på ett bestående sätt finns i Arkivverkets beslut KA 158/43/01.

6

Se lagen om preskription av skulder (728/2003), utskökningsbalken (705/2007).

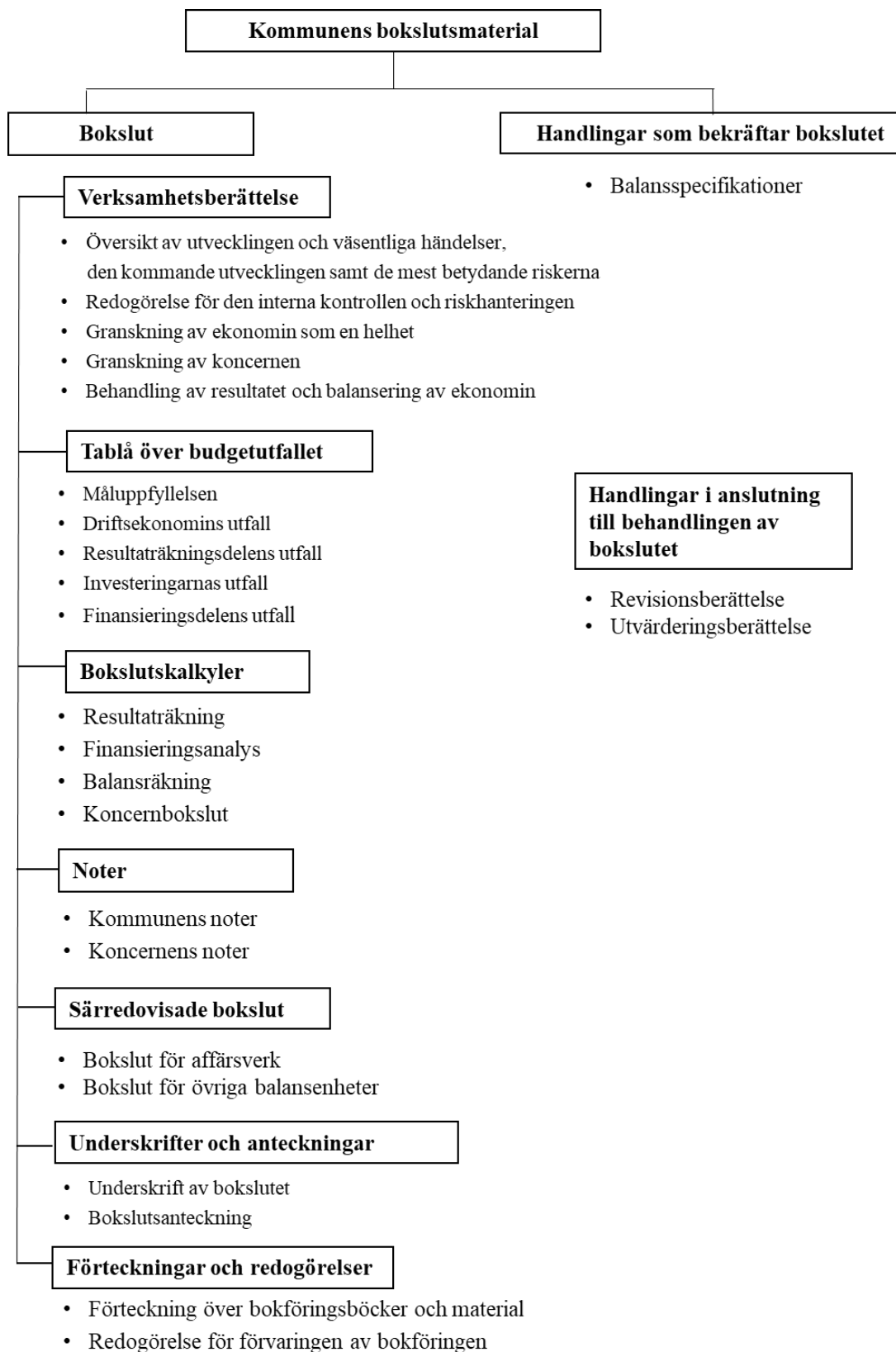
7

Kommunala handlingars förvaringstider, Finlands Kommunförbund 2002, se också Bokföringsnämndens utlåtande 1824/16.9.2008 (EU-hankkeisiin liittyvien alkuperäisten ostolaskujen säilytysajasta ja -tavasta).

2 Bokslutshandlingar

Bokslutsmaterialiet består av bokslutet och de handlingar som bekräftar det (BokfL 3 kap 13 §). Till behandlingen av bokslutet här dessutom revisionshandlingar, dvs. en revisionsberättelse och en utvärderingsberättelse.

Följande schema beskriver kommunens bokslutshelhet:



2.1 Bokslut

Kommunens bokslut innehåller verksamhetsberättelsen, en tablå över budgetutfallet, bokslutskalkyler, noter, särredovisade bokslut, underskrifter och bokslutsanteckningar samt förteckningar och utredningar. Bokslutshandlingarna ska vara överskådliga och bokslutet ska bilda en helhet (BokfL 3 kap. 1 § 3 mom.). [2017]

Verksamhetsberättelsen indelas i granskning av verksamheten och ekonomin som helhet och en tablå över budgetutfallet. I helhetsgranskningen redovisas väsentliga händelser i verksamheten och ekonomin och uppgifter om hur räkenskapsperiodens resultat uppstått, finansieringen av verksamheten, den finansiella ställningen och förändringarna i den.

Räkenskapsperiodens resultat och finansieringen av verksamheten granskas med hjälp av resultaträkningen och finansieringsanalysen. Den finansiella ställningen och förändringar i den framgår av kommunens balansräkning, koncernbalansräkningen, finansieringsanalysen och koncernens finansieringsanalys. Till granskningen av helheten hör också styrelsens förslag till åtgärder som gäller behandlingen av räkenskapsperiodens resultat. I verksamhetsberättelsen kan man dessutom lyfta fram väsentliga händelser som redovisats i noterna.

Tablåen över budgetutfallet är en viktig del av kommunens bokslut. I tablåen över budgetutfallet behandlas utfallet för driftsekonomin och investeringarna och utfallet för resultaträknings- och finansieringsdelarna var för sig. En redogörelse för måluppfyllelsen kan ges per uppgift i verksamhetsberättelsen eller i tablåen över budgetutfallet. Måluppfyllelsen för de strategiska mål som gäller hela kommunen presenteras vanligen i verksamhetsberättelsen. Utfallet för anslag och beräknade inkomster kan redovisas per uppgift och projekt i verksamhetsberättelsen eller som ett separat sammanställningsdokument. Resultaträknings och finansieringsanalysdelens utfall redovisas i form av ett schema. Tablåerna över utfallet bör begränsas till de uppgifter som är nödvändiga med tanke på uppföljningen av de mål, anslag och beräknade inkomster som fullmäktige ställt upp i budgeten.

Till kommunens bokslutskalkyler hör resultaträkningen, finansieringsanalysen och balansräkningen samt koncernbalansräkningen, koncernresultaträkningen och koncernens finansieringsanalys.

Noterna indelas i noter angående kommunen och noter angående koncernen. Noterna angående affärsverk ingår i noterna angående kommunen. Dessutom redovisar affärsverk nödvändiga egna noter i sitt särredovisade bokslut.

I bokslutet redovisas också boksluten för affärsverk och andra balansenheter.

Underskrifterna görs i bokslutet efter bokslutskalkylerna, noterna och de särredovisade boksluten. Revisorns anteckning om verkställd revision görs i bokslutet efter underskrifterna.

Över de bokföringar som ligger till grund för bokslutet samt de olika slagen av verifikation och annat bokföringsmaterial upprättas en förteckning enligt 2 kap. 7 § i bokföringslagen. Av förteckningen ska det framgå vilka de inbördes sambanden mellan bokföringarna, verifikationerna och bokföringsmaterialet är och hur materialet förvaras [2017]

Revisionsberättelsen och revisionsnämndens utvärderingsberättelse tas inte in i kommunens bokslutshandling. Revisionsberättelsen och utvärderingsberättelsen ska finnas tillgängliga i det allmänna datanätet (KomL 109 §). [2017]

2.2 Handlingar som bekräftar bokslutet

Bokslutet bekräftas med specifikationer till balansräkningen (BokfL 3 kap. 13 §) enligt anvisningarna i kommunsektionens allmänna anvisning om upprättande av balansräkning för kommuner och samkommuner. [2017]

3 Verksamhetsberättelse

3.1 Bestämmelser om verksamhetsberättelsen

Kommunstyrelsen och kommundirektören eller borgmästaren ansvarar för att en verksamhetsberättelse avges (KomL 113 §). I verksamhetsberättelsen beskrivs utvecklingen och resultatet av kommunens verksamhet, kommunens ekonomiska situation samt de mest relevanta riskerna och osäkerhetsfaktorerna (BokfL 3 kap. 1a §). [2017] Ett särskilt syfte med kommunens verksamhetsberättelse är att redogöra för hur de mål för kommunens verksamhet och ekonomi som fullmäktige godkänt i budgeten har uppfyllts i kommunen och kommunkoncernen (KomL 115 §). I verksamhetsberättelsen ska det också ingå uppgifter om sådana väsentliga omständigheter som gäller kommunens och kommunkoncernens ekonomi och som inte framgår av kommunens eller kommunkoncernens balansräkning, resultaträkning eller finansieringsanalys. Till sådana omständigheter hör åtminstone en uppskattning av den sannolika kommande utvecklingen samt uppgifter om hur den interna kontrollen och riskhanteringen är ordnad och om de centrala slutsatserna. Dessutom ska kommunstyrelsen i verksamhetsberättelsen lägga fram förslag till behandling av räkenskapsperiodens resultat. Om kommunens balansräkning visar underskott som saknar täckning, ska det i verksamhetsberättelsen redogöras för hur balanseringen av ekonomin utfallit under räkenskapsperioden samt för den gällande ekonomiplanens tillräcklighet för balanseringen av ekonomin (KomL 115 §). [2017].

Enligt 3a kap. i bokföringslagen ska verksamhetsberättelsen dessutom innehålla information om hur den bokföringsskyldige sköter frågor som gäller miljö, sociala förhållanden och personal, respekt för mänskliga rättigheter samt bekämpning av korruption och mutor. Verksamhetsberättelsen ska beskriva hurdana principer kommunen iakttar vid hanteringen av ovan nämnda omständigheter, resultaten av att principerna har iakttagits samt en beskrivning av de viktigaste riskerna som sannolikt skadar den bokföringsskyldighets verksamhet om de realiseras samt hur den bokföringsskyldige hanterar dessa risker. Informationen ska lämnas i den utsträckning som krävs för att

konsekvenserna av den bokföringsskyldiges verksamhet ska kunna förstås. (BokfL 3a kap. 2 §) [2017]

Vid upprättandet av bokslut för ett affärsverk iakttas denna allmänna anvisning i tillämpliga delar. Enligt kommunallagen omfattar bokslutet för en kommun eller en sammkommuns affärsverk balansräkning, resultaträkning, finansieringsanalys och noter till dem samt en tablå över budgetutfallet och en verksamhetsberättelse.

I schemat i kapitel 2 presenterades verksamhetsberättelsens uppbyggnad. I det följande behandlas verksamhetsberättelsens innehåll i den ordning som anges i schemat.

3.2 Väsentliga händelser i verksamheten och ekonomin

3.2.1 Kommundirektörens eller borgmästarens översikt

Kommundirektörens eller borgmästarens översikt uttrycker den högsta ledningens syn på hur kommunens verksamhet och ekonomi utvecklats under den avslutade räkenskapsperioden. I översikten presenteras vanligen de väsentligaste händelserna under verksamhetsåret och omedelbart efter det, innan bokslutet blivit klart. Tyngdpunkten i beskrivningen av väsentliga händelser bör ligga på hur händelserna påverkar bokslutsuppgifterna för den aktuella räkenskapsperioden.

3.2.2 Kommunens förvaltning och förändringar i den

Viktiga förändringar som gäller kommunens organisation och uppgifter ska läggas fram i verksamhetsberättelsen. De politiska styrkeförhållandena inom fullmäktige och kommundirektionen ska uppges åtminstone då det skett förändringar i dem.

Med tanke på beviljandet av ansvarsfrihet finns det skäl att presentera de redovisningsskyldiga organen samt de redovisningsskyldiga tjänste- och befattningssinnehavarna. Redovisningsskyldiga är ledamöterna i kommunens organ och de ledande tjänsteinnehavarna inom ett uppgiftsområde.

Beträffande kommunens förvaltning redovisas endast de omständigheter som haft väsentlig inverkan på kommunens ekonomi eller verksamhet.

3.2.3 Den allmänna ekonomiska utvecklingen och utvecklingen inom kommunens område

Den allmänna ekonomiska utvecklingen beskrivs genom en kort presentation av de utvecklingsdrag inom samhällsekonomin och den kommunala ekonomin som haft eller kommer att ha en väsentlig betydelse för kommunens verksamhet och ekonomiska ställning. Variabler som beskriver konjunkturutvecklingen och ekonomin som helhet är bl.a. bruttonationalprodukten, arbetslöshetsgraden, inkomstnivån, skattesatsen, den offentliga och privata konsumtionen samt förändringar i penningvärdet. Läget på penningmarknaden och ränteutvecklingen är viktiga faktorer som inverkar på kommunens finansiella försörjning. Här är det på sin plats att nämna de viktigaste statliga åtgärder som gällt kommunerna och hur dessa åtgärder påverkat kommunens verksamhet.

När bokslutet upprättas finns det i allmänhet ännu ingen statistik att tillgå över utvecklingen inom den egna ekonomiska regionen. Om man emellertid känner till väsentliga

förändringar eller förändringstrender i fråga om till exempel invånarantal, sysselsättning, näringsverksamhet och bostadsproduktion, finns det ändå skäl att ta upp dem. I synnerhet bör man ta upp sådant som avviker från vad kommunen utgått från i sin planering.

3.2.4 Väsentliga förändringar i kommunens verksamhet och ekonomi

Väsentliga förändringar i kommunens inkomstbas och uppgifter ska presenteras i denna del av verksamhetsberättelsen. En detaljerad presentation av verksamheten enligt uppgift tas in i tablån över budgetutfallet. Förändringar som inverkar på kommunens inkomstbas är bland annat ändringar i beskattnings och statsandelssystemet och sådana förändringar i näringsverksamheten och sysselsättningen inom kommunens område som påverkar skatteunderlaget.

Väsentliga förändringar i kommunens verksamhet kan vara bland annat nya lagstadgade uppgifter, nedläggning av någon verksamhet, stora investerings- eller utvecklingsprojekt som utförts eller inletts, bolagisering eller sammanslagning av verksamheter, betydande borgensförluster eller upplösning eller likvidation av betydande bolag eller andra samfund där kommunen har bestämmanderätt.

Det finns också skäl att i detta sammanhang ta med betydande avvikelser från bokslutsårets budget till den del som fullmäktige inte har godkänt dem som budgetändringar.

I verksamhetsberättelsen bör även upptas sådana väsentliga förändringar i verksamheten och ekonomin som inträffat efter att räkenskapsperioden löpt ut och innan bokslutet blivit klart och som inte beaktats i budgeten för året efter räkenskapsåret. Det är särskilt viktigt att förändringarna tas upp om de har betydelse för behandlingen av räkenskapsperiodens resultat, finansieringen av verksamheten eller i övrigt för de åtgärder som gäller balanseringen av ekonomin. Särskilt viktiga är sådana händelser som väsentligt försvagar kommunens inkomstbas, likviditet eller andra verksamhetsförutsättningar eller som medför en betydande ökning av utgifterna, till exempel skador och betydande kredit och kursförluster.

Enligt bokföringslagen ska en bokföringsskyldig redogöra för omfattningen av forsknings- och utvecklingsverksamheten. I kommunen kan en sådan redogörelse komma i fråga för ett utvecklingsprojekt som gäller service- eller näringsverksamhet, exempelvis ett betydande utvecklingsprojekt som delvis finansierats av Europeiska unionen, om projektet har stor direkt eller indirekt effekt på kommunens utgifter eller inkomster.

3.2.5 Kommunens personal

I verksamhetsberättelsen redogörs för antalet anställda, den totala förändringen i antalet anställda under bokslutsåret, den sammanlagda summan löner och arvoden under räkenskapsperioden samt eventuella väsentliga förändringar i de nyckeltal som beskriver personalen. Det är anledning att i verksamhetsberättelsen ta upp betydande förändringar i till exempel sjukfrånvaron eller arbetsklimatet, eftersom utvecklingen av dem kan påverka kommunens verksamhet och ekonomi. Den sammanlagda summan löner och arvoden under räkenskapsperioden redovisas enligt prestationsprincipen. En utredning

över antalet anställda per uppgiftsområde ges i noterna (se den allmänna anvisningen om noter till bokslutet för kommuner och samkommuner). Det rekommenderas att nyckeltalen om personalen i verksamhetsberättelsen redovisas för den avslutade räkenskapsperioden och för den föregående eller de två föregående räkenskapsperioderna. Om kommunen har upprättat ett personalbokslut eller en personalberättelse, bör detta nämnas⁸. De nyckeltal om personalen och övriga uppgifter som ges i det separata personalbokslutet ska överensstämma med alla uppgifter som ges i anslutning till dem i verksamhetsberättelsen och bokslutet.

Dessutom ska verksamhetsberättelsen innehålla enligt bokföringslagen väsentliga uppgifter om hur kommunen hanterar sociala frågor och andra än ovan nämnda personalfrågor (BokfL 3a kap., t.ex. jämställdhet, arbetsförhållande, hörande av medarbetare, arbetshälsa och -säkerhet, belöning, personalledning). [2017]

3.2.6 Miljöaspekter

Enligt bokföringslagen ska nyckeltal och andra uppgifter om miljön anges i verksamhetsberättelsen. Bokföringsnämndens kommunsektion har utfärdat en allmän anvisning om redovisning och lämnande av upplysningar om miljöaspekter i bokslut för kommuner och samkommuner. Utöver de miljöuppgifter som redovisas någon annanstans i bokslutet finns det skäl att i verksamhetsberättelsen ta med en beskrivning av sådana miljöfrågor som har en väsentlig inverkan på kommunens ekonomiska resultat eller ställning eller verksamhetsutveckling. Sådana miljöfrågor kan till exempel vara omfattande utsläppshandel, dyra ändringsarbeten som hänför sig till reningen av avloppsvatten eller betydande miljöskador. Om kommunen utarbetar en mer omfattande, särskild miljörapport, ska det nämnas i verksamhetsberättelsen.

Dessutom lämnas i verksamhetsberättelsen väsentliga uppgifter om hur kommunen hanterar övriga miljöfrågor (BokfL 3a kap., t.ex. vilka konsekvenser kommunens verksamhet har för miljön, användning av förnybar energi). [2017]

3.2.7 Andra icke-finansiella aspekter

I verksamhetsberättelsen lämnas dessutom information enligt 3a kap. i bokföringslagen om bekämpning av korruption och mutor samt om respekt för mänskliga rättigheter. Informationen lämnas i den utsträckning som krävs för att konsekvenserna av den bokföringsskyldiges verksamhet ska kunna förstås. [2017]

3.2.8 Uppskattning av den sannolika kommande utvecklingen

Verksamhetsberättelsen ska innehålla en uppskattning av den sannolika kommande utvecklingen särskilt med tanke på ekonomin. Av uppskattningen bör framgå faktorer som gör att bedömningen av de framtida utsikterna avviker från den tidigare utvecklingstrenden. Uppskattningar kan ges bland annat om balanseringen av ekonomin, självfinansieringen av investeringar, skuldsättningens utveckling och andra faktorer som har betydelse för planeringen av den framtida verksamheten. Den ekonomiska balansen kan

8

KT Kommunarbetsgivarna, Utvärdering av personalresurserna – rekommendation om utveckling av personalrapporter, cirkulär 8/2013 [2017].

beskrivas till exempel med den interna finansieringens tillräcklighet och utveckling samt sparbehoven. Självfinansieringen av investering ar kan beskrivas till exempel genom motsvarigheten mellan planenliga avskrivningar och anskaffningsutgifterna för investeringar som avskrivs, genom möjligheterna att finansiera investeringar med intern finansiering och kapitalfinansiering samt genom underskottet/överskottet i den interna finansieringen. Dessutom kan man ge uppskattningar av de kommande investeringsplanerna. Uppskattningarna av utvecklingen bör göras med iakttagande av tillbörlig noggrannhet och försiktighet. [2017]

Uppskattningarna av den kommande utvecklingen bör vara välgrundade och de grunder som uppskattningarna bygger på bör anges, liksom även viktiga osäkerhetsfaktorer. Av de faktorer som gäller grunderna specificeras de som kommunen eller samkommunen kan påverka och de som det inte finns möjligheter att påverka.

Med tanke på den osäkerhet som är förknippad med uppskattningar av utvecklingen an ser bokföringsnämndens kommunsektion att det för klarhetens skull är viktigt att uppskattningarna tydligt avskiljs från den övriga informationen i verksamhetsberättelsen. Uppskattningarna bör vara så klara och kortfattade som möjligt och de bör utformas på ett sätt som inte belastar verksamhetsberättelsen i onödan.

