

ALLMÄN ANVISNING FÖR UPPRÄTTANDE AV
BALANSRÄKNING FÖR VÄLFÄRDSOMRÅDEN

BOKFÖRINGSNÄMNDENS VÄLFÄRDSOMRÅDES- OCH KOMMUNSEKTION
Arbets- och näringsministeriet
Helsingfors
19.4.2022

ALLMÄN ANVISNING FÖR UPPRÄTTANDE AV BALANSRÄKNING FÖR VÄLFÄRDSOMRÅDEN

Innehållsförteckning

1 Balansräkningens rättsgrund och principerna för upprättande av balansräkning	4
1.1 Rättsgrund för upprättande av balansräkning	4
1.2 Principer för upprättande av balansräkning	4
1.3 Begränsningar av tillämpningen av bokföringslagen.....	7
2 Bestående aktiva	7
2.1 Definitioner och grupperingar i balansräkningen	7
2.1.1 Immateriella tillgångar	8
2.1.2 Materiella tillgångar	10
2.1.3 Placeringar 11	
2.2 Anskaffningsutgiften och periodiseringen av den	13
2.2.1 Bestämningen av anskaffningsutgiften	13
2.2.2 Periodisering av anskaffningsutgiften för tillgångar bland bestående aktiva	14
3 Förvaltrade medel.....	14
4 Rörliga aktiva.....	15
4.1 Definitioner	15
4.2 Omsättningstillgångar	15
4.2.1 Gruppering av omsättningstillgångar i balansräkningen	15
4.2.2 Värdering och periodisering av omsättningstillgångar	16
4.2.3 Överföringar mellan omsättningstillgångar och bestående aktiva	17
4.3 Finansieringstillgångar.....	17
4.3.1 Fordringar 17	
4.3.2 Finansiella värdepapper	18
4.3.3 Kassa och bank.....	19
4.3.4 Värdering av finansieringstillgångar.....	19
5 Eget kapital	20
5.1 Grundkapital.....	20
5.2 Egna fonder.....	21
5.3 Överskott och underskott	21
6 Avskrivningsdifferens och reserver	22
6.1 Avskrivningsdifferens	22
6.2 Reserver	22
7 Avsättningar.....	23
7.1 Framtida utgifter och förluster	23
7.2 Redovisning av avsättningar i balansräkningen.....	24
8 Förvaltad kapital	25
9 Främmande kapital.....	25
9.1 Gruppering av främmande kapital	25
9.1.1 Masskuldebrevslån.....	26
9.1.2 Lån från finansiella institut och försäkringsanstalter	26

9.1.3 Lån från offentliga samfund.....	26
9.1.4 Lån från övriga kreditgivare	26
9.1.5 Erhållna förskott.....	26
9.1.6 Leverantörsskulder.....	26
9.1.7 Övriga skulder.....	27
9.1.8 Resultatregleringar	27
9.2 Skuld i utländsk valuta.....	28
10 Balansspecifikationer	28
BILAGA Velfärdsområdets balansräkningsschema	
32	

FÖRKORTNINGAR:

BokfL 5:5.3 § 5 kap. 5 § 3 mom. i bokföringslagen (1336/1997)

BokfF 2:4.1 § 6 punkten 2 kap. 4 § 1 mom. 1 punkten i bokföringsförordningen (1339/1997)

BokfN 1453/1997 Bokföringsnämndens utlåtande nr 1453 från 1997

Kommunsektionen 33/1998 Bokföringsnämndens kommunsektions utlåtande nr 33 från 1998

1 Balansräkningens rättsgrund och principerna för upprättande av balansräkning

1.1 Rättsgrund för upprättande av balansräkning

På välfärdsområdets bokföring och bokslut tillämpas utöver lagen om välfärdsområden bokföringslagen (116.1 § i lagen om välfärdsområden). Närmare bestämmelser om den balansräkning, resultaträkning, finansieringsanalys och noterna till dem som ingår i välfärdsområdets bokslut samt om tablån över budgetutfallet och verksamhetsberättelsen, koncernbokslutet och noterna till det samt om delårsrapporterna får utfärdas genom förordning av statsrådet (116.2 § i lagen om välfärdsområden).

Till bokslutet hör en balansräkning och noter till det (117 § i lagen om välfärdsområden). Bestämmelser om det schema som ska användas vid upprättandet av balansräkningen finns i statsrådets förordning om de uppgifter som ska tas upp i välfärdsområdets bokslut. Balansräkningsschemat presenteras i bilaga 1 till denna allmänna anvisning.

Bokföringsnämndens välfärdsområdes- och kommunsektion meddelar anvisningar och avger utlåtanden om tillämpningen av bestämmelserna om bokföring, bokslut, koncernbokslut och verksamhetsberättelse i bokföringslagen, statsrådets förordning om de uppgifter som ska tas upp i välfärdsområdets bokslut och lagen om välfärdsområden (116.3 § i lagen om välfärdsområden). Välfärdsområdes- och kommunsektionens anvisningar och utlåtanden är en del av god bokföringssed inom välfärdsområdena. Med denna allmänna anvisning meddelar välfärdsområdes- och kommunsektionen anvisningar för upprättande av välfärdsområdets balansräkning. Välfärdssamkommunernas balansräkning upprättas också enligt denna anvisning.

Anvisningar om noter till balansräkningen finns i en separat allmän anvisning om noter till välfärdsområdets bokslut.

I denna allmänna anvisning finns hänvisningar till bokföringsnämndens utlåtanden samt till bokföringsnämndens kommunsektions utlåtanden till kommuner och samkommuner. Utlåtandena kan också tillämpas i välfärdsområdenas bokföring när välfärdsområdena inte har fått egna separata anvisningar.

1.2 Principer för upprättande av balansräkning

Vid upprättandet av balansräkningen ska god bokföringssed iakttagas (BokfL 1:3 §). Balansräkningen ger en bild av den ekonomiska ställningen på bokslutsdagen (BokfL 3:1.1 §). För varje post i balansräkningen ska motsvarande uppgifter för närmast föregående räkenskapsperiod anges (jämförelsetal). Om specificeringen av balansräkningen har ändrats, ska jämförelsetalet om möjligt korrigeras. På samma sätt ska förfaras, om jämförelsetalet av någon annat skäl inte är användbart. (BokfL 3:1.2 §)

En rättvisande bild

Bokslutet ska ge en rättvisande bild av den bokföringsskyldiges verksamhetsresultat och ekonomiska ställning i enlighet med väsentlighetsprincipen och med beaktande av arten och omfattningen av den bokföringsskyldiges verksamhet (BokfL 3:2 §). De tilläggsupplysningar som behövs för detta ska lämnas i noterna.

