



Bokföringsnämndens kommunsektion

UTLÅTANDE 126
12.10.2021

UTLÅTANDE OM PERIODISERING AV STATSUNDERSTÖDET FÖR KOSTNADER SOM COVID19-PANDEMIN ORSAKAT INOM SOCIAL- OCH HÄLSOVÅRDEN I KOMMUNERNAS OCH SAMKOMMUNERNAS BOKFÖRING

Bokföringsnämndens kommunsektion ger på eget initiativ ett utlåtande om periodisering av statsunderstödet för social- och hälsovårdens kostnader för covid-19-pandemin i kommunernas och samkommunernas bokföring.

Statsunderstödet för kostnaderna för 2021 betalas i enlighet med förordningen i två poster. Utbetalningen av åtminstone den andra posten sker först under 2022. Kommunerna får inte nödvändigtvis beslut om den andra posten av statsunderstödet, eller så hinner kommunerna inte få understödet före beredningen av bokslutet för 2021. Kommunsektionen ger detta utlåtande för att se till att statsunderstödet behandlas enhetligt i bokslutet för 2021.

Bakgrund

Enligt 2 § i statsrådets förordning (860/2021) beviljas understöd inom ramen för det anslag som reserverats i statsbudgeten för social- och hälsovårdskostnader orsakade av covid-19-pandemin. Understödet fördelas i verksamhetsbaserade understödsposter, en understödspost för övriga direkta kostnader, en behovsprövad andel samt understöd för att täcka sådana särskilda kostnader som avses i 12 §. Beloppen för de verksamhetsbaserade understödsposternas enhetsersättningar anges i förordningen. Om en sökande påvisar att enhetskostnaderna föranledda av någon verksamhet är avsevärt högre än de genomsnittliga enhetskostnaderna i hela landet kan den sökande beviljas tilläggsunderstöd enligt prövning.

Ansökan om understöd görs hos social- och hälsovårdsministeriet, som är statsbidragsmyndighet, på det sätt och vid den tidpunkt som ministeriet meddelat. Separata ansökningar om understöd görs för de kostnader som uppstått januari–augusti 2021 och september–december 2021. Understöd för andra direkta kostnader som avses i 10 § i förordningen får sökas för hela året vid den första ansökningsomgången och behovsprövad andel enligt 11 § och ersättning för särskilda kostnader enligt 12 § får sökas endast vid den andra ansökningsomgången.

Motiveringar

Bokföringslagen

Enligt bokföringslagen är grunden för bokföring av en utgift mottagande av en produktionsfaktor. 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 kap. 4 §).

En omständighet som framgår av bokslutet är väsentlig då utelämnande av eller felaktigheter i den rimligen kan förväntas påverka de besluten som användarna fattar på grundval av bokslutet (BokfL 3 kap. 2a §).

Enligt 5 kap. 1 § i bokföringslagen ska räkenskapsperiodens inkomster tas upp som intäkter i resultaträkningen. Från intäkterna ska som kostnader dras av de utgifter som sannolikt inte längre medför motsvarande inkomst samt förlusterna. Syftet med matchningsprincipen av intäkter och kostnader är att periodisera utgifterna för de räkenskapsperioder då de medför inkomster. Enligt 5 kap. 2 § i bokföringslagen upptas fordringar i balansräkningen till nominellt belopp, dock högst till det sannolika värdet.

När bokslutet upprättas ska försiktighet iaktas oberoende av räkenskapsperiodens resultat (försiktighetsprincipen) (BokfL 3 kap. 3 § 4 punkten). Vid intäktsföring måste man således iaktta tillräcklig återhållsamhet. I bokslutet beaktas endast sådana vinster som har realiserats under räkenskapsperioden.

Bokföringsnämndens kommunsektions allmänna anvisning för att upprätta bokslut och verksamhetsberättelse för kommuner och samkommuner

Prestationsprincipen tillämpas direkt på utgifter och inkomster som hänförs till att motta produktionsfaktorer eller överlåta prestationer. Skatteinkomster, statsandelar, bidrag, understöd, ersättningar eller finansiella transaktioner, till exempel räntor, motsvaras inte av någon bestämd produktionsfaktor eller prestation i kommunens verksamhetsprocess.

Enligt kommunsektionens bokföringsanvisningar ska dessa poster hänföras till en viss räkenskapsperiod till exempel utifrån tidpunkten för redovisning till Skatteförvaltningen (skatteinkomster) eller uppkomsten av en fordringsrätt (statsandelar, understöd) eller betalningsskyldighet (ersättningar, räntor) som grundar sig på lag, avtal eller beslut. I fråga om dessa affärshändelser sker rättelse eller komplettering av bokföring enligt kontant- eller faktureringsprincipen på samma sätt som enligt prestationsprincipen med iakttagande av något av kriterierna i bokföringsanvisningen.

Enligt den allmänna anvisningen innebär komplettering att en utgiftsrest, det vill säga 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, det vill säga inkomster som redan uppstått enligt prestationsprincipen och som på grund av redovisning enligt konstantprincipen inte har redovisats under räkenskapsperioden, ska tas upp som komplettering av inkomster och fordringar.