3.2.9 Bedömning av de viktigaste riskerna och osäkerhetsfaktorerna samt andra faktorer som inverkar på verksamhetens utveckling

Verksamhetsberättelsen ska med beaktande av omfattningen av kommunens och koncernens verksamhet och dess struktur innehålla en balanserad och heltäckande uppskattning av de mest betydande riskerna och osäkerhetsfaktorerna samt andra omständigheter som påverkar utvecklingen av verksamheten. Det rekommenderas att man vid rapporteringen beaktar de av kommunfullmäktige godkända principerna för intern kontroll och riskhantering, vilka ofta innefattar beslut om riskklassificering, hur man förhåller sig till risker och rapporterar om dem [2017].

Kommunens verksamhet påverkas i allmänhet av bl.a. strategiska risker, operativa risker, ekonomiska risker och skaderisker. De strategiska riskerna är förknippade med kommunens mål och framgångsfaktorer på lång sikt samt på de osäkerhetsfaktorer som relaterar till dem. De operativa riskerna gäller till exempel den dagliga verksamheten, processerna och datasystemen, personalens kompetens och tillgången till personal, konjunkturväxlingar och ändringar i lagstiftningen. De ekonomiska riskerna hänger bl.a. samman med den ekonomiska balansen, tillräckligheten hos den interna finansieringen, investeringarna och finansieringen överlag. [2017] Finansieringsriskerna kan grupperas i ränterisk, valutarisk, likviditetsrisk och kreditrisk. Som exempel på ränterisker kan man uppge andelen räntekänsliga lån av kommunens räntebärande lån. Även risken i anslutning till derivatavtal bör redogöras för tillräckligt detaljerat [2017]. I samband med beskrivningen av skaderisker kan man uppge i vilken utsträckning kommunen använder försäkringar i händelse av skador och avbrott i verksamheten. Vidare rekommenderas det att man ska uppge väsentliga rättegångar samt risker i anslutning till andra eventuella rättsliga åtgärder eller myndighetsåtgärder. Risker kan också hänga samman med miljöaspekter, personalen, mänskliga rättigheter samt korruption och mutor. [2017]

3.3 Redogörelse för hur kommunens interna kontroll och riskhantering har ordnats

I verksamhetsberättelsen ska det ingå uppgifter om hur den interna kontrollen och riskhanteringen är ordnad och om de centrala slutsatserna (KomL 115 § 1 mom.). Kommunstyrelsen ska lämna följande information i verksamhetsberättelsen:

- hur den interna kontrollen och riskhanteringen som ingår i den har ordnats i kommunen
- huruvida brister har upptäckts i den interna kontrollen under den gångna räkenskapsperioden och
- hur man avser utveckla den interna kontrollen under innevarande ekonomiplaneringsperiod.

Kommunstyrelsen svarar för att ordna den interna kontrollen och riskhanteringen utifrån de principer som kommunfullmäktige har godkänt. (KomL 14 §, 39 §). För genomförandet av den interna kontrollen och riskhanteringen ansvarar dessutom de organ och tjänsteinnehavare som arbetar i egenskap av myndigheter och som fått befogenheter att disponera över kommunens medel. Därmed bör förfaringssätten för kommunens interna kontroll och riskhantering vara systematiska och dokumenterade. [2017]

Ordnanande av intern kontroll

Syftet med den interna kontrollen och riskhanteringen är att säkerställa att de mål som ställts upp för kommunen nås och att verksamheten är ekonomisk och resultatrik. Syftet med den interna kontrollen är att främja en effektiv ledning av organisationen, riskhanteringen, verksamhetsutvecklingen och utvärderingen av resultatet. [2017] Dessutom är ett syfte med den interna kontrollen att säkerställa att den information som besluten bygger på är tillräcklig och tillförlitlig, att lagens bestämmelser, anvisningar av myndigheterna och beslut av kommunens organ iakttas och att egendom och resurser tryggas. Den interna kontrollen verkställs bl.a. genom en tydlig fördelning av uppgifter, befogenheter och ansvar, skyldigheter att utföra kontroller och rapportera, skydd av data och datasystem, skydd av egendom, förvaltning av avtal, kompetens och förebyggande av missbruk. Därutöver kan den interna kontrollen genomföras med hjälp av intern revision. [2017].

I redogörelsen beskrivs det väsentliga i ordnandet av den interna kontrollen och riskhanteringen och de olika delområdena i enlighet med de av kommunfullmäktige godkända principerna. Delområdena kan vara följande:

- kontrollmiljön (regler, anvisningar, fördelning av befogenheterna)
- riskbedömning (identifiering, analys, hantering, dokumentering)
- kontrollåtgärder (bl.a. olika slag av kontroller, säkringar, avtalshantering),
- information och informationsförmedling (rapportering, t.ex. betydande risker) och
- uppföljning (inkl. utvärdering). [2017]

Det rekommenderas att det av redogörelsen ska framgå hur den interna kontrollen och riskhanteringen förverkligas på olika nivåer i organisationen och i kommunens praxis

för ledning, planering och styrning (t.ex. budgetprocessen), hur man har säkrat att personalen har tillräckliga kunskaper i intern kontroll och riskhanteringen, vad som gjorts för att förhindra missbruk och hur upptäckta fall av missbruk har rapporterats. [2017]

Om brister eller fel i kommunens interna kontroll uppdagats i ordnandet eller genomförandet av kommunens interna kontroll ska en redogörelse ges om dem samt förslag till hur de ska korrigeras.

Ordnande av riskhantering

Riskhanteringen är en del av den interna kontrollen och har som mål att skapa rimlig säkerhet om måluppfyllelsen och om att verksamheten är kontinuerlig och störningsfri. Med riskhantering avses ett systematiskt förfarande för att identifiera och beskriva de risker som förknippas med kommunens verksamhet, bedöma riskernas betydelse och sannolikheten för att de realiserar samt fastställa metoder för att hantera, övervaka och regelbundet rapportera om riskerna. Nivån på kommunens riskhantering och huruvida den är tillräcklig bedöms i fråga om de risker som är förknippade med såväl den egentliga verksamheten som med investeringar, finansiering och eventuella skador. Om riskerna realiserar inverkar de på kommunens ställning, ekonomi, serviceförmåga, tillgång till arbetskraft och den allmänna konkurrensen om invånare och företag. Riskerna i anslutning till verksamheten, investeringar och finansiering bärs i regel av kommunen. Utgifter eller förluster som beror på skada kan begränsas med försäkringar.

Hur riskhanteringen är ordnad bedöms i redogörelsen till exempel avseende följande:

- de av kommunfullmäktige godkända principerna för intern kontroll och riskhantering, kommunstyrelsens närmare anvisningar för tillämpningen av principerna, hur dessa anvisningar har följts
- tydlig ansvarsfördelning i anslutning till riskhanteringen och uppföljningen, tillräcklig sakkunskap
- kommunens riskkartläggning är aktuell och heltäckande
- dokumentering av de mest betydande riskerna och åtgärder som ska vidtas för att kontrollera dem, praxis för uppföljning och rapportering samt hur den verkställts, framgång med att förutse när risker realiserats och till vilka belopp. [2017]

Beredning och handläggning av redogörelsen

Det är motiverat att fördela ansvaret för beredningen av redogörelsen för den interna kontrollen och riskhanteringen på olika uppgiftsområden så att nämnderna och direktionerna och den sektorledning som lyder under dem för kommunfullmäktige bereder de uppgifter om ordnandet av den interna kontrollen och riskhanteringen som ska tas upp i redogörelsen. Redogörelsen ska grunda sig på dokumenterade uppgifter som kan kontrolleras. Utöver de brister som uppdagats i den interna kontrollen och riskhanteringen och de föreslagna åtgärderna för att rätta till dem rekommenderas det att man i redogörelsen även beskriver hur den interna kontrollen och riskhanteringen har utvärderats på olika organisationsplan (har självutvärdering dokumenterats, har övergripande utvärderingar gjorts osv.), vilka delar av utvärderingsprocessen som bör förbättras och huruvida brister som rapporterats under tidigare räkenskapsperioder har åtgärdats. [2017].

Revisorn ska i revisionsberättelsen ge ett utlåtande om huruvida den interna kontrollen och riskhanteringen i kommunen är ordnad på tillbörligt sätt.

Redogörelsen om koncernövervakningen kan presenteras i detta sammanhang eller separat i den del som gäller kommunkoncernens verksamhet och ekonomi (punkt 3.7.5).

3.4 Räkenskapsperiodens resultat och finansieringen av verksamheten

I verksamhetsberättelsen beskrivs de omständigheter och händelser som inverkat på hur räkenskapsperiodens resultat och ekonomiska ställning har uppkommit. I resultaträkningen beskrivs hur räkenskapsperiodens resultat har uppkommit och i finansieringsanalysen hur verksamheten har finansierats. Vardera har till uppgift att tillsammans med de nyckeltal som beräknas utgående från dem visa om kommunens finansiering har varit tillräcklig. Av finansieringsanalysen framgår vidare hur investeringar, placeringar och låneamorteringar finansieras utöver den interna finansieringen.

Det kan vara motiverat att ta med resultaträkningen och finansieringsanalysen i verksamhetsberättelsen för att man ska få en helhetsbild av hur resultatet har uppstått och verksamheten finansierats, trots att dessa kalkyler även ingår i bokslutskalkylerna med en cents noggrannhet. I verksamhetsberättelsen kan siffrorna uppges i tusen eller miljoner euro. Utöver bokslutsårets siffror är det befogat att också ta med motsvarande siffror för föregående räkenskapsperiod eller för de två föregående räkenskapsperioderna. Endast externa inkomster och utgifter tas med. Inkomsterna och utgifterna för ett affärsverk sammanställs rad för rad i kalkylerna. Utgångspunkten är att nyckeltalen ska kunna räknas ut på basis av kalkylerna i verksamhetsberättelsen.

Det är önskvärt att formlerna för nyckeltalen presenteras i bokslutet. I samband med tolkningen av nyckeltalen bör deras bakgrund beskrivas i tillräcklig utsträckning. Det kan till exempel vara fråga om hur engångsposter eller strukturarrangemang inverkar på nyckeltalen.

3.4.1 Räkenskapsperiodens resultat

Resultaträkningens mellanresultat, dvs. verksamhetsbidraget, årsbidraget och räkenskapsperiodens resultat, visar om de inkomster som periodiserats på räkenskapsperioden räcker till för de periodiserade utgifterna. I bedömningen används dessutom nyckeltal som beräknats på resultaträkningsposterna och mellanresultaten. Det rekommenderas att följande finansieringsanalysschema och nyckeltal som tas fram enligt det ska inkluderas i verksamhetsberättelsen:

RESULTATRÄKNING OCH NYCKELTAL

	2017	2016
	<i>1 000 €</i>	<i>1 000 €</i>
Verksamhetsintäkter	7 035	6 584
Tillverkning för eget bruk	489	415
Verksamhetskostnader	-29 459	-27 176
Verksamhetsbidrag	-21 936	-20 177
Skatteinkomster	17 531	16 296
Statsandelar	6 426	5 757
Finansiella intäkter och kostnader		
Ränteintäkter	261	237
Övriga finansiella intäkter	257	283
Räntekostnader	-387	-331
Övriga finansiella kostnader	-216	-41
Årsbidrag	1 936	2 025
Avskrivningar och nedskrivningar	-1 578	-1 501
Extraordinära intäkter	273	229
Extraordinära kostnader	-14	-10
Räkenskapsperiodens resultat	616	742
Bokslutsdispositioner	126	-185
Räkenskapsperiodens överskott (underskott)	742	558

RESULTATRÄKNINGENS NYCKELTAL

Verksamhetsintäkter/Verksamhetskostnader, %	24,3	24,6
Årsbidrag/Avskrivningar, %	123	135
Årsbidrag, euro/invånare	363	382
Invånarantal	5 326	5 300

Verksamhetsbidraget är skillnaden mellan verksamhetens intäkter och kostnader och det visar skattefinansieringens andel av verksamhetskostnaderna. I en samkommun, där det inte finns några skatteinkomster, måste verksamhetsbidraget visa överskott. Avgiftsfinansieringens andel av verksamhetsutgifterna beskrivs med ett nyckeltal som räknas ut enligt följande formel:

Verksamhetsintäkterna i procent av verksamhetskostnaderna

= 100 * Verksamhetsintäkterna / (Verksamhetskostnaderna - Tillverkning för eget bruk)

Organiseringen av kommunens verksamhet, såsom bolagisering, mellankommunalt samarbete och huvudmannaskap för läroanstalter påverkar nyckeltalets värde och förklarar skillnader i nyckeltalet mellan olika kommuner.

Årsbidraget visar den interna finansiering som kan användas för investeringar, placeringar och amorteringar av lån. Årsbidraget är viktigt när man bedömer om den interna finansieringen är tillräcklig. Antagandet är att koncernens interna finansiering räcker till om årsbidraget är lika stort som de avskrivningar som ska dras av från det. För jämförelse av årsbidraget och avskrivningarna används följande vedertagna nyckel tal:

Årsbidraget i procent av avskrivningarna

= $100 * \text{Årsbidraget} / \text{Avskrivningar och nedskrivningar}$

När nyckeltalets värde är 100 % antas kommunens eller samkommunens interna finansiering vara tillräcklig. Antagandet kan emellertid anses välgrundat endast om avskrivningarna och nedskrivningarna motsvarar kommunens genomsnittliga investeringsnivå per år på lång sikt. Med investeringar avses då den egna anskaffningsutgiften för investeringar som avskrivs, vilken räknas ut genom att statsandelar och andra finansieringsandelar dras av från anskaffningsutgiften.

Investeringsnivån fastställs utgående från den gällande investeringsplanen, som omfattar en tillräckligt lång period för att genomsnittet ska kunna räknas ut. Om ett exceptionellt stort investeringsprojekt som det görs avskrivningar på infaller under planperioden eller om investeringar har skurits ner i ekonomiplanen och ställts utanför den, ska investeringsnivån bedömas under en längre period än ekonomiplaneprodukten.

Den interna finansieringen visar överskott när årsbidraget är större än avskrivningarna och underskott när årsbidraget är mindre än avskrivningarna. Också dessa påståenden håller streck endast om avskrivningarna motsvarar den genomsnittliga årliga investeringsnivån.

Om årsbidraget är negativt är kommunens interna finansiering svag.

Årsbidrag euro/invånare

Årsbidraget per invånare är ett nyckeltal som används allmänt för bedömning av om den interna finansieringen är tillräcklig. Man får målvärdet för nyckeltalet för en enskild kommun genom att dividera den ovan nämnda genomsnittliga investeringsnivån per år med invånarantalet. I samkommuner räknas detta nyckeltal inte ut.

Det går inte att ställa upp något genomsnittligt målvärde som gäller alla kommuner. Skillnaderna mellan kommunerna förklaras av hur verksamheten är organiserad och hur omfattande serviceverksamheten är. Invånarantalet i nyckeltalet är invånarantalet vid räkenskapsperiodens slut.

I synnerhet när man jämför jämvikten och marginalerna i kommunens ekonomi med motsvarande uppgifter för andra kommuner ska man beakta skillnaderna i skattesatserna. Två kommuner kan ha uppnått en tillräcklig intern finansiering med olika skattebördor för kommuninvånarna.

Räkenskapsperiodens resultat är skillnaden mellan de inkomster och utgifter som periodiserats på räkenskapsperioden. Räkenskapsperiodens resultat kan i hög grad påverkas

av extraordinära intäkter eller kostnader och därför kan man inte utgående från resultatet bedöma om den interna finansieringen är tillräcklig.

De poster som redovisas efter räkenskapsperiodens resultat är poster för avskrivningsdifferenser och poster för behandling av resultatet. Om räkenskapsperiodens resultat visar överskott kan överskottet överföras till reserverna, fonderas eller i följande bokslut överföras till överskottet eller underskottet från tidigare år. Minskningar av reserver och fonder är poster som ökar överskottet eller minskar underskottet.

3.4.2 Finansiering av verksamheten

Finansieringen av verksamheten under räkenskapsperioden granskas med hjälp av finansieringsanalysen och de nyckeltal som räknas ut på basis av den. I finansieringsanalysen presenteras nettobeloppet av internt tillförda medel och investeringar för sig och nettobeloppet av förändringar i finansieringsverksamheten, dvs. utlåningen och inlåningen, det egna kapitalet och likviditeten för sig. Skillnaden mellan dessa nettobelopp, eller summan av dem, visar förändringarna i kommunens likvida medel under räkenskapsperioden. Det rekommenderas att följande finansieringsanalysschema och nyckeltal som tas fram enligt det ska inkluderas i verksamhetsberättelsen:

FINANSIERINGSANALYS OCH NYCKELTAL

	2017	2016
	<i>1 000 €</i>	<i>1 000 €</i>
Verksamhetens kassaflöde		
Årsbidrag	1 936	2 025
Extraordinära poster	259	219
Korrektivposter till internt tillförda medel	-536	-512
Investeringarnas kassaflöde		
Investeringsutgifter	-3 539	-3 224
Finansieringsandelar för investeringar	202	212
Inkomster från försäljning av tillgångar bland bestående aktiva	871	824
Verksamhetens och investeringarnas kassaflöde	-807	-456
Finansieringens kassaflöde		
Förändringar i utlåningen		
Ökning av utlåningen	-364	-149
Minskning av utlåningen	112	120
Förändringar i lånestocken		
Ökning av långfristiga lån	1 339	1 406
Minskning av långfristiga lån	-967	-968
Förändring i kortfristiga lån	116	53
Förändringar i eget kapital	0	-7
Övriga förändringar i likviditeten	256	192
Finansieringens kassaflöde	492	645
Förändring i likvida medel	-315	189
Likvida medel 31.12	3 411	3 727
Likvida medel 1.1	3 727	3 537

FINANSIERINGSANALYSENS NYCKELTAL

Verksamhetens och investeringarnas kassaflöde under 5 år, 1 000 €	-708	99
Intern finansiering av investeringar, %	58,0	67,2
Låneskötselbidrag	1,7	1,8
Likviditet, kassadagar	36	43
Invånarantal	5 326	5 300

INVESTERINGAR

Verksamhetens och investeringarnas kassaflöde och hur den uppkommer

Finansieringsanalysens mellanresultat Verksamhetens och investeringarnas kassaflöde är redan i sig ett nyckeltal som med ett positivt belopp (överskott) anger hur mycket av kassaflödet som blir kvar för nettoutlåning, låneamorteringar och stärkande av likviditeten, medan ett negativt belopp (underskott) anger att utgifterna måste täckas antingen genom minskning av de befintliga likvida medlen eller genom låntagning.

Med hjälp av mellanresultatet *Verksamhetens och investeringarnas kassaflöde* för bokslutsåret och de fyra föregående åren kan man följa upp självfinansieringen av investeringar under en längre tid. Självfinansieringskravet uppfylls om det sammanräknade kassaflödet från de olika åren är positivt i bokslutet för det senast avslutade räkenskapsåret. Verksamhetens och investeringarnas sammanräknade kassaflöde från de olika åren bör inte konstant ligga på minus.

Intern finansiering av investeringar, %

= $100 * \text{Årsbidraget} / \text{Egenanskaffningsutgiften för investeringar}$

Nyckeltalet Intern finansiering av investeringar visar hur stor del av egenanskaffningsutgiften för investeringar som finansierats med internt tillförda medel. Om talet hundra subtraheras med nyckeltalet, får man den procentandel av investeringen som kommunen finansierat genom kapitalfinansiering, dvs. genom försäljning av tillgångar bland bestående aktiva, genom lån eller genom minskning av likvida medel.

Med egenanskaffningsutgift för investeringar avses finansieringsanalysens investeringsutgifter minskade med finansieringsandelarna i finansieringsanalysen.

RÄNTOR OCH AMORTERINGAR

Låneskötselbidrag

= $(\text{Årsbidraget} + \text{Räntekostnader}) / (\text{Räntekostnader} + \text{Amorteringar på lån})$

Låneskötselbidraget visar om kommunens interna finansiering räcker till för räntor och amorteringar på främmande kapital. Om över 20 % av kommunens lånestock består av bulletlån beaktas vid beräkningen av nyckeltalet som amorteringsbelopp en kalkylmässig årlig amortering som motsvarar en åttendedel av lånestocken per 31.12.

Den interna finansieringen räcker till för räntor och amorteringar om nyckeltalets värde är 1 eller större. Om nyckeltalets värde är mindre än 1, måste kommunen ta nya lån, sälja egendom eller minska sina likvida medel för att klara av skötseln av det främmande kapitalet.

Genom att följa upp nyckeltalet under flera år får man en tillförlitlig bild av kommunens förmåga att sköta sina lån. Kommunens förmåga att sköta sina lån är god när nyckeltalets värde överstiger 2, tillfredsställande när nyckeltalet är 1–2 och svag när nyckeltalets värde understiger 1.

LIKVIDITET

Likviditet (kassadagar)

= 365 dagar x Likvida medel 31.12 / Kassabetalningar under räkenskapsperioden

Kommunens likviditet uttrycks i kassadagar. Nyckeltalet anger hur många dagars kassabetalningar som kan täckas med affärsverkets likvida medel. Till likvida medel räknas finansiella värdepapper samt kassa och banktillgodohavanden. Kassabetalningarna består av följande poster i räkenskapsperiodens resultaträkning och finansieringsanalys:

Resultaträkningen:

Verksamhetskostnader – Tillverkning för eget bruk
Räntekostnader
Övriga finansiella kostnader

Finansieringsanalysen:

Investeringsutgifter
Ökning av utlåningen
Minskning (amorteringar) av långfristiga lån

Likviditeten kan även beskrivas med en månatlig sifferserie eller grafiskt. Som likvida medel anges då antingen det genomsnittliga dagssaldot i månaden eller saldot en viss dag i månaden. Som kassabetalningar används utbetalningarna ur kassan under månaden och som dagskoefficient 30 dagar.