Väsentlighet som bokslutsprincip

En omständighet som framgår av bokslutet 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.

Övriga allmänna bokslutsprinciper

När bokslutet och verksamhetsberättelsen upprättas och när den ingående balansen upprättas ska följande principer iakttas:

- 1) den bokföringsskyldige ska förutsättas fortsätta sin verksamhet,
- 2) konsekvens ska iakttas när principerna och metoderna för upprättande av bokslutet tillämpas från en räkenskapsperiod till en annan,
- 3) uppmärksamhet ska fästas vid affärshändelsernas faktiska innehåll och inte enbart vid deras juridiska form (**innehållsbetoning**),
- 4) försiktighet ska iakttas oberoende av räkenskapsperiodens resultat,
- 5) den ingående balansen ska basera sig på den föregående räkenskapsperiodens utgående balans,
- 6) de intäkter och kostnader som hänför sig till räkenskapsperioden ska tas upp utan hänsyn till datum för betalningen (**prestationsprincipen**),
- 7) varje tillgång och annan post som tas upp bland posterna i balansräkningen ska värderas särskilt för sig, och
- 8) 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**). (BokfL 3:3 §).

Balanskontinuitet

Principen om balanskontinuitet förutsätter att den ingående balansen för räkenskapsperioden motsvarar den utgående balansen för föregående räkenskapsperiod. Balanskontinuiteten iakttas också vid ändring av välfärdsområden enligt 2 § i om indelningen i välfärdsområden och landskap¹.

Enligt god bokföringssed korrigeras väsentliga fel som hänför sig till en tidigare räkenskapsperiod eller en ändring av beräkningspraxisen genom att korrigera posten **Överskott/underskott från tidigare räkenskapsperioder** i eget kapital². Rättelser görs således inte resultatpåverkande utan retroaktivt. Motsvarande korrigering skall också göras i utgående balansräkningen för den tidigare räkenskapsperiod som utgör jämförelseår. Det är inte nödvändigt att göra jämförelseårets resultaträkning jämförbar, men om en rättvisande bild kräver det ska noter ges om ändringens resultatpåverkan ges för att göra det

1

Se även kommunsektionens utlåtande 81/2007 om bokföringsmässig behandling av ändringar i kommunindelningen

2

BokfN 1750/2005 Utlåtande om hur ändringar av bokslutsprinciper och fel som gäller tidigare räkenskapsperioder ska behandlas i bokslutet

möjligt att jämföra räkenskapsperioderna. Om jämförelsekalkylen dock korrigeras, ska ändringarna och grunderna för dem på motsvarande sätt framgå av noterna. Om i verksamhetsberättelsen eller i noterna till bokslutet tas upp bokslut eller nyckeltal för flera räkenskapsperioder, ska också dessa i den mån det är möjligt göras jämförbara eller åtminstone ska det klart nämnas att de eventuellt inte är jämförbara. Smärre poster som hör till tidigare räkenskapsperioder upptas i resultaträkningen och balansräkningen i en post som motsvarar benämningen.³ Fel som uppstått under räkenskapsperioden ska rättas som resultatpåverkande. Skillnaderna i periodiseringen är inte sådana fel som avses i föregående stycke.

BokfF 2:2.1 § ålägger att noterna ska innehålla uppgift om intäkter och kostnader som hänför sig till tidigare räkenskapsperioder samt rättelser av fel, om dessa inte är av ringa betydelse. Noterna ska på motsvarande vis, med beaktande av kravet på rättvisande bild, innehålla specificerad uppgift om de ändringar i eget kapital som förorsakats av ändringar i bokslutsprinciper och rättelser av fel som uppkommit under tidigare räkenskapsperioder.⁴

Konsekvens vid val av metoder

Principen om konsekvens vid val av metoder innebär att sätten att hantera bokslutets omfattnings-, mättnings-, värderings- och hänföringsproblem hanteras på ett så enhetligt sätt som möjligt från en räkenskapsperiod till en annan. Bokföringslagstiftningen innehåller flera alternativa metoder. Välfärdsområdet bör dock kontinuerligt följa den metod som en gång valts och inte ändra den från en räkenskapsperiod till en annan. Byte av metod förutsätter en grundad anledning. Principen om konsekvens berättigar emellertid inte till fortsatt felaktig metod, om felaktigheter har upptäckts. En redogörelse för ändringsgrunderna och hur ändringen påverkar bokslutsuppgifternas jämförbarhet ska ges i noterna (BokfL 3:1.2 § och BokfF 2:2 §).

Försiktighet

Försiktighetsprincipen är en allmän princip som ska följas i bokslutet, enligt vilken man inte ska förutse orealiserade inkomster eller vinster i resultaträkningen, men alla förluster ska förutses.

Försiktighet vid upprättande av balansräkningen förutsätter särskilt att bokslutet och verksamhetsberättelsen tar upp

- endast sådana vinster som har realiserats under räkenskapsperioden,
- alla avskrivningar och nedskrivningar av aktiva,
- uppskrivningar av skulder,
- alla förutsebara förpliktelser och möjliga förluster som har uppkommit under den avslutade eller tidigare räkenskapsperioder, även om de blir kända först efter räkenskapsperiodens utgång. (BokfL 3:3.2 §)

3

Se Kommunsektionens utlåtande 105/2012 om korrigeringar av fel från tidigare år i bokslutet

4

BokfN 1750/2005 Om hur ändringar av bokslutsprinciper och fel som gäller tidigare räkenskapsperioder ska behandlas i bokslutet

När det är fråga om en sådan väsentlig omständighet som avses i 3 kap. 2 a § i bokföringslagen får avvikelser från principen ovan göras endast av särskilda skäl. En sådan avvikelse ska basera sig på lag eller på en bestämmelse eller föreskrift som utfärdats med stöd av lag. Noterna ska innehålla en redogörelse för grunderna för avvikelsen samt en kalkyl över avvikelsens inverkan på räkenskapsperiodens resultat och ekonomiska ställning.

Bekräftande av bokslutet

Bokslutet ska bekräftas med specifikationer till balansräkningen (BokfL 3:13.1 §).

Övriga bestämmelser

Balansräkningens uppställningsform får inte ändras, om det inte är nödvändigt för att den ska ge en rättvisande bild som avses i 3 kap. 2 § i bokföringslagen. (BokfL 1 kap. 8 §). Om det under en enskild benämning i balansräkningen inte förekommer några siffror för denna och föregående räkenskapsperiod, skall benämningen utelämnas ur balansräkningen (BokfL 1:11 §).