Bokföringsnämndens kommunsektions allmänna anvisning för att upprätta resultaträkning för kommuner och samkommuner

Enligt anvisningen indelas verksamhetsintäkterna i resultaträkningen i försäljningsintäkter, avgiftsintäkter, subventioner och understöd samt övriga verksamhetsintäkter. I resultaträkningen upptas som en egen grupp understöd, bidrag och andra inkomstöverföringar från staten, Europeiska unionen och andra sammanslutningar när understödet eller bidraget inte utgör ersättning till kommunen för en prestation eller en finansieringsandel för en investering.

Statsrådets förordning om de uppgifter som ska tas upp i kommunens bokslut (525/2020)

Enligt 6 § 1 mom. 3 punkten i statsrådets förordning om de uppgifter som ska tas upp i kommunens bokslut ska noterna om presentation av bokslutet innehålla en redogörelse om uppgifterna för den föregående räkenskapsperioden inte är jämförbara med uppgifterna för den räkenskapsperiod som gått ut. Enligt 8 § 1 mom. 6 punkten i förordningen ska noterna till balansräkningens aktiva innehålla väsentliga poster som ingår i resultatregleringarna.

Bokföringsnämndens utlåtanden

Enligt bokföringsnämndens utlåtande (KILA 666/1983) betraktas de allmänna understöden som inkomster och upptas i form av intäkter för den räkenskapsperiod under vilken den bokföringsskyldige slutgiltigt fått understöden.

När det finns ett villkor för att få understöd enligt vilket understödet för en sammanslutning eller stiftelse ska betalas tillbaka till den som beviljat understödet om det inte har använts för sammanslutningens eller stiftelsens verksamhet inom en bestämd tid, ska understödet som utbetalats till sammanslutningen eller stiftelsen, men som blivit oanvänt helt eller delvis enligt understödsvillkoren, bokföras som skuld.

Ett projektspecifikt specialunderstöd som beviljats en sammanslutning eller stiftelse, men som inte har betalats ut vid räkenskapsperiodens utgång, och som är avsett för att täcka utgifterna som uppkommit under räkenskapsperioden, bokföras som fordran innan bokslutet upprättas. I detta fall som utlåtandet gäller bör noteras att det lämpar sig för en situation där den bokföringsskyldige har fått ett beslut om beviljande av understöd och utbetalningen har kunnat ske på förhand eller i efterhand.

Utlåtande

En stor del av kommunens intäkter är inkomster av understödsnatur som inte innefattar överlåtelse av prestationer. De allmänna understöden hänförs i regel till den räkenskapsperiod då de beviljas.

Vid periodisering av riktade understöd är den centrala principen att understödet hänförs till samma räkenskapsperiod då de utgifter som berättigar till understöd har uppstått eller då den slutliga rätten till understödet har uppkommit på något annat sätt.

I enlighet med försiktighetsprincipen får inkomstbeloppet inte överskattas. I vanliga fall sker detta så att understödet bokförs tidigast när ett beslut om understödet har fattats. För att få en rättvisande bild kan som räkenskapsperiodens intäkt med iakttagande av särskild försiktighet också upptas ett sådant understöd som hänförs till räkenskapsperiodens utgifter och som med säkerhet kommer att beviljas även om något beslut om understödet inte har fattats. Av verifikationen över bokföringen av understödet ska tydligt framgå de antaganden och beräkningsregler som tillämpats för att räkna det bokförda beloppet.

Skillnaden mellan det belopp som tagits upp som understödsinkomst och det slutliga utbetalda understödet bokförs som inkomstjustering för den räkenskapsperiod då det understödsbelopp som betalas ut är känt.

Det riktade understödet för kostnader som covid-19-pandemin orsakat inom social- och hälsovården redovisas under gruppen Stöd och bidrag i resultaträkningens verksamhetsintäkter. De verksamhetsbaserade understödsposterna enligt förordningen och andra poster som med säkerhet kommer att realiseras och kan uppskattas till sitt belopp periodiseras som intäkter och fordringar för räkenskapsperioden 2021 med iakttagande av särskild försiktighet. Den behovsprövade andelen enligt förordningen och andra osäkra poster redovisas med iakttagande av försiktighetsprincipen först när beslutet om dem har fattats.

Med beaktande av kravet på en rättvisande bild i bokslutet och verksamhetsberättelsen enligt 3 kap. 2 § 1 mom. i bokföringslagen ska kommunen i noterna, principerna för upprättade av bokslut och verksamhetsberättelsen ge en redogörelse för hur statsunderstödet påverkar uppkomsten av intäkterna och den ekonomiska ställningen under räkenskapsperioden. Om uppgifterna för den föregående räkenskapsperioden inte är jämförbara med uppgifterna för den räkenskapsperiod som gått ut, ska det även lämnas en redogörelse om detta i noterna. Beloppet av de periodiserade understöden ska vid behov anges i noterna om väsentliga resultatregleringar.