3.5 Den finansiella ställningen och förändringar i den

Kommunens finansiella struktur beskrivs med hjälp av balansräkningen och nyckeltal som räknas utifrån från den. Förändringar i kommunens finansiella ställning under räkenskapsperioden, till exempel placeringar samt ökningar och återbetalning av kapital, framgår av finansieringsanalysen.

I verksamhetsberättelsen ska uppgifterna i balansräkningen specificeras så att man kan räkna ut balansräkningens nyckeltal med hjälp av dem. I verksamhetsberättelsen kan balansräkningen presenteras med en miljon eller tusen euros noggrannhet. En noggrannare specificerad balansräkning som upprättats med en cents noggrannhet enligt kommunsektionens allmänna anvisning om upprättande av balansräkning presenteras bland bokslutskalkylerna (se kapitel 5).

BALANSRÄKNING OCH NYCKELTAL

AKTIVA	2017 mn €	2016 mn €	PASSIVA	2017 mn €	2016 mn €
A BESTÅENDE AKTIVA	36 623	34 993	A EGET KAPITAL	27 319	26 759
I Immateriella tillgångar	538	367	I Grundkapital	17 429	17 431
1. Immateriella rättigheter	153	145	II Uppskrivningsfond	2 373	2 395
2. Övriga utgifter med lång verkningstid	383	220	III Övriga egna fonder	2 528	2 876
3. Förskottsbetalningar	2	1	IV Överskott (underskott) från tidigare räkenskapsperioder	4 246	3 500
II Materiella tillgångar	27 252	26 111	V Räkenskapsperiodens överskott (underskott)	742	558
1. Mark- och vattenområden	6 614	6 476	B AVSKRIVNINGSDIFFERENS OCH RESERVER	1 204	1 165
2. Byggnader	10 968	10 582	1. Avskrivningsdifferens	865	560
3. Fasta konstruktioner och anläggningar	7 948	7 105	2. Reserver	339	605
4. Maskiner och inventarier	630	627	C AVSÄTTNINGAR	442	472
5. Övriga materiella tillgångar	54	52	1. Avsättningar för pensioner	357	380
6. Förskottsbet. och pågående nyanlägggn.	1 038	1 269	2. Övriga avsättningar	86	91
III Placeringar	8 833	8 515	D FÖRVALTAT KAPITAL	1 128	1 140
1. Aktier och andelar	5 839	5 767	1. Statliga uppdrag	640	688
2. Masskuldebrevsfordringar	472	487	2. Donationsfondernas kapital	134	142
3. Övriga lånefordringar	2 473	2 209	3. Övrigt förvaltad kapital	355	310
4. Övriga fordringar	49	53	E FRÄMMANDE KAPITAL	13 110	12 249
B FÖRVALTADE MEDEL	1 060	1 070	I Långfristigt	6 878	6 619
1. Statliga uppdrag	639	690	1. Masskuldebrevslån	31	48
2. Donationsfondernas medel	92	103	2. Lån från finansinstitut och försäkringsanst.	5 840	5 738
3. Övriga förvaltade medel	328	277	3. Lån från offentliga samfund	511	386
C RÖRLIGA AKTIVA	5 521	5 721	4. Lån från övriga kreditgivare	20	22
I Omsättningstillgångar	141	158	5. Erhållna förskott	14	10
1. Material och förmödenheter	127	139	6. Leverantörsskulder	1	2
2. Varor under tillverkning	4	7	7. Anslutningsavgifter och övriga skulder	454	410
3. Färdiga produkter/varor	5	5	8. Resultatregleringar	6	5
4. Övriga omsättningstillgångar	5	7	II Kortfristigt	6 232	5 630
5. Förskottsbetalningar	1	0	1. Masskuldebrevslån	122	78
II Fordringar	1 968	1 837	2. Lån från finansinstitut och försäkringsanst.	1 657	1 487
Långfristiga fordringar	326	310	3. Lån från offentliga samfund	132	67
1. Kundfordringar	49	58	4. Lån från övriga kreditgivare	373	380
2. Lånefordringar	158	141	5. Erhållna förskott	119	76
3. Övriga fordringar	108	101	6. Leverantörsskulder	1 429	1 320
4. Resultatregleringar	12	11	7. Anslutningsavgifter och övriga skulder	450	441
Kortfristiga fordringar	1 642	1 526	8. Resultatregleringar	1 950	1 780
1. Kundfordringar	745	664	PASSIVA SAMMANLAGT	<u>43 204</u>	<u>41 785</u>
2. Lånefordringar	69	51	BALANSRÄKNINGENS NYCKELTAL		
3. Övriga fordringar	429	426	Soliditetsgrad, %	66,2	67,0
4. Resultatregleringar	398	386	Relativskuldsättningsgrad, %	41,9	42,5
III Finansiella värdepapper	2 223	2 615	Skulder och ansvar i procent av driftsinkomsterna, % [2017]		
1. Aktier och andelar	189	288	Ackumulerat över-/underskott, 1 000 €	4 989	4 058
2. Placeringar i penningmarknadsinstrument	892	1 204	Ackumulerat över-/underskott, €/invånare	937	765
3. Masskuldebrevsfordringar	420	296	Lånestock 31.12, 1 000 €	8 685	8 206
4. Övriga värdepapper	722	827	Lånestock 31.12, €/invånare	1631	1548
IV Kassa och bank	1 188	1 112	Lånefordringar, 1 000 €	2 945	2 696
AKTIVA SAMMANLAGT	<u>43 204</u>	<u>41 785</u>			

BALANSRÄKNINGENS NYCKELTAL

Nyckeltalen som räknas ut på basis av balansräkningen beskriver kommunens soliditet, finansieringsförmögenhet och skuldsättning.

Soliditetsgrad, %

= $100 * (\text{Eget kapital} + \text{Avskrivningsdifferens och reserver}) / (\text{Hela kapitalet} - \text{Erhållna förskott})$

I formeln avses med hela kapitalet passivsidans balansomslutning. Soliditetsgraden mäter kommunens soliditet, förmåga att bära underskott och kapacitet att klara av sina åtaganden på lång sikt. En genomsnittlig soliditetsgrad på 70 % kan anses vara ett eftersträvansvärt mål inom den kommunala ekonomin. En soliditetsgrad på 50 % eller mindre innebär att kommunen har en betydande skuldbörda⁹. I de samkommuner där det finns mycket medel att förmedla, kan soliditeten vara betydligt lägre.

Relativ skuldsättningsgrad, %

= $100 * (\text{Främmande kapital} - \text{Erhållna förskott}) / \text{Driftsinkomster}$

Nyckeltalet anger hur stor del av kommunens driftsinkomster som skulle behövas för återbetalning av det främmande kapitalet. I nyckeltalets täljare införs hela det främmande kapitalet i det granskade årets bokslut, efter avdrag för erhållna förskottsavgifter. Driftsinkomsterna består av räkenskapsperiodens verksamhetsintäkter, skatteinkomster och statsandelar för driftsekonomin.

Den relativa skuldsättningsgraden är ett mer användbart nyckeltal än soliditetsgraden när man vill göra jämförelser mellan olika kommuner, eftersom åldern på tillgångarna bland bestående aktiva, värderingen av dem och avskrivningsmetoden inte påverkar nyckeltalets värde.

Ju lägre värde nyckeltalet har, desto bättre möjligheter har kommunen att klara av återbetalningen av skulder genom intern finansiering.

Skulder och ansvar i procent av driftsinkomsterna

= $100 * (\text{Främmande kapital} - \text{Erhållna förskott} + \text{Hyresansvar}) / \text{Driftsinkomster}$

Nyckeltalet anger hur stor del av kommunens driftsinkomster som skulle behövas för återbetalning av det främmande kapitalet när också hyresansvar likställs med främmande kapital. I nyckeltalets täljare införs hela det främmande kapitalet i det granskade årets bokslut, efter avdrag för erhållna förskottsavgifter. Därtill antecknas i täljaren de hyres- och leasingansvar som lagts fram i noterna enligt anvisningarna. Driftsinkomsterna består av räkenskapsperiodens verksamhetsintäkter, skatteinkomster och statsandelar för driftsekonomin.

Nyckeltalet beaktar bättre projekt som finansierats enligt olika modeller, såsom finansieringsleasingavtal, och som inte tas upp som skuld i kommunens balansräkning. [2017]

Ackumulerat överskott (underskott)

= Överskott (underskott) från tidigare räkenskapsperioder + Räkenskapsperiodens överskott (underskott)

Nyckeltalet visar i vilken mån kommunen har ackumulerat överskott som kan användas under kommande år eller ackumulerat underskott som måste täckas under de kommande åren.

Ackumulerat överskott (underskott), €/invånare

= [Överskott (underskott) från tidigare räkenskapsperioder + Räkenskapsperiodens överskott (underskott)] / Antalet invånare

Beloppet visar det ackumulerade överskottet per invånare eller det ackumulerade underskott som måste täckas. Som invånarantal används kommunens invånarantal på bokslutsårets sista dag.

Lånestock 31.12

= Främmande kapital - (Erhållna förskott + Leverantörsskulder + Resultatregleringar + Övriga skulder)

Med kommunens lånestock avses främmande kapital som kommunen betalar ränta på. Till lånestocken räknas då hela det främmande kapitalet med avdrag för erhållna förskott, leverantörsskulder, resultatregleringar och övriga skulder. För att lånestocken ska kunna beräknas direkt utgående från balansräkningen i verksamhetsberättelsen ska räntebärande lån inte bokföras bland de nämnda posterna som avdras.

Lån, €/invånare

Lånebeloppet per invånare beräknas genom att den ovan nämnda lånestocken divideras med kommunens invånarantal vid utgången av bokslutsåret. I samkommuner beräknas inte lånebeloppet per invånare.

Lånefordringar 31.12

= *Masskuldebrevsfordringar och övriga lånefordringar som upptagits bland placeringar*

Med lånefordringar avses utgivna lån för finansiering av investeringar som ägs av kommunen eller av andra samfund och som bokförts bland bestående aktiva.

3.6 Totala inkomster och utgifter

Kalkylen över kommunens totala inkomster och utgifter görs utgående från resultaträkningen och finansieringsanalysen, vilka endast innehåller externa inkomster, utgifter och finansiella transaktioner och där affärsverk och övriga balansenheter har sammanställts rad för rad.

I kalkylen omfattar begreppen *totala inkomster* och *totala utgifter* inkomster av och utgifter för den egentliga verksamheten och investeringar samt i fråga om finansieringsverksamheten tillförda medel och användningen av medel.

Statsandelarna tas upp bland inkomster som inkomstavdrag när beloppet är negativt. Avdragsposter bland inkomster är dessutom *Vinst på överlåtelse av tillgångar bland bestående aktiva* och bland utgifter *Tillverkning för eget bruk, Förlust vid överlåtelse av tillgångar bland bestående aktiva* och *Förändring av avsättningar*, när avsättningsarnas belopp har ökat under räkenskapsperioden.

Ökningar och minskningar av kortfristiga lån och eget kapital tas upp som nettoposter, antingen som inkomst eller utgift.

KOMMUNENS TOTALA INKOMSTER OCH UTGIFTER

INKOMSTER	mn €	UTGIFTER	mn €
Verksamhet		Verksamhet	
Verksamhetsintäkter	6 379	Verksamhetskostnader	25 892
Skatteinkomster	15 167	- Tillverkning för eget bruk	-397
Statsandelar	5 497	Räntekostnader	247
Ränteintäkter	188	Övriga finansiella kostnader	25
Övriga finansiella intäkter	264	Extraordinära kostnader	34
Extraordinära intäkter	790	Korrektivposter till internt tillförda medel	
Korrektivposter till internt tillförda medel		Förändring i avsättningar	0
- Vinsterna på överlåtelse av tillgångar bland bestående aktiva	-604	- Ökn. (+), minskn. (-) av avsättningar	100
Investeringar		- Förluster vid överlåtelse av tillgångar bland bestående aktiva	300
Finansieringsandelar för investeringsutgifter	179	Investeringar	
Inkomster från försäljning av tillgångar bland bestående aktiva	1 551	Investeringsutgifter	2 953
Finansieringsverksamhet		Finansieringsverksamhet	
Minskning av utlåningen	132	Ökning av utlåningsfordringar	515
Ökning av långfristiga lån	1 325	Minskning av långfristiga lån	884
Ökning av kortfristiga lån	173	Minskning av kortfristiga lån	0
Ökning av eget kapital	17	Minskning av eget kapital	0
Totala inkomster sammanlagt	31 058	Totala utgifter sammanlagt	30 553

Avstämning:

Totala inkomster - totala utgifter = 31 058 - 30 553 = **505**

Förändring i likvida medel - Övriga förändringar i likviditeten = 740-235 = **505**

Kalkylen *Kommunens totala inkomster och utgifter* kan avstämmas mot finansieringsanalysen så att differensen mellan de totala inkomsterna och de totala utgifterna är lika stor som *Förändring av likvida medel* med avdrag för *Övriga förändringar i likviditeten*.

3.7 Kommunkoncernens verksamhet och ekonomi

3.7.1 Sammanställning av samfund som ingår i koncernbokslutet

I verksamhetsberättelsen görs en sammanställning av kommunens dottersamfund, intressesamfund och övriga ägarintressesamfund samt samkommuner där kommunen är medlem. I sammanställningen uppges antalet dottersamfund enligt samfundstyp och verksamhetsområde samt antalet samkommuner, intressesamfund och övriga ägarintressesamfund. Dessutom uppges antalet samfund som sammanställts och antalet sam-

fund som inte sammanställts. Intressesamfundens bokslutsuppgifter behöver inte sammanställas med koncernbokslutet, om sammanställningen inte är nödvändig för att ge en rättvisande bild av koncernens resultat och ekonomiska ställning (BokfL 6 kap. 3 §)¹⁰.

SAMMANSTÄLLNING AV SAMFUND SOM INGÅR I KONCERNBOKSLUTET

	Sammanställning med koncernbokslutet	
	Sammanställda (st.)	Inte sammanställda (st.)
Dottersamfund		
Bolag		
Fastighets- och bostadsbolag	12	1
Bolag som driver kommunal affärsverksamhet	3	
Övriga bolag	1	
Andelslag	1	
Föreningar	3	2
Stiftelser		1
Samkommuner	4	
Intressesamfund	2	4
Övriga ägarintressesamfund		1
Sammanlagt	26	9

Sammanställningen kan också presenteras i form av ett schema över koncernstrukturen. Ett exempel på detta finns i den allmänna koncernanvisningen. En specifikation över kommunens innehav i övriga samfund ska ges per samfund i noterna.

3.7.2 Styrning av koncernens verksamhet

I verksamhetsberättelsen redogörs kort för hur koncernstyrningen har ordnats i kommunen. Av redogörelsen ska framgå i vilken mån kommunen som ägare har ställt upp mål för sina dottersamfund och hur uppföljnings- och rapporteringsansvaret för verksamheten har fördelats på de kommunala organen och tjänsteinnehavarna i de samfund som omfattas av koncernstyrningen. I verksamhetsberättelsen ska också ges en redogörelse för hur de mål för verksamheten och ekonomin som fullmäktige fastställt har uppnåtts i kommunkoncernens verksamhet.

10

Läs mer i kommunsektionens allmänna anvisning om upprättande av koncernbokslut för kommuner och samkommuner.

3.7.3 Väsentliga händelser som gäller koncernen

I verksamhetsberättelsen ska ges uppgifter om sådana faktorer som inte direkt framgår av koncernbalansräkningen men som det är viktigt att känna till när man bedömer koncernens ställning. Sådana uppgifter är bestämmanderätt som kommunen skaffar sig i samfund som står utanför koncernen eller mottagning av ett utomstående samfunds tillgångar och skulder vid fusion eller övriga väsentliga förändringar i äganderätten och rösträtten i dottersamfund och ägarintressesamfund eller betydande förändringar i dessa samfunds affärsverksamhet och bransch. Betydande investeringar av dottersamfund kan också tas upp i verksamhetsberättelsen. Verksamhetsberättelsen ska innehålla en redogörelse för utvecklingen av de viktigaste dotter- och intressesamfundens verksamhet, resultat och finansiella ställning samt för de väsentliga risker och osäkerhetsfaktorer som är förknippade med verksamheten.

I verksamhetsberättelsen ska redogöras för händelser som är viktiga för koncernen, även om de ägt rum efter räkenskapsperiodens slut.

När uppgifterna om väsentliga händelser i koncernen tas in i kommunens verksamhetsberättelse upprättas inte någon separat verksamhetsberättelse för koncernen.

3.7.4 Uppskattning av koncernens sannolika kommande utveckling

Verksamhetsberättelsen ska innehålla en uppskattning av den sannolika kommande utvecklingen särskilt med tanke på ekonomin. Av uppskattningen bör framgå faktorer som gör att bedömningen av de framtida utsikterna avviker från den tidigare utvecklingstrenden.

När uppgifterna om den sannolika kommande utvecklingen tas in i kommunens verksamhetsberättelse upprättas inte någon separat verksamhetsberättelse för koncernen.

3.7.5 Redogörelse för hur koncernövervakningen är ordnad

Kommunstyrelsen ska lämna följande information i verksamhetsberättelsen:

- hur koncernövervakningen är ordnad i kommunkoncernen
- huruvida brister har upptäckts i den interna kontrollen under den gångna räkenskapsperioden och
- hur man avser utveckla koncernövervakningen i nämnda delområden under innevarande ekonomiplaneringsperiod.

Med koncernövervakning avses uppföljning, analys och rapportering kring resultatet och den ekonomiska ställningen hos de dottersamfund som koncernledningen ansvarar för. Med koncernövervakning avses också uppföljning av efterlevnaden av koncerndirektivet samt genomförandet av den interna kontrollen och riskhanteringen. [2017] Syftet med koncernövervakningen är att säkerställa att kommunkoncernens verksamhet är ekonomisk och resultatrik, att de uppgifter som ligger till grund för besluten är tillräckliga och tillförlitliga, att lagar, myndighetsföreskrifter och beslut av olika organ efterföljs och att tillgångar och resurser tryggas.

För kommunens koncernövervakning ansvarar koncernledningen, som består av kommundirektören eller borgmästaren samt övriga myndigheter som fastställs i förvaltningsstadgan. Som hjälp kan koncernledningen anlita sektorledningen, kommunens enhet för intern revision eller en person som utsetts särskilt för övervakningen av koncernsamfunden.

I redogörelsen behandlas de olika områden som är föremål för koncernövervakningen. Om brister eller fel uppdagats i koncernövervakningen, ska det ges en redogörelse för dem och förslag till hur de ska korrigeras. Vid upprättandet av redogörelsen beaktas de mål för koncernövervakningen som fastställts i koncerndirektivet, ägarpolicy i kommunstrategin och andra anvisningar till representanterna. [2017] I det följande anges de områden som är föremål för koncernövervakning:

- behörighets- och ansvarsfördelning i koncernstyrningen, tillräckliga anvisningar
- anvisningar för kommunens representanter i dottersamfunden, tillräckliga anvisningar
- bedömning av måluppställningen och målpåfyllelsen för koncernen
- uppföljning, analys och rapportering av dottersamfundens resultat och ekonomiska ställning
- rapportering gällande ordnandet och genomförandet av riskhanteringen inom den interna kontrollen
- användningen av centraliserade koncernfunktioner och koncerntjänster
- informationsgången och hur den fungerar
- styrelsernas sammansättning i kommunens dottersamfund, hur styrelserna utses. [2017]

Hur riskhanteringen i kommunkoncernen är ordnad bedöms i redogörelsen till exempel enligt följande grunder:

- principerna för intern kontroll och riskhantering som godkänts i dottersamfunden och att principerna är förenliga med anvisningarna [2017]
- att riskkartläggningen i dottersamfunden är aktuell och heltäckande samt förenlig med koncerndirektivet
- tydlig ansvarsfördelning i anslutning till kommunkoncernens riskhantering och -uppföljning, tillräcklig sakkunskap
- aktuell rapportering om de mest betydande riskerna, att rapporteringen är förenlig med anvisningarna (dokumenterat förfarande)
- framgång när det gäller att förutse när risker i kommunkoncernen realiserar och till vilket belopp. [2017]

3.7.6 Koncernbokslutet med nyckeltal

I verksamhetsberättelsen kan koncernresultaträkningen, koncernbalansräkningen och koncernens finansieringsanalys presenteras med en miljon eller tusen euros noggrannhet. Schemana ska vara specificerade så att de uppgifter som behövs för uträkningen av nyckeltalen för koncernresultaträkningen, koncernbalansräkningen och koncernens finansieringsanalys framgår. En mer noggrant specificerad koncernresultaträkning, koncernbalansräkning och finansieringsanalys som upprättats med minst tusen euros

noggrannhet enligt schemat i kommunsektionens allmänna anvisning om upprättande av koncernbokslut ska ingå i bokslutskalkylerna.