1.3 Begränsningar av tillämpningen av bokföringslagen

Anskaffningsutgift

Enligt 116 § i lagen om välfärdsområden tillämpas på upprättande av välfärdsområdets bokslut inte 4 kap. 5 § 2 och 3 mom. i bokföringslagen som gäller indirekta utgifter för anskaffning och tillverkning och upptagande av ränteutgifter för lån i anskaffningsutgiften.

Värderings- och periodiseringsbestämmelser

Enligt 116 § i lagen om välfärdsområden tillämpas inte paragraferna i 5 kap. på upprättande av välfärdsområdets bokslut:

- 2 a § Upptagande av finansiella instrument till verkligt värde samt fonden för verkligt värde
- 2 b § Upptagande av förvaltningsfastigheter till verkligt värde
- 4 § Redovisning av inkomst som intäkt enligt tillverkningsgrad
- 5 b § Upptagande av tillgångar som förvärvats genom finansiella leasingavtal
- 17 § Uppskrivning.

Internationella redovisningsstandarder

Enligt 116 § i lagen om välfärdsområden tillämpas inte 7 a kap. i bokföringslagen på bokslut och koncernbokslut som upprättas enligt internationella redovisningsstandarder.

2 Bestående aktiva

2.1 Definitioner och grupperingar i balansräkningen

Posterna bland aktiva i balansräkningen indelas på basis av användningsändamål och planerad verkningstid i bestående aktiva och rörliga aktiva samt förvaltade medel.

Bestående är sådana poster som är avsedda att stadigvarande ge intäkter under flera räkenskapsperioder (BokfL 4:3 §). I bestående aktiva ingår immateriella och materiella tillgångar samt placeringar.

Med denna allmänna anvisning kompletteras bokföringslagens definition av begreppet bestående aktiva så att **välståndsområdets bestående aktiva utgörs av immateriella och materiella tillgångar vilkas stadigvarande verkningstid omfattar flera räkenskapsperioder samt aktier och andelar i sektorinvesteringar och övriga placeringar, oberoende av om tillgångarna och placeringarna är avsedda att ge inkomst eller inte.** Utvidgningen av begreppet bestående aktiva är motiverat eftersom avsikten med anskaffning av produktionsfaktorer till välfärdssområdets serviceproduktion inte alltid är att skapa inkomster, utan att producera basservice, som antingen på basen av lag och/eller fullmäktiges beslut finansieras med skattemedel. Förutom principen om **utgift mot inkomst** ska välfärdssområdet således vid periodisering av anskaffningsutgifter för produktionsfaktorer med lång verkningstid också tillämpa principen **utgift mot nyttjande av produktionsfaktorer**.

Bestående aktiva indelas i tre huvudgrupper i välfärdssområdets balansräkning: **immateriella tillgångar**, **materiella tillgångar** och **placeringar**. **Förskottsbetalningar** antecknas som sista post i den grupp till vilken motsvarande aktiverade utgift hör. En betalning utgör förskottsbetalning då den tillgång som utgör grund för betalningen inte ännu har mottagits.

2.1.1 Immateriella tillgångar

Immateriella rättigheter

Immateriella rättigheter är välfärdssområdets anskaffningsutgifter för nyttjande- och tillverkningsrättigheter vilka kan överlåtas separat. Aktivering av en immateriell rättighet kommer i fråga då rättigheten stadigvarande ger intäkt eller används som produktionsfaktor under flera räkenskapsperioder och anskaffningsutgiften väsentligt skulle påverka räkenskapsperiodens resultat ifall den skulle bokföras som en årskostnad.

Anskaffningsutgiften för koncessioner, patent, licenser, varumärken och motsvarande rättigheter och tillgångar som hör till de immateriella tillgångarna ska aktiveras. Anskaffningsutgiften för övriga immateriella tillgångar kan aktiveras med iakttagande av särskild försiktighet, om annat inte föranleds av BokfL 5:7–10 §.

Som immateriella rättigheter bland bestående aktiva kan välfärdssområdet bland annat bokföra licenser för adb-program⁵, patent, upphovsrätter och liknande.

Övriga utgifter med lång verkningstid

Som övriga utgifter med lång verkningstid bokförs aktiverade utvecklingsutgifter, likaså aktiverad goodwill, kapitalrabatt och emissionsutgifter för lån. Dessutom kan andra immateriella tillgångar vilka inte hör till någon av ovan nämnda grupper bokföras som övriga utgifter med lång verkningstid.

5

Andra utgifter i anslutning till adb-program än anskaffningsutgiften för licenser har ansetts utgöra övriga utgifter med lång verkningstid. Även anskaffningsutgifter för köpta adb-program kan med beaktande av väsentlighets- och lönsamhetsprinciperna upptas som en post bland övriga utgifter med lång verkningstid. (BokfN 1604/2000).

Exceptionellt stora finansieringsandelar i utgifter för anskaffning av bestående aktiva till andra samfund kan upptas som övriga utgifter med lång verkningstid⁶. Övriga utgifter med lång verkningstid kan förutom ovanstående utgöras av grundläggande förbättring av aktie- och hyreslägenheter⁷ samt utgifter i anslutning till anskaffningen av adb-program utöver licenser. Övriga utgifter med lång verkningstid ska avskrivas enligt plan under sin verkningstid. Om den bokföringsskyldige inte kan uppskatta verkningstiden på ett tillförlitligt sätt, ska utgiften avskrivas under högst 10 år (BokfL 5:11 §).

Utvecklingsutgifter får aktiveras om de väntas generera inkomst under flera räkenskapsperioder. (BokfL 5:8.2)⁸ Maskiner, anläggningar och andra motsvarande tillgångar som anskaffats för utvecklingsverksamheten bokförs som materiella tillgångar och de avskrivas enligt plan under deras verkningstid. Om den bokföringsskyldige inte kan uppskatta verkningstiden på ett tillförlitligt sätt, ska utvecklingsavgifterna avskrivas under högst 10 år. I regel bokförs utvecklingsutgifter dock som kostnad.⁹

Anskaffningsutgiften för goodwill får aktiveras och ska avskrivas enligt plan under sin verkningstid. Om den bokföringsskyldige inte kan uppskatta verkningstiden på ett tillförlitligt sätt, ska goodwillen avskrivas under högst 10 år. (BokfL 5:9 §).¹⁰

Kapitalrabatt som hänför sig till upptagande av lån och därmed jämförbara utgifter samt utgifter för emission av lån får aktiveras med iakttagande av särskild försiktighet. Aktiverade poster ska bokföras som kostnad enligt en plan som baserar sig på lånetiden, dock minst i samma proportion som återbetalningen på lånet. (BokfL 5:10 §) Huvudregeln för nämnda utgifters del är dock att de bokförs som kostnader.