KONCERNRESULTATRÄKNING OCH NYCKELTAL

	2017	2016
Verksamhetsintäkter	+	+
Tillverkning för eget bruk	+	+
Verksamhetskostnader	-	-
Andel av intressesamfundens vinst (förlust)	+/-	+/-
Verksamhetsbidrag	=	=
Skatteinkomster	+	+
Statsandelar	+	+
Finansiella intäkter och kostnader		
Ränteintäkter	+	+
Ovriga finansiella intäkter	+	+
Räntekostnader	-	-
Ovriga finansiella kostnader	-	-
Årsbidrag	=	=
Avskrivningar och nedskrivningar		
Avskrivningar enligt plan	-	-
Räkenskapsperiodens över- och underparivärden	+/-	+/-
Nedskrivningar	-	-
Extraordinära poster	+/-	+/-
Räkenskapsperiodens resultat	=	=
Bokslutsdispositioner	+/-	+/-
Räkenskapsperiodens skatter	-	-
Uppskjutna skatter	-/+	-/+
Minoritetsandelar	+/-	+/-
Räkenskapsperiodens överskott (underskott)	=	=
Verksamhetsintäkter/Verksamhetskostnader, %		
Årsbidrag/Avskrivningar, %		
Årsbidrag, euro/invånare		
Invånarantal		

Verksamhetsintäkterna i procent av verksamhetskostnaderna

= $100 * \text{Verksamhetsintäkterna} / \text{Verksamhetskostnaderna}$

Koncernens storlek och karaktären av de samfund som hör till koncernen påverkar nyckeltalets värde och förklarar skillnader mellan koncernerna.

Årsbidraget visar den interna finansiering som kan användas för koncernens investeringar, placeringar och amorteringar av lån. Årsbidraget är viktigt när man bedömer om den interna finansieringen är tillräcklig. Utgångspunkten är att koncernens interna finansiering räcker till om årsbidraget är lika stort som de avskrivningar som ska dras av från det.

För jämförelse av årsbidraget och avskrivningarna används följande vedertagna nyckeltal:

Årsbidraget i procent av avskrivningarna

= $100 * \text{Årsbidraget} / (\text{Avskrivningar enligt plan} + \text{Nedskrivningar})$

När nyckeltalets värde är 100 % antas koncernens interna finansiering vara tillräcklig. Antagandet kan emellertid anses välgrundat endast om avskrivningarna och nedskrivningarna motsvarar koncernsamfundens genomsnittliga investeringsnivå per år på lång sikt. Med investeringar avses då den egna anskaffningsutgiften för investeringar som avskrivs, vilken räknas ut genom att statsandelar och andra finansieringsandelar dras av från anskaffningsutgiften.

Den interna finansieringen visar överskott när årsbidraget är större än avskrivningarna och underskott när årsbidraget är mindre än avskrivningarna. Också dessa påståenden håller streck endast om avskrivningarna motsvarar den genomsnittliga årliga investeringsnivån för de samfund och stiftelser som ska konsolideras i koncernboks slutet. Den interna finansieringen kan anses vara tillräcklig om avskrivningarna på lång sikt täcker de genomsnittliga investeringar som avskrivs.

Om årsbidraget är negativt är koncernens interna finansiering svag.

Årsbidrag euro/invånare

Årsbidraget per invånare är ett nyckeltal som används allmänt för bedömning av om den interna finansieringen är tillräcklig. Man får målvärdet för nyckeltalet för en enskild koncern genom att dividera den ovan nämnda genomsnittliga investeringsnivån per år med invånarantalet.

Det går inte att ställa upp något genomsnittligt riktvärde som gäller alla kommunkoncerner. Bland annat inverkar koncernsamfundens verksamhet på det målsatta värdet på koncernens årsbidrag.

Invånarantalet i nyckeltalet är kommunens invånarantal vid räkenskapsperiodens slut. I samkommunkoncerner presenteras inget invånarantal eller nyckeltal per invånare.

KONCERNENS FINANSIERINGSANALYS OCH NYCKELTAL

	2017	2016
Verksamhetens kassaflöde		
Årsbidrag	+/-	+/-
Extraordinära poster	+/-	+/-
Räkenskapsperiodens skatter	-/+	-/+
Korrektivposter till internt tillförda medel	+/-	+/-
Investeringarnas kassaflöde		
Investeringsutgifter	-	-
Finansieringsandelar för investeringsutgifter	+	+
Inkomster från försäljning av tillgångar bland bestående aktiva	+	+
Verksamhetens och investeringarnas kassaflöde	=	=
Finansieringens kassaflöde		
Förändringar i utlåningen		
Ökning av utlåningen	-	-
Minskning av utlåningen	+	+
Förändringar i lånestocken		
Ökning av långfristiga lån	+	+
Minskning av långfristiga lån	-	-
Förändring i kortfristiga lån	+/-	+/-
Förändringar i eget kapital	+/-	+/-
Övriga förändringar i likviditeten		
Finansieringens kassaflöde	=	=
Förändring i likvida medel	+/-	+/-
Likvida medel 31.12	+	+
Likvida medel 1.1	-	-
	+/-	+/-

NYCKELTAL FÖR KONCERNENS FINANSIERINGSANALYS

Verksamhetens och investeringarnas kassaflöde under 5 år,

Intern finansiering av investeringar, %

Låneskötselbidrag

Likviditet

INVESTERINGAR

Verksamhetens och investeringarnas kassaflöde och hur den uppkommer

Finansieringsanalysens mellanresultat Verksamhetens och investeringarnas kassaflöde är redan i sig ett nyckeltal som med ett positivt belopp (överskott) anger hur mycket av kassaflödet som blir kvar för nettoutlåning, låneamorteringar och stärkande av likviditeten, medan ett negativt belopp (underskott) anger att utgifterna måste täckas antingen genom minskning av de befintliga likvida medlen eller genom låntagning.

Med hjälp av mellanresultatet *Verksamhetens och investeringarnas kassaflöde* för bokslutsåret och de fyra föregående åren kan man följa upp självfinansieringen av investeringar under en längre tid, till den del det sammanlagda utfallet kan beräknas. Självfinansieringskravet uppfylls om det sammanräknade kassaflödet från de olika åren är positivt i bokslutet för det senast avslutade räkenskapsåret. Verksamhetens och investeringarnas sammanräknade kassaflöde från de olika åren bör inte konstant ligga på minus.

Intern finansiering av investeringar, %

= $100 * \text{Årsbidraget} / \text{Egenanskaffningsutgiften för investeringar}$

Nyckeltalet Intern finansiering av investeringar visar hur stor del av egenanskaffningsutgiften för investeringar som finansierats med internt tillförda medel. Om talet hundra subtraheras med nyckeltalet, får man den procentandel av investeringen som kommunen finansierat genom kapitalfinansiering, dvs. genom försäljning av tillgångar bland bestående aktiva, genom lån eller genom minskning av likvida medel.

Med egenanskaffningsutgift för investeringar avses finansieringsanalysens investeringsutgifter minskade med finansieringsandelarna i finansieringsanalysen.

RÄNTOR OCH AMORTERINGAR

Låneskötselbidrag

= $(\text{Årsbidraget} + \text{Räntekostnader}) / (\text{Räntekostnader} + \text{Amorteringar på lån})$

Låneskötselbidraget visar om koncernens interna finansiering räcker till för räntor och amorteringar på främmande kapital. Om över 20 % av koncernens lånestock består av bulletlån beaktas vid beräkningen av nyckeltalet som amorteringsbelopp en kalkylmässig årlig amortering som motsvarar en åttendedel av lånestocken per 31.12.

Den interna finansieringen räcker till för räntor och amorteringar om nyckeltalets värde är 1 eller större. Om nyckeltalets värde är mindre än 1, måste kommunen ta nya lån, sälja egendom eller minska sina likvida medel för att klara av skötseln av det främmande kapitalet.

Genom att följa upp nyckeltalet under flera år får man en tillförlitlig bild av koncernens förmåga att sköta sina lån. Koncernens förmåga att sköta sina lån är god när nyckeltalets värde överstiger 2, tillfredsställande när nyckeltalet är 1–2 och svag när nyckeltalets värde understiger 1

LIKVIDITET

Likviditet (kassadagar)

= 365 dagar x Likvida medel 31.12 / Kassabetalningar under räkenskapsperioden

Koncernens likviditet uttrycks i kassadagar. Nyckeltalet anger hur många dagars kassabetalningar som kan täckas med affärsverkets likvida medel. Till likvida medel räknas finansiella värdepapper samt kassa och banktillgodohavanden. Kassabetalningarna består av följande poster i räkenskapsperiodens resultaträkning och finansieringsanalys:

Koncernresultaträkning:

Verksamhetskostnader

Räntekostnader

Övriga finansiella kostnader

Räkenskapsperiodens skatter [2017]

Koncernens finansieringsanalys:

Investeringsutgifter

Ökning av utlåningsfordringar

Minskning (amorteringar) av långfristiga lån

Likviditeten kan även beskrivas med en månatlig sifferserie eller grafiskt. Som likvida medel anges då antingen det genomsnittliga dagssaldot i månaden eller saldot en viss dag i månaden. Som kassabetalningar används utbetalningarna ur kassan under månaden och som dagskoefficient 30 dagar.

KONCERNBALANSRÄKNING MED NYCKELTAL

AKTIVA	2017 1 000 €	2016 1 000 €	PASSIVA	2017 1 000 €	2016 1 000 €
BESTÅENDE AKTIVA	x	x	EGET KAPITAL	x	x
Immateriella tillgångar	x	x	Grundkapital	x	x
Immateriella rättigheter	x	x	Uppskrivningsfond	x	x
Övriga utgifter med lång verkningstid	x	x	Övriga egna fonder	x	x
Förskottsbetalningar	x	x	Överskott (underskott) från tidigare räkenskapsperioder	x	x
Materiella tillgångar	x	x	Räkenskapsperiodens överskott (underskott)	x	x
Mark- och vattenområden	x	x			
Byggnader	x	x	MINORITETSANDELAR	x	x
Fasta konstruktioner och anläggningar	x	x			
Maskiner och inventarier	x	x	AVSÄTTNINGAR	x	x
Övriga materiella tillgångar	x	x	Avsättningar för pensioner	x	x
Förskottsbetalningar och pågående nyanläggningar	x	x	Övriga avsättningar	x	x
Placeringar	x	x	FÖRVALTAT KAPITAL	x	x
Aktier och andelar	x	x			
Masskuldebrevsfordringar	x	x	FRÄMMANDE KAPITAL	x	x
Övriga lånefordringar	x	x	Långfristigt räntebärande främmande kapital	x	x
Övriga fordringar	x	x	Långfristigt räntefritt främmande kapital	x	x
			Kortfristigt räntebärande främmande kapital	x	x
FÖRVALTADE MEDEL	x	x	Kortfristigt räntefritt främmande kapital	x	x
RÖRLIGA AKTIVA	x	x	PASSIVA SAMMANLAGT	<u>x</u>	<u>x</u>
Omsättningstillgångar	x	x			
			KONCERNBALANSRÄKNINGENS NYCKELTAL		
Fordringar	x	x	Soliditetsgrad, %		
Långfristiga fordringar	x	x	Relativ skuldsättningsgrad, %		
Kortfristiga fordringar	x	x	Skulder och ansvar i procent av driftsinkomsterna [2017]		
Finansiella värdepapper	x	x	Akkumulerat överskott (underskott), 1 000 €		
			Akkumulerat överskott (underskott), €/invånare		
Kassa och bank	x	x	Koncernens lån, €/invånare		
			Koncernens lånestock 31.12, 1 000 €		
AKTIVA SAMMANLAGT	<u>x</u>	<u>x</u>	Koncernens lånefordringar 31.12, 1 000 €		
			Kommunens invånarantal		

Nyckeltalen som räknas ut på basis av koncernbalansräkningen beskriver koncernens soliditet, finansieringsförmögenhet och skuldsättning.

Soliditetsgrad, %

= 100 x (Eget kapital + Minoritetsandel + Koncernreserv) / (Hela kapitalet – Erhållna förskott)

I formeln avses med hela kapitalet passivsidans balansomslutning. Då man använder förkortat koncernschema, kan man lämna erhållna förskott utanför kalkylen. Soliditetsgraden mäter koncernens soliditet, förmåga att bära underskott och kapacitet att klara av sina åtaganden på lång sikt. En soliditetsgrad på över 50 % kan anses vara ett eftersträvarvärt mål. Om soliditetsgraden är lägre än så har kommunkoncernen en stor skuldbörda.

Relativ skuldsättningsgrad, %

= 100 * (Främmande kapital – Erhållna förskott) / Driftsinkomster

Nyckeltalet anger hur stor del av koncernens driftsinkomster som skulle behövas för återbetalning av det främmande kapitalet. I nyckeltalets täljare införs hela det främmande kapitalet i det granskade årets bokslut, efter avdrag för erhållna förskottsavgifter. Då man använder förkortat koncernschema, kan man lämna erhållna förskott utanför kalkylen. Driftsinkomsterna består av räkenskapsperiodens verksamhetsintäkter, skatteinkomster och statsandelar för driftsekonomin.

Den relativa skuldsättningsgraden är ett mer användbart nyckeltal än soliditetsgraden när man vill göra jämförelser mellan olika koncerner, eftersom åldern på tillgångarna bland bestående aktiva, värderingen av dem och avskrivningsmetoden inte påverkar nyckeltalets värde.

Ju lägre värde nyckeltalet har, desto bättre möjligheter har koncernen att klara av återbetalningen av skulder genom intern finansiering.

Skulder och ansvar i procent av driftsinkomsterna

= $100 * (\text{Främmande kapital} - \text{Erhållna förskott} + \text{Hyresansvar}) / \text{Driftsinkomster}$

Nyckeltalet anger hur stor del av koncernens driftsinkomster som skulle behövas för återbetalning av det främmande kapitalet när också hyresansvar likställs med främmande kapital. I nyckeltalets täljare införs hela det främmande kapitalet i det granskade årets bokslut, efter avdrag för erhållna förskottsavgifter. Därtill antecknas i täljaren de hyres- och leasingansvar som lagts fram i noterna enligt anvisningarna. Driftsinkomsterna består av räkenskapsperiodens verksamhetsintäkter, skatteinkomster och statsandelar för driftsekonomin.

Nyckeltalet beaktar bättre projekt som finansierats enligt olika modeller, såsom finansieringsleasingavtal, och som inte tas upp som skuld i kommunens balansräkning. [2017]

Ackumulerat överskott (underskott)

= Överskott (underskott) från tidigare räkenskapsperioder + Räkenskapsperiodens överskott (underskott)

Nyckeltalet visar i vilken mån koncernen har ackumulerat överskott som kan användas under kommande år eller ackumulerat underskott.

Ackumulerat överskott (underskott), €/invånare

= $[\text{Överskott (underskott) från tidigare räkenskapsperioder} + \text{Räkenskapsperiodens överskott (underskott)}] / \text{Antalet invånare}$

Beloppet visar koncernens ackumulerade överskott per invånare eller det ackumulerade underskott som måste täckas. Som invånarantal används kommunens invånarantal på bokslutsårets sista dag. Nyckeltalet per invånare används inte i samkommunkoncerner.

Koncernens lånestock 31.12

= Främmande kapital - (Erhållna förskott + Leverantörsskulder + Resultatregleringar + Övriga skulder)

Med koncernens lånestock avses räntebärande främmande kapital. Till lånestocken räknas då hela det främmande kapitalet med avdrag för erhållna förskott, leverantörsskulder, resultatregleringar och övriga skulder. Om ett förkortat koncernschema används består koncernens lånestock av posterna för räntebärande främmande kapital. För att lånestocken ska kunna beräknas direkt utgående från balansräkningen i verksamhetsberättelsen ska räntebärande lån inte bokföras bland de nämnda posterna som avdras.

Koncernens lån, euro/invånare

Lånebeloppet per invånare beräknas genom att den ovan nämnda lånestocken divideras med kommunens invånarantal vid utgången av bokslutsåret. Lånebeloppet per invånare anges inte i samkommunskoncerner.

Koncernens lånefordringar 31.12

= Masskuldebrevsfordringar och övriga lånefordringar som upptagits bland placeringar

Med lånefordringar avses utgivna lån för finansiering av investeringar som ägs av koncernen eller av andra samfund och som bokförts bland bestående aktiva.

Antal anställda i koncernen

Det rekommenderas att det genomsnittliga antalet anställda i kommunen och dess dotter-samfund under räkenskapsperioden anges i verksamhetsberättelsen.

3.8 Behandling av räkenskapsperiodens resultat och åtgärder för att balansera ekonomin

3.8.1 Bestämmelser

Kommunstyrelsen ska i verksamhetsberättelsen lägga fram förslag till behandling av räkenskapsperiodens resultat. Om kommunens balansräkning visar underskott som saknar täckning, ska det i verksamhetsberättelsen redogöras för hur balanseringen av ekonomin utfallit under räkenskapsperioden samt för den gällande ekonomiplanens tillräcklighet för balanseringen av ekonomin (KomL 115 §). (Det ovan sagda gäller också samkommuner.)

3.8.2 Behandling av räkenskapsperiodens resultat

Med räkenskapsperiodens resultat avses resultatet i resultaträkningen före överföringar till reserver och fonder. Bokstavligt taget innebär behandlingen av räkenskapsperiodens resultat att ett överskott överförs till en reserv, fond eller på kontot för räkenskapsperiodens överskott. I vissa undantagsfall kan man från räkenskapsperiodens resultat till reserverna överföra belopp som är större än resultatet, eller oberoende av resultatet överföra intäktsförda reserver eller fonder på nytt till balansräkningen. Av den anledningen ska lagens syfte med avseende på behandlingen av resultatet tolkas i vidare mening så att styrelsen i sitt förslag tar ställning till alla poster som presenteras efter resultatet, även till en minskning av en reserv eller fond. Huvudregeln är då att överföringar till reserver och fonder specificeras och presenteras till bruttobelopp i förslaget.

En avsättning är inte någon resultatbehandlingspost, utan måste göras när skyldighet att göra den har uppkommit, oberoende av räkenskapsperiodens resultat. Avsättningar upp tas som kostnad inom den grupp i resultaträkningen till vilken de kan hänföras, före räkenskapsperiodens resultat.

Bokföringsnämndens kommunsektion har i sin allmänna anvisning om upprättande av resultaträkning angett följande regler för överföringar till reserver och fonder¹¹:

1) Ökningar av reserver och fonder kan i regel göras högst till det överskott som räkenskapsperiodens resultat uppvisar.

Undantag från regel 1:

Av resultatet för en kommun eller en samkommuns affärsverk kan göras en investeringsreservering till högst beloppet av kommunens eller samkommunens överskottsposter (KomL 120 k § 6 mom.). Till överskottsposterna räknas kommunens eller en samkommunens överskott eller underskott för räkenskapsperioden och överskottet eller underskottet för tidigare räkenskapsperioder samt kommunens eller samkommunens egna fonder. En kommun eller samkommuns uppskrivningsfond räknas inte som en överskottspost, eftersom behandlingen av fondens medel som överskott skulle innebära att uppskattade, men ännu inte realiserade överlåtelsevinster inom intäktsförs på förhand till reserveringarna.

2) Man kan i regel inte öka reserveringsmöjligheterna i bokslutet utöver överskottet i räkenskapsperiodens resultat genom att upplösa en reserv eller fond eller genom att minska avskrivningsdifferensen.

Undantag från regel 2:

Om ett investeringsprojekt inte förverkligas, kan man upplösa en reserv som bildats för ändamålet och bilda en högst lika stor reserv oberoende av räkenskapsperiodens resultat.

3) En investeringsreserv kan bildas endast för ett ändamål som specificerats i kommunens ekonomiplan och en investeringsreserv kan inte ökas eller upplösas i syfte att jämna ut räkenskapsperiodens resultat utan att överföringen grundar sig på planerade investeringar eller förverkligandet av dessa.

4) Om man använder (+) en investeringsreserv som bildats för en anskaffningsutgift som avskrivs, kräver det att en motsvarande ökning (-) av avskrivningsdifferensen görs i resultaträkningen. En investeringsreservering som gjorts för en anskaffningsutgift som inte ska avskrivas upplöses och intäktsförs det år då anskaffningen görs, dock utan att någon motsvarande avskrivningsdifferens bokförs.

5) Överföringar till skadefonden ska basera sig på en godkänd plan för hur självriskan ska täckas. Överföringar från en skadefond görs för att täcka en skadeersättningsutgift

11

Allmän anvisning om upprättande av resultaträkning för kommuner och samkommuner

som upptagits i resultaträkningen eller för att täcka en avskrivning på en tillgång som skadats.

Nedan följer ett exempel¹² på hur styrelsens förslag till behandling av räkenskapsperiodens resultat kan lyda när de ovan stående reglerna för hur resultatet ska behandlas och de godkända undantagen till dem iakttas:

Kommunstyrelsen föreslår att räkenskapsperiodens resultat på 1 450 000 euro behandlas på följande sätt:

- 1) En investeringsreservering på 2 000 000 euro görs för det pumpverk som planeras av affärsverket Kommunens Vatten¹³.
- 2) Investeringsreserven på 1 500 000 euro för en tillbyggnad till gymnasiet intäktsförs och en ökning av avskrivningsdifferensen för objektet görs till ett belopp som högst motsvarar anskaffningsutgiften för tillbyggnaden, 1 200 000 euro.
- 3) Gjorda avskrivningsdifferenser intäktsförs enligt plan, 100 000 euro.
- 4) Räkenskapsperiodens underskott på 150 000 euro täcks i bokföringen för innevarande år med överskott från tidigare år.

3.8.3 Åtgärder för att balansera ekonomin

Syftet med kommunallagens bestämmelser om balansering av kommunens ekonomi är att ekonomin ska bli mer planmässig och att bestämmelserna ska bli tydligare och exaktare särskilt i situationer där kommunen har ett betydande ackumulerat underskott. Kommunstyrelsen ska i verksamhetsberättelsen redogöra för ekonomiplanens tillräcklighet när det gäller att balansera ekonomin. [2017]

Redogörelsen som kommunstyrelsen ger i verksamhetsberättelsen består av två delar. För det första ska styrelsen redogöra för hur den ekonomiplan som gällt under bokslutsåret förverkligats. För det andra, om kommunens balansräkning visar ett underskott som saknar täckning, ska kommunstyrelsen redogöra för om ekonomiplanen för innevarande år är tillräcklig. En redogörelse ska ges om räkenskapsperiodens underskott är väsentligt mycket större än det var när ekonomiplanen och åtgärdsprogrammet godkändes föregående höst.

12

Exempel

Beräkning: Räkenskapsperiodens resultat	1 450 000 €
Investeringsreserv	- 2 000 000 €
Upplösning av investeringsreserv	1 500 000 €
Ökning av avskrivningsdifferens	- 1 200 000 €
Minskning av avskrivningsdifferens	100 000 €
Räkenskapsperiodens underskott	- 150 000 €

13

Av resultatet för en kommuns affärsverk kan göras en investeringsreservering till högst beloppet av kommunens eller samkommunens överskottsposter (KomL 120 § 1 mom. 6 punkten). Se även Bokföringsnämndens kommunsektions allmänna anvisning om behandling av kommunala affärsverk i bokföringen.

4 Budgetutfallet

4.1 Bestämmelser

Budgeten ska iakttas i kommunens verksamhet och ekonomi (KomL 110 § 5 mom.). Utfallet av de operativa målen, anslagen och budgeterna är föremål för granskning i tablån över budgetutfallet. Av tablån över budgetutfallet ska dessutom framgå om utgifterna utöver inkomster har finansierats på det sätt som bestäms i budgeten (KomL 110 § 4 mom.). Med övrig finansiering avses här användningen av likvida medel och övriga poster i finansieringsanalysen som påverkar likviditeten.

Budgeten består av en driftsekonomi och resultaträkningsdel samt en investerings och finansieringsdel (KomL 110 § 4 mom.). Tablån över budgetutfallet är uppbyggd på samma sätt. Tablån över budgetutfallet görs upp med samma precision som fullmäktige har godkänt målsättningen, anslagen eller de beräknade inkomsterna för en enskild uppgift, ett enskilt projekt eller någon annan enskild utgifts eller inkomstpost¹⁴.

Det är kommunstyrelsen samt de redovisningsskyldiga organen och tjänste- och befattningshavarna som ansvarar för uppgörandet av tablån över budgetutfallet. I verksamhetsberättelsens tablå över budgetutfallet ska det ingå en redogörelse för hur de uppställda målen nåtts (KomL 113, 115 §). Till revisionsnämndens uppgifter hör att bedöma huruvida de mål för verksamheten och ekonomin som fullmäktige satt upp har nåtts (KomL 121 § 2 mom.). En viktig informationskälla för denna bedömning är tablån över budgetutfallet i verksamhetsberättelsen.

I tablån över budgetutfallet tas med den ursprungliga budgeten, ändringarna i budgeten, den ändrade budgeten och utfallet och avvikelser mellan den ändrade budgeten och budgetutfallet. Utöver avvikelser i euro kan en avvikelse läggas fram som en relativ andel. [2017].

4.2 Måluppfyllelsen

I olika bestämmelser i kommunallagen betonas vikten av att ställa upp mål och att följa dem: fullmäktige fattar i egenskap av högsta organ beslut om de centrala målen för verksamheten och ekonomin (14 §, 110 §), anslagen och de beräknade inkomsterna ska anknä till målen (110 § 4 mom.) och kommunstyrelsen ska i verksamhetsberättelsen redogöra för hur målen har nåtts (113 §). Målen i budgeten ska syfta till att verkställa den av fullmäktige godkända kommunstrategin (110 §). I kommunstrategin fastställs hur strategin ska utvärderas och följas upp. Det rekommenderas att utfallet av de strategiska målen rapporteras åtminstone i bokslutet. [2017]

De mål som tagits in i budgeten är av olika slag. De kan gälla kommunens område, ställning och ekonomi som helhet eller kommunens invånare eller en viss klientgrupp som kommunen ordnar service för. Mål kan också ställas upp för produktionen eller ordnandet av service i fråga om mängd, kvalitet eller organiseringsätt.

14

Bl.a. RP 192/1994.

För alla mål i budgeten gäller att målen ska följas och det ska rapporteras huruvida målen uppnåtts. Vissa mål är emellertid mer bindande än andra. Hur bindande ett mål är beror på inom vilken tid det bör uppnås, hur beroende målet är av utgifter och inkomster eller i vilken mån andra faktorer än de åtgärder som kommunen själv vidtagit inverkar på om målet uppnås. Graden av bindning fastställs i budgeten och bör framgå av tablån över budgetutfallet [2017].

Beroende på bindningen rapporteras resultaten antingen med betoning på övervakningsaspekten eller på den utvärderande aspekten. I rapportering som tar fasta på övervakningsaspekten jämförs utfallet med det uppställda målet. Vid utvärderande rapportering görs däremot en jämförelse där dels det planerade, dels det verkliga serviceutbudet jämförs med efterfrågan på service, dvs. med det verkliga servicebehovet. På så sätt blir den utvärderande rapporteringen också en bedömning av hur väl man lyckats med måluppställningen.

Måluppfyllelsen för affärsverk

Enligt 14 § i kommunallagen ska fullmäktige fatta beslut om de mål för verksamheten och ekonomin som sätts upp för kommunens affärsverk. I verksamhetsberättelsen ska ingå en redogörelse för hur de mål som fullmäktige satt upp för kommunens affärsverk har nåtts. De mål som fullmäktige satt upp kan gälla affärsverkets ställning, verksamhetens omfattning och verksamhetsförutsättningar (bl.a. investeringar) eller servicens kvalitet, prissättningsprinciper eller krav på kapitalavkastning. En redogörelse för de mål som fullmäktige satt upp för affärsverket ges i tablån över kommunens budgetutfall per affärsverk.

Jämförelserna av måluppfyllelsen för de mål som affärsverkens direktioner satt upp presenteras i det kapitel som behandlar affärsverkens särredovisade bokslut.

Nedan ges ett exempel på hur de bindande mål som kommunen satt upp för ett affärsverk ska redovisas i tablån över kommunens budgetutfall.

MÅLUPPFYLLELSEN FÖR AFFÄRSVERK

Affärsverk A Mål	Nyckeltal och mått		Förklaring till avvikelse
	Målvärde	Utfall	
Mål som gäller verksamhetens omfattning			
Antalet anslutningar i förhållande till antalet hushåll i kommunen	> 70 %	75 %	
Marknadsandel (regional)	> 80 %	77 %	
Verksamhetsgrad: Utfall/totalt antal prestationer	> 77 %	78 %	
Servicekvalitet			
Kundnöjdhet: skala 1-5	> 4		
Leveranstid			
Lönsamhet och prissättning			
Enhetspris i % av medelvärdet inom kommunal produktion	> 95 %	101 %	
Lönsamhet			
Täckningsbidrag %	> 32 %	33 %	
Avkastning på placerat kapital	> 8 %	10 %	
Miljömål			
Belastningsgrad	< 10	9,8	
Investeringar			
Budget	< 11 mn	10,8 mn	
Periodisering	2008/09/10	2008	
	30 %/50 %/20 %	40 %	
Affärsverk B			

De mål för verksamheten som affärsverkets direktion har satt upp ska redovisas i den tablå över budgetutfallet som ingår i affärsverkets bokslutskalkyler (se kapitel 7.1.4).

Måluppfyllelsen för kommunkoncernen

I verksamhetsberättelsen ges en redogörelse för hur de mål som fullmäktige satt för kommunkoncernen har nåtts. Målen för kommunkoncernen är fördelade på koncernledningen och dottersamfunden. De mål som ställts för koncernledningen om koncernstyrningens principer och förfaringssätt tas i regel med i det koncerndirektiv som fullmäktige godkänner.

Uppfyllelsen av de mål som anges i bokslutet ska i främsta hand bedömas i de fall då måluppfyllelsen är bunden till budgetåret eller om en verksamhetsprincip som ställts som mål till väsentliga delar inte har kunnat iakttas under den räkenskapsperiod som gått ut. En redogörelse för sådana avvikelser kan också ges i den redogörelse för koncernens interna kontroll som ingår i verksamhetsberättelsen.

Fullmäktige kan också ställa upp sådana bindande mål för kommunkoncernens ekonomiska resultat, finansieringen av verksamheten och kommunkoncernens finansiella ställning, för vilka koncernledningen har ansvaret för att de uppnås. Det är motiverat att redogöra för hur dessa mål uppnåtts i tablå över budgetutfallet. I övrigt redovisas nyckeltalens utfall under räkenskapsåret i samband med koncernkalkylerna.

Uppfyllelsen av de mål som fullmäktige ställt upp för dottersamfunden i kommunens budget redogörs i den tablå över budgetutfallet som ingår i kommunens bokslut. Med sina mål för dottersamfunden styr fullmäktige dottersamfundens egen måluppställning. Fullmäktiges måluppställning kan gälla dottersamfundets ställning, verksamhetens omfattning och verksamhetsförutsättningarna (bl.a. investeringar) eller servicens kvalitet, prissättningsprinciper eller avkastningskravet på kapitalet.

Nedan ges ett exempel på hur jämförelsen av måluppfyllelsen för kommunkoncernen och dottersamfunden kan redovisas.

MÅLUPPFYLLELSEN FÖR KOMMUNKONCERNEN

Mål som satts för koncernledningen	Nyckeltal och mått		Förklaring till avvikelser
	Mål	Utfall	
<i>Utredning av måluppfyllelsen för de mål som satts upp för koncernledningen i koncerndirektivet och budgeten</i>			
Verksamhetsintäkter/Verksamhetskostnader, %	> 38 %	35 %	
Årsbidrag/Avskrivningar, %	> 80 %	76 %	
Soliditetsgrad, %	> 55 %	56 %	
Relativ skuldsättningsgrad, %	> 33 %	32 %	
Skulder och ansvar av driftsinkomsterna, %			
Lånebelopp/invånare, €	4 500 €	4 300 €	
Måluppfyllelse för de mål som satts upp för dottersamfunden i kommunens budget			
Dottersamfund A			
Verksamhetens omfattning			
Antalet anslutningar i förhållande till antalet hushåll i medlemskommunerna/kommunen	> 70 %	75 %	
Marknadsandel (regional)	> 80 %	77 %	
Verksamhetsgrad: Utfall/totalt antal prestationer	> 77 %	78 %	
Servicekvalitet			
Kundnöjdhet: skala 1-5	>4	3,8	
Leveranstid	< 2 veckor	13 dagar	
Lönsamhet och prissättning			
Enhetspris i % av medelvärdet inom kommunal produktion	> 95 %	101 %	
Lönsamhet			
Täckningsbidrag %	> 32 %	33 %	
Avkastning på placerat kapital	> 8 %	10 %	
Miljömål			
Belastningsgrad	< 10	9,8	
Investeringar			
Budget	< 11 mn	10,8	
Periodisering	2017/18/19	2017	
	30 %/50 %/20 %	40 %	
Dottersamfund B			

4.3 Utfallet av anslag och beräknade inkomster

Av tablån över budgetutfallet ska framgå anslag och beräknade inkomster, realiserade utgifter och inkomster samt skillnaden mellan dem (verksamhetsbidrag/netto). Den ursprungliga budgeten och godkända ändringar som gjorts i den ska presenteras för sig. Skillnaden mellan den ändrade budgeten och utfallet tas upp som avvikelse. Utöver avvikelsen i euro kan en avvikelse läggas fram som en relativ andel. [2017] Orsakerna till betydande avvikelser ska redovisas i tablån över budgetutfallet. I tablån över budgetutfallet kan också ges andra relevanta förklaringar, såsom hur poster av engångskaraktär inverkar på budgetutfallet.

Både budgeterade och verkliga utgifter och inkomster tas upp till bruttobelopp i tablån över budgetutfallet, oberoende av om beloppen i budgeten har definierats som bundna enligt brutto- eller nettoprincipen. Poster som är bindande i förhållande till fullmäktige utmärks i tablån över budgetutfallet till exempel genom skuggning eller fet stil eller på något annat åskådligt sätt.

Ändringar i budgeten borde göras under budgetåret, omedelbart när man konstaterat att ett ändringsbehov föreligger. Efter budgetåret kan ändringar i budgeten behandlas bara i undantagsfall. I bokslutet ska inga ändringar längre göras i budgeten, utan fullmäktige bör ta ställning till avvikelserna i samband med att bokslutet godkänns.

4.3.1 Driftsekonomidelens utfall

Kommunens verksamhet styrs med hjälp av driftsekonomidelen. Fullmäktige har upp ställt mål för de olika uppgifterna i budgetens driftsekonomidel och anvisat de beräknade inkomster och anslag som behövs för skötseln av dessa uppgifter.

I driftsekonomidelens utfall utreds avvikelser i uppställda mål, anslag och beräknade inkomster och orsakerna till dem till den del som fullmäktige inte har godkänt dem som ändringar i budgeten.

Tillverkning för eget bruk anges på samma sätt som den godkänts i budgeten, antingen vid uppgiften som en avdragsrad Tillverkning för eget bruk eller som en minskning av verksamhetsutgifterna.

Tablån över måluppfyllelsen, anslagen och de beräknade inkomsterna för en budgetfinansierad uppgift inom driftsekonomin kan göras upp enligt följande tabell:

DRIFTSEKONOMI/BUDGETFINANSIERAD UPPGIFT**Organ A****Uppgift 1****Mål**

Kort beskrivning av verksamhetsidén för uppgiften.

Kortfattad analys av måluppfyllelsen och det ekonomiska utfallet samt orsakerna till betydande avvikelser.

Måluppfyllelsen presenteras antingen i tabblån eller i textdelen.

	Ursprunglig budget	Ändringar i budgeten	Budget efter ändringarna	Utfall	Avvikelse	(Avvikelse %)
Mål och nyckeltal						
Mål som godkänts av fullmäktige						
(Mål som godkänts av nämnden)						
Beräknade inkomster och anslag						
Verksamhetsinkomster						
Tillverkning för eget bruk						
Verksamhetsutgifter						
<i>Verksamhetsbidrag (Netto)</i>						
Kalkylerade kostnader						
Avskrivningar och nedskrivningar						
Ränta på bundet kapital						
Övriga kalkylerade kostnader						
Totala kostnader för uppgiften						

= poster som är bindande för fullmäktige

Med specifik finansiering avses att en uppgift till merparten finansieras med internt tillförda medel som består av försäljnings och avgiftsinkomster i form av vederlag för service och andra nyttigheter eller bidrag, understöd eller ersättningar för kostnaderna för specifika uppgifter.

I rekommendationen om budget och ekonomiplan för kommuner och samkommuner (JHS 199) ges alternativa sätt att presentera uppgifter med specifik finansiering i driftsekonomidelen.

I driftsekonomidelen kan utfallet för en uppgift med specifik finansiering presenteras till exempel enligt följande:

I budgeten och tabblån över utfallet kan man redovisa också andra faktorer som är viktiga som motivering med tanke på uppgiften. Sådana faktorer är exempelvis förändringar i bestående aktiva, antalet anställda osv. Man ska dock begränsa sig till väsentlig information.

DRIFTSEKONOMI/UPPGIFT MED SPECIFIK FINANSIERING/AFFÄRSVERK**Organ A****Uppgift 1****Mål**

Kort beskrivning av verksamhetsidén för uppgiften.

Kortfattad analys av måluppfyllelsen och det ekonomiska utfallet samt orsakerna till betydande avvikelser.

Måluppfyllelsen presenteras antingen i tabblån eller i textdelen.

Uppgiftens namn	Ursprunglig budget	Ändringar i budgeten	Budget efter ändringarna	Utfall	Avvikelse	(Avvikelse %)
Mål och nyckeltal						
Mål som godkänts av fullmäktige						
Mål som godkänts av nämnden/direktionen						
Resultatbudget						
Verksamhetsinkomster						
Försäljningsinkomster/omsättning						
Ökning (+) eller minskning (-) i lager av färdiga varor och varor under tillverkning						
Tillverkning för eget bruk						
Övriga inkomster						
Understöd och bidrag, från kommunen						
Verksamhetsutgifter						
Material och tjänster						
Material, förnödenheter och varor						
Köp av tjänster						
Personalutgifter						
Övriga utgifter						
Verksamhetsbidrag						
Finansiella inkomster och utgifter						
Ränteinkomster (interna)						
Övriga finansiella intäkter						
Ränteutgifter (interna)						
Ersättning för grundkapital						
Övriga finansiella utgifter						
Årsbidrag						
Avskrivningar och nedskrivningar						
Avskrivningar enligt plan						
Nedskrivningar						
Extraordinära inkomster och utgifter						
Extraordinära inkomster						
Extraordinära utgifter						
Räkenskapsperiodens resultat						
Ökning (-) eller minskning (+) av avskrivningsdifferens						
Ökning (-) eller minskning (+) av reserver						
Inkomstskatt						
Räkenskapsperiodens överskott (underskott)						
Totala kostnader för uppgiften						

I fråga om bestående aktiva kan för varje uppgift anges värdet i början av bokslutsåret, ökning, minskningar, avskrivningar och värdet i slutet av bokslutsåret. Avskrivningarna omfattar avskrivningar enligt plan samt avskrivningar av engångsnatur som föranletts av ändringar i avskrivningsplanen eller av andra orsaker.

Antalet anställda beskriver den arbetsinsats som kommunen förfogar över i slutet av bokslutsåret. I antalet ingår heltidsanställda, deltidsanställda och sysselsatta arbetstagar med fast anställning eller visstidsanställning vid kommunen. Också deltidsanställda praktikanter och anställda i läroavtalsförhållande räknas med. Personer som inte står i ett arbetsrättsligt anställningsförhållande till kommunen, såsom familje- och närstående vårdare och brandmän vid avtalsbrandkårer, räknas inte med¹⁵. Den deltidsarbetande personalen enligt situationen vid årets slut omräknas till heltidsarbetande genom att deltiderna räknas ihop eller också kan antalet deltidsanställda uppges separat.

	Budget	Utfall	Avvikelse
Motiveringar			
Uppgifter som beskriver verksamheten, t.ex. antalet anställda 31.12.	x	x	x
Tillgångar bland bestående aktiva			
Värde 1.1	x	x	x
Ökningar	x	x	x
Minskningar	x	x	x
Avskrivningar	x	x	x
Värde 31.12	x	x	x

15

KT Kommunarbetsgivarna, Utvärdering av personalresurserna – rekommendation om utveckling av personalrapporter, cirkulär 8/2013 [2017].

4.3.2 Resultaträkningsdelens utfall

I resultaträkningsdelen sammanställs med undantag för affärsverk¹⁶ inkomsterna och utgifterna för övriga uppgifter i driftsekonomidelen samt tillverkning för eget bruk. Resultaträkningsdelen innehåller poster som följs upp i driftsekonomidelen och poster som följs upp i resultaträkningsdelen. Anslag och beräknade inkomster som följs upp i resultaträkningsdelen är skatteinkomster, statsandelar, finansiella inkomster och utgifter samt extraordinära poster. Det är också möjligt att fullmäktige i budgeten har godkänt en mer specificerad bindande nivå än den ovan nämnda.

Resultaträkningsposterna, exempelvis inkomster och utgifter av verksamheten, anges på samma noggrannhetsnivå som i budgeten.

Avskrivningar enligt plan och nedskrivningar behandlas inte som anslag i budgeten, eftersom det inte är fråga om användning av pengar. Hur avskrivningarna redovisas i bokslutet är ändå beroende av de grunder för avskrivningsplanen som fullmäktige har godkänt.

Avskrivningsdifferenser och förändringar i reserver och fonder är poster som gäller behandlingen av resultatet, inte anslag eller beräknade inkomster. Hur de ska behandlas i bokslutet ingår i det förslag till behandling av räkenskapsperiodens resultat som kommunstyrelsen ger i verksamhetsberättelsen.

Bindande anslag och beräknade inkomster för affärsverk i kommunens driftsekonomi- och resultaträkningsdel

Bindande beräknade inkomster för affärsverk i resultaträkningsdelen i kommunens budget är ränteinkomster för kommunens lån till affärsverket samt i fråga om övriga finansieringsinkomster affärsverkets ersättning för grundkapitalet.

Anslag för eventuellt verksamhetsbidrag till ett affärsverk upptas i budgetens driftsekonomidel i anslutning till kommunstyrelsens eller ett annat organs uppgift.

16

En fond som behandlas som balansenheter liksom ett kommunalt affärsverk hålls separata i kommunens budget.