Grundläggnings- och forskningsutgifter upptas som kostnad under räkenskapsperioden (BokfL 5:7 och 5:8.1 §).

6

Behandlingen av en medlemskommuns andel av samkommunens investeringar har bland annat behandlats i kommunsektionens utlåtande 15/1997 och kommunens andelar i finansieringen av en förenings eller ett dotterbolags anskaffningsutgift för bestående aktiva i utlåtande 32/1998.

7

Utgifter för grundliga förbättringar i aktielägenheter antecknas inte som en del av anskaffningsutgift för aktier som berättigar till besittning av bostad (BokfN 1588/1999).

8

Välfärdsområdena iakttar bestämmelserna i bokföringslagen vid periodiseringen av utvecklingsutgifterna. Som ett undantag till bokföringslagen ska utvecklingsutgifter bokföras som övriga utgifter med lång verkningstid.

9

Det bör märkas att forskningsverksamhet inte omfattas av utvecklingsverksamheten. Med utgifter för forskningsverksamhet avses utgifter som förorsakats av metodisk forskningsverksamhet som är nödvändig för att skapa eller förstå nya vetenskapliga eller tekniska rön. Forskningsverksamhet torde kunna betraktas som mera omfattande än utvecklingsverksamhet så att bara en del av de utgifter som gått åt kommer att ingå i utvecklingsverksamheten och utgifter för den. Utvecklingsverksamheten kan sålunda föregås av forskningsverksamhet.

10

Anskaffningsutgiften för goodwill kan uppkomma i samband med ett företagsköp eller företagsomstrukturering då vid köpet betalar mera för företaget än värdet på dess materiella tillgångar. Den överskjutande delen utgör goodwill.

2.1.2 Materiella tillgångar

Mark- och vattenområden

I balansposten **Mark- och vattenområden** upptas jord- och skogsområden, bebyggda och obebyggda tomter och vattenområden. Till den anskaffningsutgift som aktiveras räknas förutom det nominella anskaffningspriset också utgifter för områdets styckning och lagfart samt andra motsvarande direkta utgifter som uppstått för att området ska kunna tas i välfärdsområdets bruk. Den anskaffningsutgift som förorsakas av tomtbildningen, byggandet av kommunaltekniken och betalning av markanvändnings- och utvecklingserättigheter¹¹ kan aktiveras och fogas till tomtens anskaffningsutgift.

Varje mark- och vattenområde följs upp skilt för sig i bokföringen.

Oavsett användningsändamål ska anskaffningsutgiften för ett markområde beaktas som en investeringsutgift och upptas bland bestående aktiva i balansräkningen. Välfärdsområdets markområden utgör i regel egendom som används i serviceproduktionen, såsom bebyggda tomter och gårdsområden. En samfällad skog är ett gemensamt område för de fastigheter som är delägare i skogen. I välfärdsområdets bokföring ändras det inte var ett markområde tas upp eller markområdets anskaffningsutgift, även om marken skulle överföras till en samfällad skog.

Det är motiverat att aktivera de anslutningsavgifter som välfärdsområdet betalar och som inte återbetalas. När det är fråga om en egen tomt upptas anslutningsavgifter som inte återbetalas i balansposten **Mark- och vattenområden** bland bestående aktiva. När det är fråga om en arrendetomt upptas anslutningsavgifter som inte återbetalas som en underpost till balansposten **Mark- och vattenområden** med benämningen **Arrenderättigheter till fastigheter** bland materiella tillgångar i bestående aktiva. Om balansposten innehåller endast aktiverade anslutningsavgifter, rekommenderas det dock att posten ges benämningen **Anslutningsavgifter som hänför sig till fastigheter**.¹²

Byggnader

I balansposten **Byggnader** aktiveras anskaffningsutgiften för de av välfärdsområdets byggnader som används för serviceproduktionen eller vilka kan realiserar eller på vilka annars kan ställas inkomstförväntningar som åtminstone motsvarar det värde till vilka de finns upptagna i balansen. Den oavskrivna anskaffningsutgiften för byggnader som inte uppfyller ovan nämnda villkor bokförs som kostnad.¹³

Anskaffningsutgiften för byggnadens tekniska anordningar såsom hissar, luftkonditionerings-, uppvärmnings- och kylanläggningar samt centralantennar räknas in i anskaff-

¹¹ Kommunsektionens utlåtande 71/2005 om bokföring av byte av outbrutna områden och byggnader.

¹² Kommunsektionens utlåtande 65/2004 om behandlingen av anslutningsavgifter, också Bokföringsnämndens utlåtande 1670/2001.

¹³ Allmän anvisning om avskrivningar enligt plan för välfärdsområdet: Om användningen av en tillgång har upphört i välfärdsområdets serviceproduktion och den inte kommer att användas under de tre följande åren, ska den återstående icke avskrivna utgiftsresten helt avskrivas från bokföringen.

ningsutgiften för den egentliga byggnadsstommen. Vid sammanställandet av avskrivningsplanen beaktas dock att dessa tekniska anordningar måste förnyas tidigare än själva byggnadsstommen.

Som byggnader räknas bostads-, anstalt-, administrations-, skol-, industribyggnader och övriga byggnader. I balansposten **Byggnader** innefattas också konstruktioner såsom bland annat bränsletankar samt lätta t.ex. av trä konstruerade, ofta tillfälliga lager. Utgifter för grundförbättringar av byggnader kan antingen aktiveras som en skild post eller hänföras till byggnadens tillsvidare oavskrivna anskaffningsutgift.

Fasta konstruktioner och anordningar

Fasta konstruktioner och anordningar tas upp som en egen balansgrupp som bl.a. innehåller anskaffningsutgifter för ledningsnät och därtill hörande anordningar samt anskaffningsutgiften för övriga fasta konstruktioner och anordningar som inte utgör till anskaffningsutgift för byggnad. I välfärdsområdets balansräkning ingår vanligtvis inga fasta konstruktioner eller anordningar.

Maskiner och inventarier

Balansposten **Maskiner och inventarier** innefattar transportmedel och övriga maskiner och inventarier. Till transportmedel räknas trafikmedel avsedda för person- och gods-transport såsom bilar och släpvagnar. Övriga maskiner och inventarier är bland annat lyft- och flyttanordningar, jordbyggnadsmaskiner och rörliga arbetsmaskiner, bearbetningsmaskiner, kontorsmaskiner och datorer, övriga elektriska maskiner och anordningar, datakommunikationsutrustning, medicineringsutrustning, optiska instrument, möbler, musikinstrument och idrottsredskap. Maskiner och anordningar som är fast anslutna till byggnader hör inte till denna post, utan tas upp som delar av byggnadens anskaffningsutgift.