Tablån över resultaträkningsdelens utfall kan sammanställas till exempel enligt följande:

Tablå över budgetutfallet i budgetens resultaträkningsdel

	Ursprunglig budget	Ändringar i budgeten	Budget efter ändringarna	Utfall	Avvikelse	(Avvikelse %)
Verksamhetsinkomster						
Försäljningsinkomster						
Avgiftsinkomster						
Understöd och bidrag						
Övriga verksamhetsinkomster						
Tillverkning för eget bruk						
Verksamhetsutgifter						
Personalutgifter						
Köp av tjänster						
Material, förnödenheter och varor						
Understöd till övriga						
<i>Understöd till affärsverk</i>						
Övriga verksamhetsutgifter						
Verksamhetsbidrag						
Skatteinkomster						
Statsandelar						
Finansiella inkomster och utgifter:						
Ränteinkomster från övriga						
<i>Ränteinkomster från affärsverk</i>						
Övriga finansiella inkomster från övriga						
<i>Ersättning för grundkapitalet från affärsverk</i>						
Ränteutgifter						
Övriga finansiella utgifter						
Årsbidrag						
Avskrivningar och nedskrivningar						
Avskrivningar enligt plan						
Nedskrivningar						
Extraordinära poster						
Extraordinära inkomster						
Extraordinära utgifter						
Räkenskapsperiodens resultat						
Ökning (-) eller minskning (+) av avskrivningsdifferens						
Ökning (-) eller minskning (+) av reserver						
Ökning (-) eller minskning (+) av fonder						
Räkenskapsperiodens överskott (underskott)						

Specifikation av skatteinkomster

Skatteinkomsterna anges specificerade i grupperna kommunens inkomstskatt, andel av samfundsskatten, fastighetsskatt och övriga skatteinkomster.

	Ursprunglig budget	Förändringar i budgeten	Budget efter förändringar	Utfall	Avvikelse
Skatteinkomster					
Kommunal inkomstskatt	x	x	x	x	x
Andel av intäkten av samfundsskatt	x	x	x	x	x
Fastighetsskatt	x	x	x	x	x
Övriga skatteinkomster	x	x	x	x	x

Av grunderna för kommunens inkomstskatt anges beskattningsbar inkomst, förändringar i den samt inkomstskattesatsen för de föregående åren. Även fastighetsskattesatsen anges som kompletterade information till skatteinkomsterna.

	Inkomstskattesats	Beskattningsbar inkomst, mn euro	Förändring
2013	x	x	%
2014	x	x	%
2015	x	x	%
2016	x	x	%
2017	x	x	%

Specifikation av statsandelar

Statsandelarna för driftsekomin specificeras som statsandelar för kommunal basservice, övriga statsandelar för undervisnings- och kulturverksamhet och behovsprövad höjning av statsandelen.

	Ursprunglig budget	Ändringar i budgeten	Budgeten efter ändringarna	Utfall	Avvikelse
Statsandelar	x	x	x	x	x
Statsandel för kommunal basservice, inkl. Utjämnings	x	x	x	x	x
Övriga statsandelar för undervisnings- och kulturverksamhet	x	x	x	x	x
Behovsprövad höjning av statsandelen		x	x	x	x

4.3.3 Investeringsdelens utfall

Investeringsdelens utfall presenteras enligt projekt eller projektgrupp, på samma sätt som i budgeten, exempelvis på följande sätt:

	Kostnadsberäkning och förändringar i den	Användning under tidigare år	Ursprunglig budget	Ändringar i budgeten	Budgeten efter ändringarna	Utfall	Avvikelse	(Avvikelse %)	Använt av kostnadsberäkningen 31.12.
ORGAN A									
Uppgift 1									
Projekt 1									
Projektmål									
Utgifter									
Inkomster									
Nettoutgift									
Projektgrupp 2									
Projektmål									
Utgifter									
Inkomster									
Nettoutgift									
Objekt A									
Objekt B									
Objekt C									
Uppgift 2									
Projekt/projektgrupp 3									
Projektmål									
ORGAN B									
Uppgift 1									
Projekt									
Projektmål									
osv.									

I kostnadsberäkningen och förändringarna i den tas med alla ändringar som godkänts av fullmäktige, också ändringar som gjorts före budgetåret.

I tablån över utfallet följs också utfallet av inkomster och nettoutgifter upp för ett projekt eller en projektgrupp. Investeringsinkomsterna utgörs av finansieringsandelar och försäljning av bestående aktiva. Finansieringsandelarna antecknas som inkomst i tablån över utfallet när rätten till inkomst uppstått.

Bildandet av investeringsreserver eller användningen av dem har ingenting att göra med reserveringen eller användningen av anslag. Därför presenteras förändringar i reserverna inte i tablån över budgetutfallet, utan i samband med behandlingen av räkenskapsperiodens resultat (se kapitel 3.8 om styrelsens förslag till behandling av räkenskapsperiodens resultat).

En tilläggsplacering av grundkapital som kommunen gör i ett affärsverk tas upp i investeringsdelen som en investeringsutgift. En kapitalfinansiering eller ett understöd som

kommunen ger ett affärsverk för anskaffningsutgiften för en tillgång som hör till bestående aktiva behandlas i kommunens budget och bokföring antingen som en ökning av grundkapitalet eller som lån.

Försäljning av bestående aktiva behandlas som inkomst i tablån över investeringsdelens utfall på motsvarande sätt som den har behandlats i budgeten. Om vinst på försäljning av bestående aktiva har tagits upp som resultatpåverkande i budgeten, ska den också i tablån över utfallet behandlas som inkomst i driftsekonomidelen.

I investeringsdelen bör också utredas hur eventuella övriga projektspecifika mål har uppfyllts. Projektspecifika mål kan ha ställts upp för till exempel ny-, utbyggnads- eller reinvesteringar eller också kan målet vara att investeringarna ska ge större servicevolymer, förbättra servicekapaciteten eller effektivisera produktionen.

4.3.4 Finansieringsdelens utfall

I tablån över finansieringsdelens utfall anges hur kommunens utgifter har finansierats. Med hjälp av den samlas den interna finansieringen, investeringarna, utlåningen och inlåningen samt övrig finansieringsverksamhet i en enda kalkyl.

Finansieringsdelen innehåller sådana poster där utfallet följs upp i budgetens resultaträknings och investeringsdel, samt sådana poster där utfallet följs upp i finansieringsdelen. Till dessa sistnämnda hör bland annat ökningar och minskningar av utlåningen, ökningar och minskningar av lån samt förändringar i eget kapital.

Tablån över finansieringsdelens utfall ställs upp på följande sätt:

Tablå över finansieringsdelens utfall

	Ursprunglig budget	Ändringar i budgeten	Budgeten efter ändringarna	Utfall	Avvikelse	(Avvikelse %)
Verksamhet och investeringar						
Verksamhetens kassaflöde						
Årsbidrag						
Extraordinära poster						
Korrektivposter till internt tillförda medel						
Investeringskassaflöde						
Investeringsutgifter						
Finansieringsandelar för investeringsutgifter						
Inkomster från försäljning av tillgångar bland bestående aktiva						
Verksamhet och investeringar, netto						
Finansieringsverksamhet						
Förändringar i utlåningen						
Ökningar i utlåningen till övriga						
<i>Ökning av utlåningen till affärsverk</i>						
Minskning av utlåningen till andra						
<i>Minskning av utlåningen till affärsverk</i>						
Förändringar i lånestocken						
Ökning av långfristiga lån						
Minskning av långfristiga lån						
Förändring i kortfristiga lån						
Förändringar i eget kapital						
Inverkan på likviditeten						

Förändringar i utlåningen

Ökning av utlåningen till andra avser lån som kommunen beviljat andra än affärsverken. Ökning av utlåningen är utgivna lån som hör till gruppen placeringar bland bestående aktiva i balansräkningen. Hit hör bland annat lån för finansiering av investeringar vilka beviljats kommunens dottersamfund och andra samfund som producerar kommunal service. Ökning av utlåningen till affärsverk avser lån som kommunen beviljat affärsverken.

Minskning av utlåningen är under räkenskapsperioden gjorda amorteringar på lån som kommunen gett ut. I tablån över utfallet anges separat minskning av utlåningen till andra och minskning av utlåningen till affärsverk.

Förändringar i lånestocken

Ökning av långfristiga lån anger i vilken utsträckning kommunen har upptagit eller förnyat långfristiga lån under räkenskapsåret. Minskning av långfristiga lån visar hur mycket lånen har amorterats under räkenskapsåret. I utfallet presenteras posterna som bruttobelopp, även om fullmäktige i budgeten har godkänt differensen mellan de långfristiga lånen som en bindande post. Nivån på bindningen visas genom skuggning eller på något annat liknande sätt.

Förändringar i kortfristiga lån visar skillnaden mellan ökning och minskning av kortfristiga lån.

Förändringar i eget kapital

I en samkommun betraktas som ökning av eget kapital också en kapitalplacering som en medlemskommun eller medlemssamkommun har betalat till samkommunen. En placering i form av eget kapital kan bestå av en ökning av grundkapitalet eller en tilläggsplacering inom övrigt eget kapital, till exempel i en placeringsfond. Minskningar av eget kapital är återbetalningar av kapital till medlemskommuner (återbetalning av grundkapitalandelen eller kapitalandelen i en placeringsfond).

Inverkan på likviditeten

Posten *Inverkan på likviditeten* anges i tablå över utfallet summerad på en rad, om detta förfarande också har tillämpats i budgeten. Posten *Inverkan på likviditeten* innehåller poster vars förändringar är svåra att uppskatta i budgeten. Sådana poster är bland annat förvaltade medel och förvaltad kapital, omsättningstillgångar, långfristiga och kortfristiga fordringar samt förändringar i räntefria långfristiga och kortfristiga skulder.

I den externa finansieringsanalysen redovisas posten *Inverkan på likviditeten* emellertid specificerad. Också i budgeten bör sådana betydande förändringar i likviditeten som kan uppskattas presenteras på egen rad.

4.3.5 Sammandrag av utfallet av anslag och beräknade inkomster

En tablå med ett sammandrag över bindande anslag och beräknade inkomster i budgeten utan affärsverk¹⁷ ska göras upp. Sammandraget ska innehålla budgeten, utfallet, avvikelse, ändringar i budgeten och avvikelser efter ändringen av budgeten för sådana poster i driftsekonomidelen, investeringsdelen, resultaträkningsdelen och finansieringsdelen som fullmäktige godkänt som bindande.

17

En fond som behandlas som balansenheter liksom ett kommunalt affärsverk hålls separata i kommunens budget.

SAMMANDRAG AV UTFALLET AV ANSLAG OCH BERÄKNADE INKOMSTER SOM FULLMÄKTIGE GODKÄNT

	Bindning ¹⁾	Anslag						Beräknade inkomster					
		Ursprunglig budget	Ändr. i budgeten	Budget efter ändr.	Utfall	Avvikelse	Avvikelse (%)	Ursprunglig budget	Ändr. i budgeten	Budget efter ändr.	Utfall	Avvikelse	(Avvikelse %)
DRIFTSEKONOMIDEL													
Organ A													
Uppgift 1	N	1 200		1 200	1 195	5	0,4						
Uppgift 2	B	800	50	850	840	10	1,2	100		100	110	10	10
...				0		0						0	
Organ N				0		0						0	
Uppgift 1	B	1 600		1 600	1 580	20	1,3	80		80	60	-20	-25
RESULTATRÄKNINGSDEL													
Skatteinkomster	B			0		0		2 400		2 400	2 550	150	6,3
Statsandelar	B					0		1 970	100	2 070	2 010	-60	-2,9
Ränteinkomster	B					0		150		150	160	10	6,7
Övriga finansiella inkomster	B					0		70	30	100	100	0	0,0
Ränteutgifter	B	100	0	100	80	20	20,0					0	
Övriga finansiella utgifter	B	80	10	90	100	-10	-11,1					0	
Extraordinära poster	B	20	30	50	40	10	20,0	10		10	20	10	100
INVESTERINGSDEL													
Organ A				0		0						0	
Projekt/projektgrupp 1	B	300	60	360	350	10	2,8	120		120	110	-10	-8,3
Projekt/projektgrupp 2	B	1 250	60	1 310	1 260	50	3,8	200		200	190	-10	-5
...				0		0						0	
Organ N				0		0						0	
Projekt/projektgrupp 1	B	450	50	500	530	-30	-6,0	100	30	130	60	-70	-53,8
FINANSIERINGSDEL													
Förändringar i utlåningen				0		0						0	
Ökning av utlåningen	B	100		100	80	20	20,0					0	
Minskning av utlåningen	B			0		0		60		60	70	10	16,7
Förändringar i lånestocken				0		0						0	
Ökning av långfristiga lån	B			0		0		500	60	560	560	0	
Minskning av långfristiga lån	B	150		150	170	-20	-13,3					0	
Förändring i kortfristiga lån	N			0		0		80		80	0	-80	-100
Förändringar i eget kapital	B			0		0		30		30	40	10	33,3
Inverkan på likviditeten		0			0	0		180	40	220	185	-35	-15,9
SAMMANLAGT		6 050	260	6 310	6 225	85	1,3	6 050	260	6 310	6 225	-85	-1,35

1) N = bindande nettoanslag/-budget, B = bruttoanslag/-budget

Om man vill stämma av tabellen mot finansieringsanalysen, bör man beakta korrektivposterna för inkomstfinansiering och andra förändringar i likviditeten.

5 Bokslutskalkyler

5.1 Bestämmelser och anvisningar som gäller bokslutskalkyler

Bokslutskalkyler är resultaträkningen, finansieringsanalysen, balansräkningen, koncern resultaträkningen och koncernbalansräkningen samt koncernens finansieringsanalys. Vid upprättandet av bokslutet tillämpas bokföringslagen och bokföringsförordningen i enlighet med bokföringsnämndens kommunsektions allmänna anvisningar och bokslutsscheman¹⁸.

18

Allmän anvisning för upprättande av balansräkning för kommuner och samkommuner
Allmän anvisning om upprättande av resultaträkning för kommuner och samkommuner
Allmän anvisning för upprättande av finansieringsanalys för kommuner och samkommuner
Allmän anvisning om upprättande av koncernbokslut för kommuner och samkommuner

För varje post i resultaträkningen och balansräkningen ska motsvarande uppgifter för den närmast föregående räkenskapsperioden anges (jämförelsetal). Om specificeringen av resultaträkningen eller balansräkningen har ändrats, ska jämförelsetalet om möjligt korrigeras. På samma sätt ska förfaras om jämförelsetalet av någon annan anledning inte är användbart (BokfL 3 kap. 1 § 2 mom.). Jämförelsetalet anges på motsvarande sätt också när finansieringsanalysen, koncernresultaträkningen, koncernbalansräkningen och koncernens finansieringsanalys upprättas.

Bokslutskalkylernas uppställningsform får inte ändras, om det inte är nödvändigt för att ge en rättvisande bild av bokslutet (BokfF 1 kap. 8 §, 3 kap. 1 § 1 mom.): Kalkylerna ska upprättas mer detaljerat än vad schemat visar, om det är nödvändigt för att de faktorer som inverkat på räkenskapsperiodens resultatbildning eller balansräkningsposterna ska kunna klargöras (BokfF 1 kap. 9 §).

I resultaträkningen ska intäkts- och kostnadsposterna redovisas var för sig utan att de dras av från varandra, om sammanslagningen av intäkten och kostnaden i en post inte är motiverad för att ge en rättvisande bild (BokfL 3 kap. 1 § 8 punkten). Om det för att ge en rättvisande bild inte är väsentligt att posterna anges separat, får de i bokföringsförordningen fastställda posterna sammanslås, om sammanslagningen leder till ett tydligare framställningssätt. (BokfF 1 kap. 10 § 3–4 mom.). [2017]

Om det under en enskild benämning inte förekommer några siffror för denna eller föregående räkenskapsperiod, ska benämningen utelämnas ur resultaträkningen, finansieringsanalysen eller balansräkningen. I balansräkningsschemat kan benämningarna anges utan bokstavs- eller sifferbeteckningar (BokfF 1 kap. 11 § 3 mom.).

Resultaträkningen och balansräkningen upprättas med en cents noggrannhet. Finansieringsanalysen, koncernresultaträkningen, koncernbalansräkningen och koncernens finansieringsanalys får också upprättas i tusen euro.

Sammanställning av ett affärsverk och en annan balansenhets i bokslutskalkylerna

Resultaträkningen, finansieringsanalysen och balansräkningen för ett affärsverk eller en annan balansenhet sammanställs rad för rad med motsvarande bokslutskalkyler för kommunen. Kommunsektionen har gett anvisningar om sammanställningen och om elimineringen av interna poster före sammanställningen¹⁹.

19

Allmän anvisning om behandling av kommunala affärsverk i bokföringen

5.2 Resultaträkning

RESULTATRÄKNING FÖR KOMMUNER OCH SAMKOMMUNER

	2017		2016	
Verksamhetsintäkter				
Försäljningsintäkter	+		+	
Avgiftsintäkter	+		+	
Understöd och bidrag	+		+	
Övriga verksamhetsintäkter	+	+	+	+
Tillverkning för eget bruk		+		+
Verksamhetskostnader				
Personalkostnader				
Löner och arvoden	-		-	
Lönebikostnader				
Pensionskostnader	-		-	
Övriga lönebikostnader	-		-	
Köp av tjänster	-		-	
Material, förnödenheter och varor	-		-	
Bidrag	-		-	
Övriga verksamhetskostnader	-	-	-	-
Verksamhetsbidrag		=		=
Skatteinkomster		+		+
Statsandelar		+		+
Finansiella intäkter och kostnader				
Ränteintäkter	+		+	
Övriga finansiella intäkter	+		+	
Räntekostnader	-		-	
Övriga finansiella kostnader	-	+/-	-	+/-
Årsbidrag		=		=
Avskrivningar och nedskrivningar				
Avskrivningar enligt plan	-		-	
Nedskrivningar	-	-	-	-
Extraordinära poster				
Extraordinära intäkter	+		+	
Extraordinära kostnader	-	+/-	-	+/-
Räkenskapsperiodens resultat		=		=
Ökning (-) eller minskning (+) av avskrivningsdifferens		-/+		-/+
Ökning (-) eller minskning (+) av reserver		-/+		-/+
Ökning (-) eller minskning (+) av fonder		-/+		-/+
Räkenskapsperiodens överskott (underskott)		=		=

I samkommuner lämnas raderna Skatteinkomster och Statsandelar (Bokf 1 kap. 11 §)

5.3 Finansieringskalkyl

FINANSIERINGSANALYS FÖR KOMMUNER OCH SAMKOMMUNER

	2017		2016	
Verksamhetens kassaflöde				
Årsbidrag	+		+	
Extraordinära poster	+/-		+/-	
Korrektivposter till internt tillförda medel	+/-	+/-	+/-	+/-
Investeringarnas kassaflöde				
Investeringsutgifter	-		-	
Finansieringsandelar för investeringsutgifter	+		+	
Inkomster från försäljning av tillgångar bland beståe	+	+/-	+	+/-
Verksamhetens och investeringarnas kassaflöde		=		=
Finansieringens kassaflöde				
Förändringar i utlåningen				
Ökning av utlåningen	-		-	
Minskning av utlåningen	+	+/-	+	+/-
Förändringar i lånestocken				
Ökning av långfristiga lån	+		+	
Minskning av långfristiga lån	-		-	
Förändring i kortfristiga lån	+/-	+/-	+/-	+/-
Förändringar i eget kapital		+/-	+/-	+/-
Övriga förändringar i likviditeten				
Förändringar i förvaltade medel och förvalt kapital	+/-		+/-	
Förändring i omsättningstillgångar	+/-		+/-	
Förändring i fordringar	+/-		+/-	
Förändring i räntefria skulder	+/-	+/-	+/-	+/-
Finansieringens kassaflöde		=		=
Förändring i likvida medel	+/-	+/-	+/-	+/-
Förändring i likvida medel				
Likvida medel 31.12	+		+	
Likvida medel 1.1	-	+/-	-	+/-

5.4 Balansräkning

BALANSRÄKNING FÖR KOMMUNER OCH SAMKOMMUNER

AKTIVA

- A BESTÅENDE AKTIVA
- I Immateriella tillgångar
1. Immateriella rättigheter
 2. Övriga utgifter med lång verkningstid
 3. Förskottsbetalningar
- II Materiella tillgångar
1. Mark- och vattenområden
 2. Byggnader
 3. Fasta konstruktioner och anläggningar
 4. Maskiner och inventarier
 5. Övriga materiella tillgångar
 6. Förskottsbetalningar och pågående nyanläggningar
- III Placeringar
1. Aktier och andelar
 2. Masskuldebrevsfordringar
 3. Övriga lånefordringar
 4. Övriga fordringar
- B FORVALTADE MEDEL
1. Statliga uppdrag
 2. Donationsfondernas medel
 3. Övriga förvaltade medel
- C RORLIGA AKTIVA
- I Omsättningstillgångar
1. Material och förnödenheter
 2. Varor under tillverkning
 3. Färdiga produkter
 4. Övriga omsättningstillgångar
 5. Förskottsbetalningar
- II Fordringar
- Långfristiga fordringar
1. Kundfordringar
 2. Lånefordringar
 3. Övriga fordringar
 4. Resultatregleringar
- Kortfristiga fordringar
1. Kundfordringar
 2. Lånefordringar
 3. Övriga fordringar
 4. Resultatregleringar
- III Finansiella värdepapper
1. Aktier och andelar
 2. Placeringar i penningmarknadsinstrument
 3. Masskuldebrevsfordringar
 4. Övriga värdepapper
- IV Kassa och bank