Övriga materiella tillgångar

I balansposten **Övriga materiella tillgångar** upptas välfärdsområdets värde- och konstföremål.

Värdeföremål som välfärdsområdet äger såsom konstverk aktiveras på samma grunder som andra tillgångar bland bestående aktiva. Avskrivningar enligt plan bokförs inte för värde- och konstföremål, men nedskrivningen bokförs om förutsättningarna för den uppfylls.

Förskottsbetalningar och pågående nyanläggningar

Balansposten **Förskottsbetalningar och pågående nyanläggningar** innehåller förskottsbetalningar på materiella tillgångar bland bestående aktiva och anskaffningsutgifter för pågående investeringar. Pågående nyanläggningar kan avse såväl egen tillverkning som köp utifrån.

2.1.3 Placeringar

Balansposten **Placeringar** bland bestående aktiva innehåller värdepapper som anskaffats för att främja välfärdsområdets verksamhet såsom placeringar som stöder välfärdsområdets verksamhet och övriga långfristiga placeringar.

Placeringar som stöder välfärdsområdets verksamhet utgörs av placeringar på villkor för främmande eller eget kapital i samfund som har hand om välfärdsområdets uppgifter eller vars syfte är att stöda målsättningarna för välfärdsområdets verksamhet, såsom ordnande av serviceproduktion i välfärdsområdet. Placeringarna är kapitalplaceringar i syfte att finansiera investeringar, såsom lån för investeringar eller placeringar i aktie- eller andelskapital. Utlåningen kan vara skuldebrevslån eller kapitallån. Placeringarna ska i välfärdsområdets balansräkning delas in i **aktier och andelar, masskuldebrevsfordringar, övriga lånefordringar och övriga fordringar**.

Aktier och andelar

Till balansposten **Aktier och andelar** hör värdepapper och andelar vilka anskaffats för bestående bruk såsom aktier som berättigar till besittning av lokaler för serviceproduktionen och andra aktier och andelar vilka utgör placeringar som stöder välfärdsområdets verksamhet. Övriga aktier och andelar är finansiella värdepapper.

I anskaffningsutgiften för aktierna ingår sådana utgifter för aktieförvärvet som inte skulle ha uppstått utan aktieförvärvet¹⁴. Som en ökning i anskaffningsutgiften för aktier bokförs också till exempel kapitalvederlag som betalats till ett fastighetsaktiebolag, när fastighetsaktiebolaget har beslutat att fondera dem under eget kapital.¹⁵

Aktier i börsbolag och aktier som anskaffats för placering av likvida medel såsom medel för betalningstransaktioner och kassaöverskott upptas i balansposten **Finansiella värdepapper** bland rörliga aktiva. Aktier i börsbolag utgör till sin karaktär egendom som inte hör till serviceproduktionen och det finns därför inte grund för att uppta dessa bland bestående aktiva, även om aktierna kanske realiseras först efter en lång tidsperiod¹⁶.

Aktier och andelar i donationsfonder upptas bland förvaltade medel under balansposten **Donationsfondernas medel**.

Masskuldebrevsfordringar

Långfristiga masskuldebrevslån som hänger samman med placeringar som stöder välfärdsområdets verksamhet tas upp bland bestående aktiva.

Övriga lånefordringar

Som övriga lånefordringar bokförs beviljade lån som inte är masskuldebrevslån. Lån inom ramen för placeringar som stöder välfärdsområdets verksamhet, vilka exempelvis för att finansiera investeringsutgifter, beviljats som bestående finansiering till välfärdsområdets dottersamfund och andra samfund som producerar välfärdsområdets tjänster hör till denna grupp. Utlåningen kan bestå av räntebärande eller räntefria skuldebrevs- eller kapitallån.

14

BokfN:s utlåtande 1942/2015 gällande bokföring av utgifter i anknytning till aktieförvärv

15

BokfN:s utlåtande 1916/2014 om bokföring av låneandelen på aktier i fastighetsbolag, Bokföringsnämndens allmänna anvisning om bostadsaktiebolags bokföring och bokslut

16

Kommunsektionens utlåtande 51/2001 om behandlingen av aktier i börsbolag som erhållits vid fusion

Övriga fordringar

Balansposten **Övriga fordringar** kan innehålla poster som tjänar välfärdsområdets egentliga verksamhet men som inte hör till balansposterna ovan och som är bestående till sin natur. Även återbärbara anslutningsavgifter som välfärdsområdet har betalat bokförs inom denna balanspost. Om beloppet av välfärdsområdets anslutningsavgiftsfordran är väsentligt ska fordran uppges som en separat post i noterna till balansräkningen¹⁷.

Amorteringar som förfaller till betalning under följande räkenskapsperiod överförs inte då det gäller långfristiga lånefordringar och övriga fordringar vilka bokförts som bestående aktiva till kortfristiga lånefordringar under rörliga aktiva.

2.2 Anskaffningsutgiften och periodiseringen av den

2.2.1 Bestämningen av anskaffningsutgiften

Till anskaffningsutgiften för bestående aktiva räknas de direkta utgifterna för anskaffning och tillverkning av en tillgång (BokfL 4:5.1 §). Utgifter för anskaffning och tillverkning, som räknas in i den aktiverade anskaffningsutgiften för en tillgång bland bestående aktiva eller en placering, ska kunna klarläggas med hjälp av kostnadsberäkning eller kostnads-kalkyler (BokfL 5:5.2 §).

Ett välfärdsområde kan ha anskaffat en byggd fastighet med ett ospecificerat köpebrev eller genom något annat förvärvssätt. Enligt principen om att varje balanspost ska värderas skilt för sig (BokfL3:3.1 §) och för att fastställa grunden för avskrivningarna bör markområdets och byggnadens andelar av totalpriset fastställas separat.

Utgifterna för rivning av en byggnad bokförs i regel som kostnad det år byggnaden rivs. Utgifterna för rivning av en byggnad kan dock aktiveras som anskaffningsutgift för tomten i de fall byggnaden rivs för att tomten ska kunna byggas på nytt eller användas på annat sätt. Vid aktiveringen ska principen om försiktighet tillämpas, så att tomtens aktiverade anskaffningsutgift inte överstiger dess sannolika överlåtelsepris eller ett på annat sätt definierat bruksvärde.

Egendom som erhållits som donation

Egendom som erhållits genom en donation eller ett testamente utan begränsningar för användningen bokförs under balansposter enligt sin natur och som intäkt i resultaträkningen.

Pengar, bankdepositioner och andra donationer som kan jämföras med pengar antecknas till det nominella värdet. Aktier och andra tillgångar bland bestående aktiva som erhållits som donation antecknas till värdet enligt tidpunkten för överlåtelsen. De är befogade att inte pröva upptagandet i balansräkningen från fall till fall, utan att fortlöpande och konsekvent följa det förfaringsätt som valts. En avskrivningsplan ska göras upp för den innevarande tillgången bland bestående aktiva och tillgången ska avskrivas under sin verkningstid. På tillgångsposter som erhållits som donationer tillämpas senare i denna anvisning givna anvisningar om nedskrivningar. Det belopp som bokförs i balansräkningen får inte överstiga den erhållna tillgångens sannolika överlåtelsepris.

17

Kommunsektionens utlåtande 65/2004 om behandlingen av anslutningsavgifter.

2.2.2 Periodisering av anskaffningsutgiften för tillgångar bland bestående aktiva

Anskaffningsutgiften för tillgångar bland bestående aktiva periodiseras på olika räkenskapsperioder med hjälp av avskrivning. Anskaffningsutgiften för avskrivningar underkastade tillgångar bland bestående aktiva tas under sin verkningstid upp som kostnader genom avskrivningar enligt plan (BokfL 5:5.1 §). Om den sannolika framtida inkomsten av en tillgång eller investering som hör till bestående aktiva beräknas bli varaktigt mindre än den ännu oavskrivna anskaffningsutgiften, ska skillnaden kostnadsföras som en nedskrivning (BFL 5:13 §).

Bokföringsnämndens välfärdsområdes- och kommunsektion har gett en separat allmän anvisning om avskrivningar enligt plan för välfärdsområden.

3 Förvaltade medel

Förvaltade medel och motsvarande kapital uppkommer i de uppdrag och förmedlingsuppgifter som välfärdsområdet sköter. Förvaltade medel anger beloppet av de medel som välfärdsområdet förvaltar medan förvaltad kapital anger de skulder (ansvar) för vilka välfärdsområdet ansvarar gentemot uppdragsgivaren.

När det gäller förmedlade lån och andra motsvarande uppdrag i vilka välfärdsområdet av uppdragsgivaren får en utbetalning för vidarebefordran till tredje part används både kontot för förvaltade medel och kontot för förvaltat kapital. Vid uppdrag där välfärdsområdet av uppdragsgivaren i efterhand får ersättning för utbetalning till tredje part, räcker det med att transaktionerna bokförs på kontot för förvaltade medel.

Donationsfondernas medel

Egendom som erhållits som donation och vars disponering och kapitaltillväxt förknippas med villkor i ett avtal, testamente eller gåvobrev tas upp som i en egen balanspost – **Donationsfondernas medel**. En donations värde intäktsförs dock inte i resultaträkningen utan bokförs bland förvaltade medel. Balansvärdet av donationer som ska bokföras i donationsfonden bestäms på samma sätt som balansvärdet av donationer utan begränsningar i användningen (se punkt 2.2.1 Bestämning av anskaffningsutgiften). Förvaltad kapital – inte en nedskrivning i resultaträkningen – är motposten för eventuella nedskrivningar av jord- och vattenområden eller aktier som är underkastade en begränsad användning. Avskrivningar på en byggnad eller lösöre som bokförts i donationsfondens medel tas upp som en minskning i donationsfondernas medel och kapital.¹⁸

Räntan på medel som eventuellt överförts till välfärdsområdet penningkonton bokförs som finansiell kostnad och som ökning i det förvaltade kapitalet i fråga.¹⁹

18

Egendom som erhållits av staten för att fortsätta motsvarande verksamhet eller av andra välfärdsområden eller på basis av samarbetsavtal eller motsvarande för gemensam verksamhet, behandlas inte som en donation, utan som en total finansieringsandel. Se även BokfN 1574/1999.

19

Kommunsektionens utlåtande 80/2007 Behandling av statens regionutvecklingsmedel och EU:s strukturfondsmedel i landskapsförbundets bokföring

Vårdtagarnas medel och kapital

När vårdtagares medel eller medel som hör till klienter med förmedlingskonto inte är på välfärdsområdets bankkonton ska de inte inkluderas i balansräkningen utan en separat förteckning eller bok ska föras över dem. Om vårdtagares medel och medel som hör till klienter med förmedlingskonto är på välfärdsområdets bankkonton som är specifika för detta ändamål ska de inkluderas i förvaltade medel och kapital.

4 Rörliga aktiva

4.1 Definitioner

Rörliga aktiva omfattar omsättnings- och finansieringstillgångar. Omsättningstillgångar är tillgångar som är avsedda att överlåtas som sådana eller i förädlad form eller att förbrukas (BokfL 4:4.2 §). Immateriella nyttigheter kan också räknas in i omsättningstillgångarna. Till exempel halvfärdiga och färdiga produkter kan vara dels konkreta materiella tillgångar och dels tjänster som ännu inte överlåtits vilkas produktionsutgifter har aktiverats. Finansieringstillgångar är kontanta medel, fordringar samt finansieringsmedel som tillfälligt är i annan form (BokfL 4:4.3 §).

4.2 Omsättningstillgångar

4.2.1 Gruppering av omsättningstillgångar i balansräkningen

Material och förnödenheter

Med material och förnödenheter avses tillgångar vilka anskaffats för framställning av varor eller för användning i serviceproduktionen som till exempel råvaror, tillbehör och förnödenheter samt förpackningsmaterial. Förutom att material och förnödenheter kan höra till framställning av tillgångar för omedelbar försäljning, kan de också höra till servicen av maskiner och anordningar som används i produktionen eller till produktion av tjänster.

Varor under tillverkning

Med varor under tillverkning avses tillgångar som välfärdsområdet själv har framställt i försäljningssyfte eller för att användas i serviceproduktionen, för vilka produktionsprocessen ännu inte avslutats vid räkenskapsperiodens slut (halvfabrikat). Produkten kan vara såväl materiell som immateriell, t.ex. ett planeringsarbete.