PASSIVA

- A EGET KAPITAL
- I Grundkapital
- II Uppskrivningsfond
- III Övriga egna fonder
- IV Överskott (underskott) från tidigare räkenskapsperioder
- V Räkenskapsperiodens överskott (underskott)
- B AVSKRIVNINGSDIFFERENS OCH RESERVER
1. Avskrivningsdifferens
 2. Reserver
- C AVSÄTTNINGAR
1. Avsättningar för pensioner
 2. Övriga avsättningar
- D FÖRVALTAT KAPITAL
1. Statliga uppdrag
 2. Donationsfondernas kapital
 3. Övrigt förvaltad kapital
- E FRÄMMANDE KAPITAL
- I Långfristigt
1. Masskuldebrevslån
 2. Lån från finansiella institut och försäkringsanstalter
 3. Lån från offentliga samfund
 4. Lån från övriga kreditgivare
 5. Erhållna förskott
 6. Leverantörsskulder
 7. Övriga skulder/Anslutningsavgifter och övriga skulder
 8. Resultatregleringar
- II Kortfristigt
1. Masskuldebrevslån
 2. Lån från finansiella institut och försäkringsanstalter
 3. Lån från offentliga samfund
 4. Lån från övriga kreditgivare
 5. Erhållna förskott
 6. Leverantörsskulder
 7. Övriga skulder/Anslutningsavgifter och övriga skulder
 8. Resultatregleringar

5.5 Koncernkalkyler

KONCERNRESULTATRÄKNING

	2017	2016
Verksamhetsintäkter	+	+
Verksamhetskostnader	-	-
Andel av intressesamfundens vinst (förlust)	+/-	+/-
Verksamhetsbidrag	=	=
Skatteinkomster	+	+
Statsandelar	+	+
Finansiella intäkter och kostnader		
Ränteintäkter	+	+
Övriga finansiella intäkter	+	+
Räntekostnader	-	-
Övriga finansiella kostnader	- +/-	- +/-
Årsbidrag	=	=
Avskrivningar och nedskrivningar		
Avskrivningar enligt plan	-	-
Räkenskapsperiodens över- och underparivärden	+/-	+/-
Nedskrivningar	-	-
Extraordinära poster	+/-	+/-
Räkenskapsperiodens resultat	=	=
Bokslutsdispositioner	+/-	+/-
Räkenskapsperiodens skatter	-	+/-
Uppskjutna skatter	-/+	+/-
Minoritetsandelar	+/-	+/-
Räkenskapsperiodens överskott (underskott)	=	=

KONCERNENS FINANSIERINGSANALYS

	2017		2016	
Verksamhetens kassaflöde				
Årsbidrag	+/-		+/-	
Extraordinära poster	+/-		+/-	
Räkenskapsperiodens skatter	-/+		-/+	
Korrektivposter till internt tillförda medel	+/-	+/-	+/-	+/-
	<u> </u>		<u> </u>	
Investeringarnas kassaflöde				
Investeringsutgifter	-		-	
Finansieringsandelar för investeringsutgifter	+		+	
Inkomster från försäljning av tillgångar bland bestående aktiva	+	+/-	+	+/-
	<u> </u>		<u> </u>	
Verksamhetens och investeringarnas kassaflöde		=		=
Finansieringens kassaflöde				
Förändringar i utlåningen				
Ökning av utlåningen	-		-	
Minskning av utlåningen	+	+/-	+	+/-
	<u> </u>		<u> </u>	
Förändringar i lånestocken				
Ökning av långfristiga lån	+		+	
Minskning av långfristiga lån	-		-	
Förändring i kortfristiga lån	+/-	+/-	+/-	+/-
	<u> </u>		<u> </u>	
Förändringar i eget kapital		+/-		+/-
Övriga förändringar i likviditeten				
Förändringar i förvaltade medel och förvaltad kapital	+/-		+/-	
Förändring i omsättningstillgångar	+/-		+/-	
Förändring i fordringar	+/-		+/-	
Förändring i räntefria skulder	+/-	+/-	+/-	+/-
	<u> </u>		<u> </u>	
Finansieringens kassaflöde		=		=
Förändring i likvida medel		+/-		+/-
Förändring i likvida medel				
Likvida medel 31.12	+		+	
Likvida medel 1.1	-	+/-	-	+/-
	<u> </u>		<u> </u>	

KONCERNBALANSRÄKNING**AKTIVA****BESTÅENDE AKTIVA**

Immateriella tillgångar

Immateriella rättigheter

Övriga utgifter med lång verkningstid

Förskottsbetalningar

Materiella tillgångar

Mark- och vattenområden

Byggnader

Fasta konstruktioner och anläggningar

Maskiner och inventarier

Övriga materiella tillgångar

Förskottsbetalningar och pågående

nyanläggningar

Placeringar

Andelar i intressesamfund

Övriga aktier och andelar

Masskuldebrevsfordringar

Övriga lånefordringar

Övriga fordringar

FÖRVALTADE MEDEL

Statliga uppdrag

Donationsfondernas medel

Övriga förvaltade medel

RÖRLIGA AKTIVA

Omsättningstillgångar

Material och förnödenheter

Varor under tillverkning

Färdiga produkter

Övriga omsättningstillgångar

Förskottsbetalningar

Fordringar

Långfristiga fordringar

Kundfordringar

Lånefordringar

Uppskjutna skattefordringar

Övriga fordringar

Resultatregleringar

Kortfristiga fordringar

Kundfordringar

Lånefordringar

Uppskjutna skattefordringar

Övriga fordringar

Resultatregleringar

Finansiella värdepapper

Aktier och andelar

Placeringar i penningmarknadsinstrument

Masskuldebrevsfordringar

Övriga värdepapper

Kassa och bank

AKTIVA SAMMANLAGT**PASSIVA****EGET KAPITAL**

Grundkapital

Grundkapital från stiftelser och föreningar

Uppskrivningsfond

Övriga egna fonder

Överskott (underskott) från tidigare räkenskapsperioder

Räkenskapsperiodens överskott (underskott)

MINORITETSANDELAR**AVSÄTTNINGAR**

Avsättningar för pensioner

Övriga avsättningar

FÖRVALTAT KAPITAL

Statliga uppdrag

Donationsfondernas kapital

Övrigt förvaltad kapital

FRÄMMANDE KAPITAL

Långfristigt

Masskuldebrevslån

Lån från finansiella institut och försäkringsanstalter

Lån från offentliga samfund

Lån från övriga kreditgivare

Erhållna förskott

Leverantörsskulder

Övriga skulder/Anslutningsavgifter och övriga skulder

Resultatregleringar

Uppskjutna skatteskulder

Kortfristigt

Masskuldebrevslån

Lån från finansiella institut och försäkringsanstalter

Lån från offentliga samfund

Lån från övriga kreditgivare

Erhållna förskott

Leverantörsskulder

Övriga skulder/Anslutningsavgifter och övriga skulder

Resultatregleringar

Uppskjutna skatteskulder

PASSIVA SAMMANLAGT

Koncernbalansräkningen kan även redovisas i en mer generell form enligt schemat för förkortad koncernbalansräkning.

KONCERNBALANSRÄKNING (förkortad)

AKTIVA

BESTÅENDE AKTIVA

Immateriella tillgångar

Immateriella rättigheter

Övriga utgifter med lång verkningstid

Förskottsbetalningar

Materiella tillgångar

Mark- och vattenområden

Byggnader

Fasta konstruktioner och anläggningar

Maskiner och inventarier

Övriga materiella tillgångar

Förskottsbetalningar och pågående

nyanläggningar

Placeringar

Andelar i intressesamfund

Övriga aktier och andelar

Masskuldebrevsfordringar

Övriga lånefordringar

Övriga fordringar

FÖRVALTADE MEDEL

RÖRLIGA AKTIVA

Omsättningsstillgångar

Fordringar

Långfristiga fordringar

Kortfristiga fordringar

Finansiella värdepapper

Kassa och bank

AKTIVA SAMMANLAGT

PASSIVA

EGET KAPITAL

Grundkapital

Grundkapital från stiftelser och föreningar

Uppskrivningsfond

Övriga egna fonder

Överskott (underskott) från tidigare räkenskapsperioder

Räkenskapsperiodens överskott (underskott)

MINORITETSANDELAR

AVSÄTTNINGAR

Avsättningar för pensioner

Övriga avsättningar

FÖRVALTAT KAPITAL

FRÄMMANDE KAPITAL

Långfristigt räntebärande främmande kapital

Långfristigt räntefritt främmande kapital

Kortfristigt räntebärande främmande kapital

Kortfristigt räntefritt främmande kapital

PASSIVA SAMMANLAGT

6 Noter till bokslutet

I kommunallagen, bokföringslagen och bokföringsförordningen finns bestämmelser om noter till bokslutet. Enligt 3 kap. 2 § i bokföringslagen ska bokslutet ge riktiga och tillräckliga uppgifter om resultatet av den bokföringsskyldiges verksamhet och om dennes ekonomiska ställning (rättvisande bild) med beaktande av arten och omfattningen av den bokföringsskyldiges verksamhet. Tilläggsuppgifter som behövs för detta ska meddelas i noterna. Kommunsektionen har gett en separat allmän anvisning om noter till bokslutet för kommuner och samkommuner.

Syftet med noterna till bokslutet är att komplettera den bokslutsinformation som ges i form av kalkyler så att en riktig och tillräcklig bild ges av verksamhetens resultat och den ekonomiska ställningen. Det är obligatoriskt att offentliggöra noterna som en del av bokslutet.

7 Särredovisade bokslut

I kapitlet redogörs för affärsverks, andra balansenheters och redovisningsmässigt åtskilda enheters bokslutskalkyler och noterna till dem, tablåer över budgetutfallet och verksamhetsberättelser.

7.1 Särredovisade bokslut för affärsverk

Till affärsverkets särredovisade bokslut hör resultaträkning, balansräkning och finansieringsanalys och bilagor till dem samt en tablå över budgetutfallet och en verksamhetsberättelse.

7.1.1 Bokslutskalkyler och nyckeltal för affärsverk

Bokslutskalkyler för affärsverk redovisas för bokslutsåret och det föregående året. I anslutning till kalkylerna redovisas också de nyckeltal som beräknats utgående från dem. Kalkylerna upprättas med iakttagande av schemana för balansräkning, resultaträkning och finansieringsanalys enligt bokföringsnämndens kommunsektions anvisning för affärsverk.

Resultaträkning för kommunala affärsverk

	2017	2016
Omsättning	+	+
Ökning (+) eller minskning (-) i lager av färdiga varor och varor under tillverkning	+/-	+/-
Tillverkning för eget bruk	+	+
Övriga rörelseintäkter	+	+
Understöd och bidrag, från kommunen/samkommunen	+	+
Material och tjänster		
Material, förnödenheter och varor		
Köp under räkenskapsperioden	-	-
Ökning (+) eller minskning (-) av lager	+/-	+/-
Köp av tjänster	-	-
Personalkostnader		
Löner och arvoden	-	-
Lönebikostnader		
Pensionskostnader	-	-
Övriga lönebikostnader	-	-
Avskrivningar och nedskrivningar		
Avskrivningar enligt plan	-	-
Nedskrivningar	-	-
Övriga rörelsekostnader	-	-
Rörelseöverskott (-underskott)	+	+
Finansiella intäkter och kostnader		
Ränteintäkter	+	+
Övriga finansiella intäkter	+	+
Till kommunen/samkommunen betalda räntekostnader	-	-
Till övriga betalda räntekostnader	-	-
Ersättning för grundkapital	-	-
Övriga finansiella kostnader	-	-
Överskott (underskott) före extraordinära poster	+	+
Extraordinära intäkter och kostnader		
Extraordinära intäkter	+	+
Extraordinära kostnader	-	-
Överskott (underskott) före överföring till reserver	+	+
Ökning (-) eller minskning (+) av avskrivningsdifferens	-/+	-/+
Ökning (-) eller minskning (+) av reserver	-/+	-/+
Ökning (-) eller minskning (+) av fonder	-/+	-/+
Inkomstskatt	-	-
Räkenskapsperiodens överskott (underskott)	+ / (-)	+ / (-)

NYCKELTAL FÖR AFFÄRSVERK

Avkastning på placerat kapital, %

Avkastning på kommunens placerade kapital, %

Vinst, %

NYCKELTAL I RESULTATRÄKNINGEN FÖR AFFÄRSVERK

Nyckeltal i resultaträkningen för affärsverk är:

Avkastning på placerat kapital, %

= 100 * (Överskott/underskott före extraordinära poster + Till kommunen/samkommunen betalda räntekostnader + Till övriga betalda räntekostnader + Ersättning för grundkapital) / (Eget kapital + Placerat räntebärande främmande kapital + Avskrivningsdifferens och reserver)

Med räntebärande främmande kapital avses posterna 1–5 för långfristigt och kortfristigt främmande kapital i affärsverkets balansräkning (Masskuldebrevslån, Lån från finansiella institut och försäkringsanstalter, Lån från kommunen/samkommunen, Lån från offentliga samfund, Lån från andra kreditgivare). Även långfristiga lån med så kallad nollränta är placerat kapital.

Nyckeltalets balansposter räknas som ett medeltal av värdena vid räkenskapsperiodens början och slut.

Nyckeltalet anger avkastningen på affärsverkets placerade kapital, dvs. mäter affärsverkets relativa lönsamhet. Nyckeltalets jämförbarhet mellan olika affärsverk kan försvagas av det faktum att bokföringsvärdet för tillgångar bland bestående aktiva kan avvika väsentligt från det verkliga värdet.

Avkastning på kommunens placerade kapital, %

= 100 * (Överskott/underskott före extraordinära poster + Till kommunen betalda räntekostnader + Ersättning för grundkapital)/(Eget kapital + Lån från kommunen/samkommunen + Avskrivningsdifferens och reserver)

Även långfristiga lån med så kallad nollränta från kommunen beaktas i nyckeltalen som placerat kapital.

Nyckeltalets balansposter räknas som ett medeltal av värdena vid räkenskapsperiodens början och slut.

Nyckeltalet anger avkastningen på kommunens placerade kapital i affärsverket. Avkastningsprocenten på kommunens placerade kapital är inte samma sak som ersättning för grundkapital eller intern låneränta, eftersom man vid beräkningen av avkastningsprocenten på det placerade kapitalet utöver nämnda poster även beaktar underskotts-/överskottsposter samt avskrivningsdifferens och reserver.

Vinst, %

= 100 * (Under-/överskott före reserver / Omsättning)

Nyckeltalet anger hur stor procentuell andel affärsverkets underskott/överskott före reserver och skatter utgör av omsättningen. Om procenttalet är negativt, går affärsverkets verksamhet med förlust.

FINANSIERINGSANALYS FÖR KOMMUNALA AFFÄRSVERK**Verksamhetens kassaflöde**

Rörelseöverskott (-underskott)	± XX		± XX	
Avskrivningar och nedskrivningar	+ XX		+ XX	
Finansiella intäkter och kostnader	± XX		± XX	
Extraordinära poster	± XX		± XX	
Inkomstskatt	- XX		- XX	
Korrektivposter till internt tillförda medel	± XX		± XX	
	<u>± XX</u>	± XX	<u>± XX</u>	± XX

Investeringskassaflöde

Investeringsutgifter	- XX		- XX	
Finansieringsandelar för investeringsutgifter	+ XX		+ XX	
Inkomster från försäljning av tillgångar bland bestående aktiva	+ XX	- XX	+ XX	- XX

Verksamhetens och investeringarnas kassaflöde

		<u>± XX</u>		<u>± XX</u>
--	--	-------------	--	-------------

Finansieringskassaflöde

Förändringar i utlåningen

Ökning av utlåningen till kommunen/samkommunen	- XX		- XX	
Ökning av utlåningen till övriga	- XX		- XX	
Minskning av utlåning till kommunen/samkommunen	+ XX		+ XX	
Minskning av utlåningen till övriga	+ XX	± XX	+ XX	± XX

Förändringar i lånestocken

Ökning av långfristiga lån från kommunen/samkommunen	+ XX		+ XX	
Ökning av långfristiga lån från övriga	+ XX		+ XX	
Minskning av långfristiga lån till kommunen/samkommunen	- XX		- XX	
Minskning av långfristiga lån från övriga	- XX		- XX	
Förändring i kortfristiga lån från kommunen/samkommunen	± XX		± XX	
Förändring i kortfristiga lån från övriga	± XX	± XX	± XX	± XX

Förändringar i eget kapital

		± XX		± XX
--	--	------	--	------

Övriga förändringar i likviditeten

Förändringar i förvaltade medel och förvaltad kapital	± XX		± XX	
Förändring i omsättningstillgångar	± XX		± XX	
Förändringar i fordringar på kommunen/samkommunen	± XX		± XX	
Förändringar i fordringar på övriga	± XX		± XX	
Förändring i räntefria skulder från kommunen/samkommunen	± XX		± XX	
Förändring i räntefria skulder från övriga	± XX	± XX	± XX	± XX

Finansieringskassaflöde

		± XX		± XX
--	--	------	--	------

Förändring i likvida medel

		± XX		± XX
--	--	------	--	------

Förändring i likvida medel

Likvida medel 31.12	XX		XX	
Likvida medel 1.1	XX	± XX	XX	± XX

NYCKELTAL FÖR AFFÄRSVERK

Verksamhetens och investeringarnas kassaflöde under 5 år, 1 000 €

Intern finansiering av investeringar, %

Låneskötselbidrag

Likviditet, kassadagar

Quick ratio

Current ratio

NYCKELTAL I FINANSIERINGSANALYSEN FÖR AFFÄRSVERK

Nyckeltalen i finansieringsanalysen för kommunala affärsverk är följande:

INVESTERINGAR

Verksamhetens och investeringarnas kassaflöde och hur den uppkommer

Finansieringsanalysens mellanresultat *Verksamhetens och investeringarnas kassaflöde* är redan i sig ett nyckeltal som med ett positivt belopp (överskott) anger hur mycket av kassaflödet som blir kvar för nettoutlåning, låneamorteringar och stärkande av likviditeten, medan ett negativt belopp (underskott) anger att utgifterna måste täckas antingen genom minskning av de befintliga likvida medlen eller genom låntagning.

Med hjälp av mellanresultatet *Verksamhetens och investeringarnas kassaflöde* för bokslutsåret och de fyra föregående åren kan man följa upp självfinansieringen av investeringar under en längre tid. Självfinansieringskravet uppfylls om det sammanräknade kassaflödet från de olika åren är positivt i bokslutet för det senast avslutade räkenskapsåret. Verksamhetens och investeringarnas sammanräknade kassaflöde från de olika åren bör inte konstant ligga på minus.

Intern finansiering av investeringar, %

= $100 * (\text{Överskott (underskott) före extraordinära poster} + \text{Avskrivningar och nedskrivningar} - \text{Inkomstskatter}) / \text{Egen anskaffningsutgift för investeringar}$

Nyckeltalet Intern finansiering av investeringar visar hur stor del av den egna anskaffningsutgiften för investeringar som finansierats med egentliga internt tillförda medel (utan extraordinära inkomster). Om talet hundra subtraheras med nyckeltalet, får man den procentandel av investeringen som kommunen finansierat genom kapitalfinansiering, dvs. genom försäljning av tillgångar bland bestående aktiva, genom lån eller genom minskning av likvida medel.

Med egenanskaffningsutgift för investeringar avses finansieringsanalysens investeringsutgifter minskade med finansieringsandelarna i finansieringsanalysen.

RÄNTOR OCH AMORTERINGAR

Låneskötselbidrag

= $(\text{Överskott (underskott) före extraordinära poster} + \text{Avskrivningar och nedskrivningar} + \text{Räntekostnader} - \text{Inkomstskatter}) / (\text{Räntekostnader} + \text{Amorteringar på lån})$

Låneskötselbidraget visar om affärsverkets interna finansiering räcker till för räntor och amorteringar på främmande kapital. Om över 20 % av affärsverkets lånestock består av bulletlån beaktas vid beräkningen av nyckeltalet som amorteringsbelopp en kalkylmässig årlig amortering som motsvarar en åttandedel av lånestocken per 31.12.

Den interna finansieringen räcker till för räntor och amorteringar om nyckeltalets värde är 1 eller större. Om nyckeltalets värde är mindre än 1, måste man ta nya lån, sälja

affärsverkets egendom eller minska de likvida medlen för att klara av skötseln av det främmande kapitalet..

Genom att följa upp nyckeltalet under flera år får man en tillförlitlig bild av affärsverkets förmåga att sköta sina lån. Affärsverkets förmåga att sköta sina lån är god när nyckeltalets värde överstiger 2, tillfredsställande när nyckeltalet är 1–2 och svag när nyckeltalets värde understiger 1.

LIKVIDITET

Likviditet (kassadagar)

= 365 dagar x Likvida medel 31.12 / Kassabetalningar under räkenskapsperioden

Affärsverkets likviditet uttrycks i kassadagar. Nyckeltalet anger hur många dagars kassabetalningar som kan täckas med affärsverkets likvida medel.

Till likvida medel räknas finansiella värdepapper samt kassa och banktillgodohavanden. Hos affärsverk kan nyckeltalet påverkas av bland annat användning av ett samlingskonto. Ett samlingskonto för affärsverket och centralkassan upptas i balanskontogruppen *Fordringar hos kommunen/samkommunen*, vilket innebär att affärsverket inte nödvändigtvis har några egna penningmedel alls. Kassabetalningarna består av följande poster i affärsverkets resultaträkning och finansieringsanalys för räkenskapsperioden:

Resultaträkningen:

Material och tjänster

Personalkostnader

Övriga rörelsekostnader

– Ökning av lager av färdiga varor och varor under tillverkning

– Tillverkning för eget bruk

Till kommunen/samkommunen betalda räntekostnader

Till övriga betalda räntekostnader

Ersättning för grundkapital

Inkomstskatt

Övriga finansiella kostnader

Finansieringsanalysen:

Investeringsutgifter

Ökningar av utlåningen till kommunen/samkommunen

Ökningar av utlåningen till övriga

Minskning av långfristiga lån från kommunen/samkommunen

Minskning av långfristiga lån från övriga

Likviditeten kan även beskrivas med en månatlig sifferserie eller grafiskt. Som likvida medel anges då antingen det genomsnittliga dagssaldot i månaden eller saldot en viss dag i månaden. Som kassabetalningar används utbetalningarna ur kassan under månaden och som dagskoefficient 30 dagar.