Huvudregeln vid bokföringen av välfärdsområdets serviceverksamhet är att utgifterna enligt prestationsprincip bokförs som kostnader i resultaträkningen också till den del utgifterna gäller pågående tjänsteuppdrag, även om kostnadsföringen då kommer att påverka bokslutet innan tjänsten har levererats. Utgifter för att producera tjänster kan i bokslutet aktiveras till dess tjänsten överlåtits eller motsvarande inkomst bokförts som intäkt i resultaträkningen. Om antalet tjänsteuppdrag är stort eller då tjänsterna är kortvariga är en sådan aktivering dock inte att rekommendera.

Färdiga produkter

Med färdiga produkter avses materiella tillgångar som välfärdsområdet själv har framställt eller slutligen bearbetat för överlåtelse och som är avsedda att säljas eller användas i serviceproduktionen.

Övriga omsättningstillgångar

I balansposten **Övriga omsättningstillgångar** ingår tillgångar som köpts eller förädlats för försäljning som sådana eller i förädlad skick och som inte ingår i någon av ovan nämnda poster inom omsättningstillgångarna.

Förskottsbetalningar

Med förskottsbetalningar avses köpepris eller delar därav för omsättningstillgångar till leverantörer som betalas innan tillgången har levererats. Förskottsbetalningarna är fordringar till sin natur. De värderas och periodiseras i bokslutet enligt bestämmelserna i BokfL 5:2 § om fordringar, finansieringstillgångar och skulder.

4.2.2 Värdering och periodisering av omsättningstillgångar

Till anskaffningsutgiften för en omsättningstillgång under rörliga aktiva räknas de direkta utgifterna för anskaffning och tillverkning av tillgången (BokfL 4:5.1 §). Utgifter som inräknats i en aktiverad anskaffningsutgift och som föranletts av anskaffning och tillverkning ska kunna klarläggas med hjälp av kostnadsberäkning eller kostnadskalkyler (BokfL 5:5.2 §).

Anskaffningsutgiften för omsättningstillgångar av samma slag beräknas enligt FIFO-principen (first in, first out) eller, ifall den bokföringsskyldige så önskar, enligt LIFO-principen (last in, first out). Med FIFO-principen avses att tillgångarna överlåtits i samma ordningsföljd som de anskaffats. Enligt LIFO-principen antas överlåtelseordningen vara den motsatta jämfört med ordningsföljden för anskaffningarna. Den bokföringsskyldige kan också tillämpa metoden med medelpriser, dvs. bokföra medelvärdet av de realiserade, med anskaffningsvolymerna vägda anskaffningsutgifterna som anskaffningsutgift för anläggningstillgångarna. Som anskaffningsutgift kan också tillämpas ett värde som beräknats på något annat sådant allmänt använt sätt som är förenligt med god bokföringssed. (BokfL 4:5.4 §)

Tillförlitligheten i bokföringen förutsätter att en fysisk inventering av omsättningstillgångarna görs för varje räkenskapsperiod. Vid inventeringen fastställs omsättningstillgångarnas omfattning genom räkning, mätning, vägning eller på motsvarande sätt. Den lagervärdering som utgör omedelbar grund för bokslutet kan däremot även basera sig på de siffror som lagerbokföringen visar.

Anskaffningsutgiften för de omsättningstillgångar som återstår vid räkenskapsperiodens utgång ska aktiveras som lagervärde. Vid värdering av omsättningstillgångar följs principen om lägsta värde (BokfL 5:6.1 §). Principen om lägsta värde betyder att det lägsta av följande tre alternativ ska anges som inventerat värde på omsättningstillgångarna: anskaffningsutgiften, den sannolika anskaffningsutgiften (återanskaffningsvärdet) vid räkenskapsperiodens slut, det sannolika överlåtelsepriset vid räkenskapsperiodens slut.

Aktivering och kostnadsföring av anskaffningsutgiften för material och förnödenheter kan i välfärdsområdet antingen behandlas så att anskaffningsutgiften bokförs på lagerkontot för ifrågavarande omsättningstillgång och därefter enligt förbrukningen som kostnad för den aktuella verksamhetsenheten, eller så att anskaffningsutgiften bokförs på kontot *Inköp under räkenskapsperioden* och inköpsens kostnadseffekt vid bokslutet korrigeras genom en förändring av lagret.

4.2.3 Överföringar mellan omsättningstillgångar och bestående aktiva

En tillgång överförs från omsättningstillgångarna till bestående aktiva till sin anskaffningsutgift eller till ett lägre, sannolikt överlåtelsepris. Från bestående aktiva överförs en tillgång till omsättningstillgångarna till ett belopp som motsvarar den ännu oavskrivna delen av anskaffningsutgiften. (BokfL 5:19 §)

4.3 Finansieringstillgångar

4.3.1 Fordringar

Fordringar som ingår i välfärdsområdets finansieringstillgångar ska läggas fram i balansräkningen fördelade på kortfristiga och långfristiga fordringar. Som långfristig betraktas en sådan fordran eller del av fordran som förfaller till betalning efter en längre tid än ett år. Om en fordran eller del av fordran förfaller tidigare, räknas den som en kortfristig fordran. (BokfL 4:7.1 §) Amorteringar på lånefordringar som tagits upp bland placeringar i bestående aktiva och som förfaller nästa räkenskapsperiod överförs emellertid inte till finansieringstillgångarna vid bokslutet.

Kundfordringar

Kundfordringar är fordringar som uppstått på basis av överlåtelser av prestationer eller tjänster inom ramen för den egentliga verksamheten samt fordringar på basis av försäljning av tillgångar som hör till bestående aktiva. Som kundfordringar bokförs fordringar som grundar sig både på försäljningsintäkter och på avgiftsintäkter. Realiserade och sannolika kreditförluster i anslutning till kundfordringar bokförs som övriga kostnader i resultaträkningen.

Vid kundfordringar är det vanligtvis köparen av prestationen – kunden – som är gäldenär. Gäldenären kan också vara någon annan som betalar ersättningar för välfärdsområdets prestationer till exempel staten, en kommun eller ett annat välfärdsområde²⁰.

Lånefordringar

Lånefordringarna utgörs bland annat av lån för finansiering av dottersamfundens, välfärdssammanslutningars samt intressesamfundens och övriga ägarintressesamfunds och övriga samfunds driftskapital, lån som beviljats för att stöda likviditeten (inklusive koncernkontots fordringar på dottersamfund), bostads- och övriga lån som välfärdsområdet

20

Om olika skulders innehåll och hantering har bokföringsnämnden gett utlåtande 1136/1991. Som kundfordringar redovisar välfärdsområdet också beviljade leveranskrediter, fordringar på köpesummor och delbetalningar för tillgångar som välfärdsområdet sålt samt factoringfordringar.

beviljat direkt till enskilda personer²¹. Kortfristiga lån till personalen är också lån som bokförs bland finansieringstillgångarna.