Quick ratio

= (Kassa och banktillgodohavanden + Finansiella värdepapper + Kortfristiga fordringar) / (Kortfristigt främmande kapital – Erhållna förskott)

Quick ratio, dvs. kassalikviditeten, visar i vilken mån kortfristiga lån kan täckas med kortfristigt bundna medel. Nyckeltalet kan jämföras endast mellan affärsverk inom samma bransch. Ett nyckeltal över 1 är bra, 0,5–1 är tillfredsställande och under 0,5 svagt.

Current ratio

= (Omsättningstillgångar + Kortfristiga fordringar + Finansiella värdepapper + Kassa- och banktillgodohavanden) / (Kortfristigt främmande kapital – Erhållna förskott)

Current ratio, dvs. balanslikviditeten, visar förhållandet mellan omsättningstillgångar och kortfristiga skulder. Nyckeltalet fungerar bäst vid jämförelse av affärsverk inom samma bransch, men det lämpar sig bättre än quick ratio för jämförelse av också företag i olika branscher. Ett nyckeltal över 2 är bra, 1–2 är tillfredsställande och under 1 svagt.

BALANSRÄKNING FÖR KOMMUNALA AFFÄRSVERK**AKTIVA****A BESTÅENDE AKTIVA****I Immateriella tillgångar**

1. Immateriella rättigheter
2. Övriga utgifter med lång verkningstid
3. Förskottsbetalningar

II Materiella tillgångar

1. Mark- och vattenområden
2. Byggnader
3. Fasta konstruktioner och anläggningar
4. Maskiner och inventarier
5. Övriga materiella tillgångar
6. Förskottsbetalningar och pågående nyanläggningar

III Placeringar

1. Aktier och andelar
2. Masskuldebrevsfordringar
3. Övriga lånefordringar
4. Övriga fordringar

B FÖRVALTADE MEDEL

1. Statliga uppdrag
2. Donationsfondernas medel
3. Övriga förvaltade medel

C RÖRLIGA AKTIVA**I Omsättningstillgångar**

1. Material och förmödenheter
2. Varor under tillverkning
3. Färdiga produkter
4. Övriga omsättningstillgångar
5. Förskottsbetalningar

II Fordringar**Långfristiga fordringar**

1. Kundfordringar
 2. Lånefordringar
 3. Fordringar på kommunen/samkommunen
 4. Övriga fordringar
 5. Resultatregleringar
- Kortfristiga fordringar**
1. Kundfordringar
 2. Lånefordringar
 3. Fordringar på kommunen/samkommunen
 4. Övriga fordringar
 5. Resultatregleringar

III Finansiella värdepapper

1. Aktier och andelar
2. Placeringar i penningmarknadsinstrument
3. Masskuldebrevsfordringar
4. Övriga värdepapper

IV Kassa och bank**AKTIVA SAMMANLAGT****PASSIVA****A EGET KAPITAL****I Grundkapital**

- II Uppskrivningsfond
- III Övriga egna fonder
- IV Överskott (underskott) från tidigare räkenskapsperioder
- V Räkenskapsperiodens överskott (underskott)

B AVSKRIVNINGSDIFFERENS OCH RESERVER

1. Avskrivningsdifferens
2. Reserver

C AVSÄTTNINGAR

1. Avsättningar för pensioner
2. Övriga avsättningar

D FÖRVALTAT KAPITAL

1. Statliga uppdrag
2. Donationsfondernas kapital
3. Övrigt förvaltad kapital

E FRÄMMANDE KAPITAL**I Långfristigt**

1. Masskuldebrevslån
2. Lån från finansiella institut och försäkringsanstalter
3. Lån från kommunen/samkommunen
4. Lån från offentliga samfund
5. Lån från övriga kreditgivare
6. Erhållna förskott
7. Leverantörsskulder
8. Räntefria skulder från kommunen/samkommunen
9. Övriga skulder/Anslutningsavgifter och övriga skulder
10. Resultatregleringar

II Kortfristigt

1. Masskuldebrevslån
2. Lån från finansiella institut och försäkringsanstalter
3. Lån från kommunen/samkommunen
4. Lån från offentliga samfund
5. Lån från övriga kreditgivare
6. Erhållna förskott
7. Leverantörsskulder
8. Räntefria skulder från kommunen/samkommunen
9. Övriga skulder/Anslutningsavgifter och övriga skulder
10. Resultatregleringar

PASSIVA SAMMANLAGT**NYCKELTAL FÖR AFFÄRSVERK****Soliditetsgrad, %****Relativ skuldsättningsgrad, %****Skulder och ansvar i procent av driftsinkomsterna, % [2017]****Accumulerat överskott (underskott), 1 000 €****Lånestock 31.12, 1 000 €****Lånefordringar 31.12, 1 000 €**

NYCKELTAL I BALANSRÄKNINGEN FÖR AFFÄRSVERK

De nyckeltal som räknas ut utgående från balansräkningen för kommunala affärsverk visar affärsverkets soliditet, ackumulerade över- eller underskott och skuldsättning.

Soliditetsgrad, %

= $100 * (\text{Eget kapital} + \text{Avskrivningsdifferens och reserver}) / (\text{Hela kapitalet} - \text{Erhållna förskott})$

I formeln avses med hela kapitalet passivsidans balansomslutning. Soliditetsgraden mäter affärsverkets soliditet, förmåga att bära underskott och kapacitet att klara av sina åtaganden på lång sikt.

Relativ skuldsättningsgrad, %

= $100 * (\text{Främmande kapital} - \text{Erhållna förskott}) / \text{Driftsinkomster}$

Nyckeltalet anger hur stor del av affärsverkets driftsinkomster som skulle behövas för återbetalning av det främmande kapitalet. I nyckeltalets täljare införs hela det främmande kapitalet i det granskade årets bokslut, efter avdrag för erhållna förskottsavgifter. Driftsinkomsterna består av räkenskapsperiodens omsättning, övriga intäkter av affärsverksamheten samt stöd och bidrag från kommunen/samkommunen.

Den relativa skuldsättningsgraden är ett mer användbart nyckeltal än soliditetsgraden när man vill göra jämförelser mellan olika affärsverk, eftersom åldern på tillgångarna bland bestående aktiva, värderingen av dem och avskrivningsmetoden inte påverkar nyckeltalets värde.

Ju lägre värde nyckeltalet har, desto bättre möjligheter har affärsverket att klara av återbetalningen av skulder genom intern finansiering.

Skulder och ansvar i procent av driftsinkomsterna

= $100 * (\text{Främmande kapital} - \text{Erhållna förskott} + \text{Hyresansvar}) / \text{Driftsinkomster}$

Nyckeltalet anger hur stor del av affärsverkets driftsinkomster som skulle behövas för återbetalning av det främmande kapitalet när också hyresansvar likställs med främmande kapital. I nyckeltalets täljare införs hela det främmande kapitalet i det granskade årets bokslut, efter avdrag för erhållna förskottsavgifter. Därtill antecknas i täljaren de hyres- och leasingansvar som lagts fram i noterna enligt anvisningarna. Driftsinkomsterna består av räkenskapsperiodens verksamhetsintäkter, skatteinkomster och statsandelar för driftsekonomin.

Nyckeltalet beaktar bättre projekt som finansierats enligt olika modeller, såsom finansieringsleasingavtal, och som inte tas upp som skuld i kommunens balansräkning. [2017]

Akkumulerat överskott (underskott)

= Överskott (underskott) från tidigare räkenskapsperioder + Räkenskapsperiodens överskott (underskott)

Nyckeltalet visar i vilken mån affärsverket har ackumulerat överskott som kan användas under kommande år eller ackumulerat underskott som måste täckas under de kommande åren.

Lånestock 31.12

= Främmande kapital - (Erhållna förskott + Leverantörsskulder + Resultatregleringar + Övriga skulder + Räntefria skulder från kommunen/samkommunen) [2017]

Med affärsverkets lånestock avses främmande kapital som löper med ränta. Till lånestocken räknas då hela det främmande kapitalet med avdrag för erhållna förskott, leverantörsskulder, resultatregleringar och övriga skulder samt räntefria skulder från kommuner/samkommuner. För att lånestocken ska kunna beräknas direkt utgående från balansräkningen i verksamhetsberättelsen ska räntebärande lån inte bokföras bland de nämnda posterna som avdras.

Lånefordringar 31.12

= Masskuldebrevsfordringar och övriga lånefordringar som upptagits bland placeringar

Med lånefordringar avses utgivna lån för finansiering av investeringar som ägs av kommunen eller av andra samfund och som bokförts bland bestående aktiva.

7.1.2 Tablå över budgetutfallet som godkänts av affärsverkets direktion

I affärsverkets bokslut ska ges en tablå över budgetutfallet för de mål som direktionen godkänt för affärsverket angående resultaträknings-, investerings- och finansieringsdelen. Om affärsverket har olika uppgifter, specificeras tablåen över utfallet i resultaträkningsdelen enligt uppgift i tablåen över driftsekonomidelen. I tablåen iaktas motsvarande framställningssätt som i motsvarande tablåer över kommunens budgetutfall.

7.1.3 Verksamhetsberättelse för affärsverk

Direktionen ska upprätta en verksamhetsberättelse där man redogör för hur de mål som uppställts i budgeten har uppnåtts under räkenskapsperioden. Verksamhetsberättelsen är en del av affärsverkets bokslut. I verksamhetsberättelsen ska också ges uppgifter om sådana väsentliga saker förknippade med affärsverkets ekonomi som inte ska redo visas i resultat- eller balansräkningen eller finansieringsanalysen. Till sådana omständigheter hör åtminstone en uppskattning av den sannolika kommande utvecklingen samt uppgifter om hur den interna kontrollen och riskhanteringen är ordnad och om de centrala slutsatserna. Verksamhetsberättelsen upprättas med tillämpning av kommunsektionens anvisningar om kommunens verksamhetsberättelse. En kort beskrivning av affärsverkets verksamhet får också gärna ingå i verksamhetsberättelsen.

Direktionen ska i verksamhetsberättelsen lägga fram förslag till behandling av räkenskapsperiodens resultat. Med räkenskapsperiodens resultat avses då räkenskapsperiodens överskott eller underskott före överföringar till reserver. Fullmäktige eller samkommunens stämman fattar beslut om behandlingen av resultatet i samband med godkännandet av bokslutet.

7.1.4 Noter till bokslutet för affärsverk

De uppgifter som ska ges i noterna till balansräkningen, resultaträkningen och finansieringsanalysen för affärsverk sammanfattas per affärsverk som en egen helhet i respektive affärsverks bokslut, förutom att de tas in i kommunens noter till bokslutet. Noterna upprättas med tillämpning av kommunsektionens allmänna anvisning om noter till bokslutet för kommuner och samkommuner.

7.1.5 Affärsverkens inverkan på kommunens ekonomi

Om kommunen har ett affärsverk enligt kommunallagen, ska kommunens bokslut innehålla kalkyler där affärsverkets inverkan på kommunens resultat för räkenskapsperioden och finansieringen av verksamheten framgår. Avsikten med kalkylerna är också att på visa hur tablån över budgetutfallet och bokslutskalkylerna avviker från varandra på grund av affärsverksbildningen. I kommunens budget och tablå över budgetutfallet behandlas affärsverket som en extern ekonomienhet, medan det i bokslutet utgör en del av kommunens ekonomi. I samband med kalkylerna bör de centrala faktorerna i dem analyseras och principerna för bland annat den interna prissättningen beskrivas.

I resultaträkningarna framgår skillnaderna bland annat av verksamhetsinkomsterna och verksamhetsutgifterna samt av bidragen och avskrivningarna. Då affärsverkets verksamhet är lönsam, uppvisar kommunens bokslut i allmänhet ett väsentligt bättre resultat än resultatet i budgeten och tablån över budgetutfallet.

Även finansieringsdelen i tablån över budgetutfallet och bokslutets finansieringsanalys skiljer sig från varandra i fråga om den interna finansieringen, investeringsutgifterna och investeringsinkomsterna samt i fråga om ökningen och återbäringen av kapital. Om kommunen har betydande affärsverk, är investeringsutgifterna och låntagningen i allmänhet betydligt större i bokslutets finansieringsanalys än i budgeten och i tablån över budgetutfallet.

Affärsverkets inverkan på kommunens resultat

Affärsverkets inverkan på kommunens resultat presenteras i en jämförelsetabell som innehåller tablån över resultaträkningsdelens budgetutfall, affärsverkens resultaträkningar sammanlagt och kommunens resultaträkning i bokslutet. Dessutom kan man ha elimineringskolumner för kommunen och affärsverken och förklaringar i anslutning till dem för att klargöra skillnaderna enligt exemplet nedan.

Jämförelsetablån visar kommunens resultatbildning utan affärsverkens inverkan. Kalkylen kan jämföras med en situation där kommunen har bolagiserat eller helt lagt ut sin affärsverksamhet. Kolumnen Affärsverken sammanlagt visar bland annat affärsverksamhetens inverkan på kommunens verksamhets och årsbidrag och avskrivningar. Av elimineringskolumnerna framgår vad skillnaderna mellan bokslutets resultaträkning och tablån över budgetutfallet beror på.

AFFÄRSVERKEN'S INVERKAN PÅ KOMMUNENS RESULTAT FÖR RÄKENSKAPSPERIODEN

	Kommunens resultaträknings- del i tablån över utfallet	Affärs- verkens resultaträk- ningsdel	Elimineringar och rättelser <u>Kommunen Affärsverken</u>		Kommunens resultaträkning i bokslutet
Verksamhetsinkomster					
Försäljningsinkomster					
Externa	30 000	16 300			46 300
Interna	5 000	2 500	1)	-5 000 -2 500	0
Avgiftsintäkter					0
Externa	4 200				4 200
Interna					0
Understöd och bidrag					0
Interna (från kommunen)		2 000	2)	-2 000	0
Övriga verksamhetsintäkter					0
Tillverkning för eget bruk		10 000	3)	-200	9 800
Verksamhetskostnader					0
Personalkostnader	-25 000	-2 000			-27 000
Köp av tjänster					0
Externa	-8 000	-4 000			-12 000
Interna	-2 500	-5 000	1)	2 500 5 000	0
Material, förnödenheter och varor					0
Köp under räkenskapsperioden		-3 000			-3 000
Förändring av lager		420			420
Bidrag					0
Interna (till affärsverket)	-2 000		2)	2 000	0
Övriga verksamhetskostnader	-500				-500
Verksamhetsbidrag	1 200	17 220		-700 500	18 220
Skatteinkomster	15 150				15 150
Statsandelar	8 700				8 700
Finansiella intäkter och kostnader					
Ränteintäkter					
Interna (från affärsverket)	1 007		4)	-1 007	0
Övriga finansiella intäkter					
Interna (aff. ersättning för grundkapitalet)	960		5)	-960	0
Räntekostnader					
Externa	-2 500	-1 080			-3 580
Interna		-1 007	4)	1 007	0
Ersättning för grundkapital		-960	5)	960	0
Övriga finansiella kostnader					
Årsbidrag	24 517	14 173		-2 667 2 467	38 490
Avskrivningar och nedskrivningar					
Avskrivningar enligt plan	-22 050	-13 950	6)	50	-35 950
Nedskrivningar					
Extraordinära poster					
Extraordinära intäkter					
Extraordinära kostnader					
Räkenskapsperiodens resultat	2 467	223		-2 667 2 517	2 540

Förklaringar till posterna:

- 1) Intern försäljning och interna köp mellan affärsverket och de övriga enheterna inom kommunen elimineras.
- 2) Kommunens verksamhetsbidrag till affärsverket elimineras.
- 3) Försäljning och köp av interna tjänster elimineras.
Interna köp (5000) omfattar internt bidrag (200) som inte tas med i kommunens resultaträkning.
- 4) Intern ränta elimineras.
- 5) Avkastningen på affärsverkets grundkapital elimineras.
- 6) Avskrivning på aktiverat internt bidrag elimineras (200*25 %).

Affärsverkets inverkan på finansieringen av verksamheten

Affärsverkets inverkan på finansieringen av kommunens verksamhet presenteras i en jämförelsetabell som innehåller tablån över budgetutfallet i kommunens finansieringsdel, affärsverkens finansieringsanalyser sammanlagt och finansieringsanalysen i kommunens bokslut. Dessutom kan man ha elimineringskolumner för kommunen och affärsverken och förklaringar i anslutning till dem för att klargöra skillnaderna enligt exemplet nedan.

Jämförelsetablån visar finansieringen av verksamheten utan affärsverkens inverkan. Kolumnen Affärsverken sammanlagt visar affärsverksamhetens inverkan på kommunens interna finansiering, investeringar, kapitalfinansiering och likviditet. Av elimineringskolumnerna framgår vad skillnaderna mellan bokslutets resultaträkning och tablån över budgetutfallet beror på.

AFFÄRSVERKEN S INVERKAN PÅ KOMMUNENS RESULTAT FÖR RÄKENSKAPSPERIODEN

	Kommunens delfinansi- eringsanalys	Affärsverkens finansierings- analys	Elimineringar		Kommunens finansieringsanalys i bokslutet
			Kommunen	Affärsverken	
Verksamhetens kassaflöde					
Intern finansiering					
Årsbidrag	24 517	14 173	1) -2 667	6) 2 467	38490
Investeringskassaflöde					
Investeringsutgifter	-1000	-10000	2) 1000	7) 200	-9800
Finansieringsandelar för investeringsutgifter					
Inkomster från försäljning av tillgångar bland bestående aktiva		2000			2000
Nettokassaflöde från den egentliga verksamheten o	23517	6173	-1667	2667	30690
Finansieringskassaflöde					
Förändringar i utlåningen					
Ökning av utlåningen	-600		3) 600		0
Minskning av utlåningen	1678		4) -1678		0
Förändringar i lånestocken					
Ökning av långfristiga lån		2200		8) -600	1600
Minskning av långfristiga lån		-3478		9) 1678	-1800
Förändring i kortfristiga lån					
Förändringar i eget kapital					
Förändring i grundkapitalet		1000		10) -1000	0
Övriga förändringar i likviditeten					
Förändring i omsättningsstillgångar		-420			-420
Förändring i fordringar		-2500		11) 2500	0
Förändring i räntefria skulder	2500	500	5) -2500		500
Finansieringskassaflöde	3578	-2698	-3578	2578	-120
Förändring i likvida medel	27095	3475	-5245	5245	30570
Förändring i likvida medel					
Likvida medel 31.12	5045	3475			30570
Likvida medel 1.1	0	0			0
	5045	3475			30570

Förklaringar till elimineringar:

Kommunens finansieringsanalysdel:

1) Intern försäljning till affärsverket	-5000
Köp av tjänster från affärsverket	2500
Bidrag till affärsverket	2000
Tillverkning för eget bruk	-200
Intern ränta från affärsverket	-1007
Intern ersättning för grundkapitalet	-960
	-2667

2) Ökning av grundkapitalet	1000
3) Nytt lån till affärsverket	600
4) Amortering på affärsverkets lån	-1678
5) Ökning av intern leverantörsskuld	-2500

Affärsverkets finansieringsanalysdel:

6) Affärsverkets interna försäljning	-2500
Verksamhetsbidrag från kommunen	-2000
Köp av tjänster från kommunen	5000
Intern ränta till kommunen	1007
Intern ersättning för grundkapitalet	960
	2467

7) Internt bidrag	200
8) Nytt lån från kommunen	-600
9) Amortering på kommunens lån	1678
10) Ökning av grundkapitalet*)	-1000
11) Ökning av interna fordringar	2500

*) En minskning av grundkapitalet har ingen effekt för kassaflödet

7.2 Boksluten för övriga särredovisade enheter

Boksluten för andra balansenheter upprättas med samma scheman som bokslutet för ett kommunalt affärsverk. Balansenhetens tablå över budgetutfallet, uppgifter om verksamhetsberättelsen och noter till bokslutet ingår i kommunens respektive bokslutsuppgifter. Om kommunen har fonder som ska behandlas som balansenheter, iakttas vid upprättandet av bokslutskalkylerna för dem i tillämpliga delar bokslutskalkylerna för affärsverk.

8 Underskrifter och anteckningar

Kommunstyrelsen är ansvarig för upprättandet av kommunens bokslut. Utöver ledamöterna i kommunstyrelsen undertecknas bokslutet även av kommundirektören eller borgmästaren, som är föredragande för kommunstyrelsen och som under kommunstyrelsen leder skötseln av kommunens ekonomi och annan verksamhet. I allmänhet undertecknas bokslutet av kommunstyrelsens ordinarie ledamöter. Om någon ledamot är förhindrad, kan ersättaren underteckna bokslutet på ledamotens vägnar. Den som under tecknar bokslutet kan framföra avvikande mening om bokslutet, varvid ett yttrande om detta ska tas in i bokslutet.

9 Handlingar som bekräftar bokslutet

För att bekräfta bokslutet ska specifikationer till balansräkningen upprättas. De är detaljerade förteckningar över balansposternas innehåll. Anvisningar för upprättande av specifikationer till balansräkningen finns i den allmänna anvisningen om upprättande av balansräkning för kommuner och samkommuner. Anvisningar om upprättande av noter till balansräkningen och verifikationen till noterna ges i en separat allmän anvisningar om noter till kommuners och samkommuners bokslut.