Ifall lånet har beviljats till exempel i samband med försäljning av varor eller tjänster, redovisas posten beroende på sin natur som kundfordring eller resultatreglering.

Lån beviljade till välfärdsområdets dottersamfund och till andra samfund som producerar välfärdsområdets tjänster för finansiering av investeringsutgifter och andra bestående placeringar i låneinstrument för att stöda välfärdsområdets verksamhet bokförs bland bestående aktiva inom balansposten **Placeringar**.

Övriga fordringar

Som övriga fordringar redovisas de fordringar som inte ingår i de fordringar som behandlades ovan som inte heller är resultatregleringar. Som övriga fordringar redovisas exempelvis depositioner bundna för en lång tid, vilka utgör säkerhet för välfärdsområdets krediter eller borgen, depositioner på spärrade konton och momsfordringar.

Resultatregleringar

Med resultatregleringar avses

- 1) under räkenskapsperioden eller en tidigare räkenskapsperiod erlagda betalningar av utgifter som realiserar på prestationsbasis eller på motsvarande sätt under följande räkenskapsperioder, om dessa inte ska tas upp bland förskottsbetalningar, samt
- 2) sådana inkomster realiserade på prestationsbasis eller på motsvarande sätt under räkenskapsperioden eller en tidigare räkenskapsperiod för vilka ingen betalning har erhållits, om dessa inte ska tas upp bland försäljningsfordringar (BokfL 4:6.1 §).

Resultatregleringar utgörs bland annat av i förskott betalda räntor, hyror, löner liksom under räkenskapsperioden upplupen ränta som ännu inte erhållits vid räkenskapsperiodens utgång samt obetalda försäkringsersättningar, vilka bokförs på basis av att utgifter och inkomster upptagna enligt kontantprincip periodiseras enligt prestationsprincipen i samband med bokslutet.

4.3.2 Finansiella värdepapper

Finansiella värdepapper är placeringar av likvida medel. Alla i placeringssyfte förvärvade aktier, andelar, masskuldebrev och motsvarande värdepappersplaceringar bokförs under denna balanspost även om de skulle realiserar först efter ett längre tidsintervall.

Aktier och andelar

Aktier eller andelar upptas bland finansieringstillgångarna om de ska realiserar för att finansiera välfärdsområdets verksamhet på kort eller lång sikt när likviditeten eller avkastningsmöjligheterna förutsätter realisering. Till denna post hör börsaktier och andra aktier och andelar anskaffade för att placera kassamedel.²²

²¹

Bl.a. social kreditgivning

²²

Kommunsektionens utlåtande 51/2001 om behandlingen av aktier i börsbolag som erhållits vid fusion.

Placeringar i penningmarknadsinstrument

Placeringar av välfärdsområdets likvida medel i penningmarknadsinstrument är bland annat statens skuldförbindelser, placeringscertifikat och företagscertifikat.

Masskuldebrevsfordringar

Som masskuldebrevsfordringar bokförs sådana placeringar i masskuldebrev som är avsedda att realiseras ifall likviditeten eller ränteutvecklingen förutsätter realisering.

Övriga värdepapper

Som övriga värdepapper redovisas sådana värdepapper bland finansieringstillgångarna som inte är aktier eller andelar, placeringar i penningmarknadsinstrument eller masskuldebrevsfordringar. Placeringar i aktiefonder och andra placeringsfondandelar hör till denna balanspost.

4.3.3 Kassa och bank

Kassa

Med kassa avses välfärdsområdets kontanta medel (mynt och sedlar).

Banktillgodohavanden

Banktillgodohavanden är depositioner på låningskonton i banker. Depositioner på bankkonton ingår i banktillgodohavandena oberoende av när de förfaller. Bestämmelsen i BokfF 1:6.2 § om indelning av fordringar i långfristiga och kortfristiga gäller inte banktillgodohavanden. Att redovisa den outnyttjade delen av en checkräkningskredit under banktillgodohavanden och bland främmande kapital på passiva-sidan är inte förenligt med god bokföringssed²³. I välfärdsområdets balansräkning redovisas saldona för samtliga bankkonton som är i välfärdsområdets namn (även saldona på koncernkontots underkonton).

Bankdepositioner bundna för en lång tid, till exempel som säkerhet för en skuld eller ett avtal, bokförs inte i balansposten **Kassa och bank**, utan upptas enligt sin natur som finansieringstillgångar under **Övriga fordringar**.

Garantidepositioner som har betalats till välfärdsområdets bankkonto läggs fram under Kassa och bank samt i Övriga skulder.

4.3.4 Värdering av finansieringstillgångar

Fordringar tas upp i balansräkningen till sitt nominella värde. Om en fordrans sannolika värde är lägre än det nominella värdet, ska fordran tas upp i balansräkningen enligt det sannolika värdet (BokfL 5:2 § 1 punkten).

23

Bokföringsnämndens utlåtande 1835/2009 Hantering av checkkonto med limit i bokslut och verksamhetsberättelser för bostadsaktiebolag

Värdepapper som utgör finansieringstillgångar och andra sådana finansieringsmedel upptas i balansräkningen till anskaffningsutgiften. Om värdepapprens sannolika verkliga marknadsvärde på bokslutsdagen är lägre än deras ursprungliga anskaffningsutgift, ska värdepappren tas upp i balansräkningen till detta värde (BokfL 5:2 § 2 punkten).

Fordringar i utländsk valuta omräknas till euro enligt kursen på bokslutsdagen. Det går att avvika från detta om en fordran i utländsk valuta genom avtal eller på något annat sätt är bunden till en bestämd kurs. (BokfL 5:3.1 §) Valfärdsområdena tillämpar bokföringsnämndens allmänna anvisning **Omräkning av fordringar samt skulder och andra åtaganden i utländsk valuta till eurobelopp**.

5 Eget kapital

5.1 Grundkapital

Valfärdsområdets grundkapital

Valfärdsområdets grundkapital bildas enligt bestämmelserna om egendomsarrangemang i lagen om genomförande av reformen av social- och hälsovården och räddningsväsendet och om införande av den lagstiftning som gäller reformen (s.k. införandelagen). Valfärdsområdets grundkapital förblir vanligtvis oförändrat från en räkenskapsperiod till en annan.

Att minska grundkapitalet är motiverat endast i exceptionella situationer. Det är möjligt att sänka grundkapitalet när valfärdsområdets serviceverksamhet minskar permanent och behovet av långfristig finansiering minskar. Det är möjligt att sänka grundkapitalet till exempel om valfärdsområdenas uppgifter ändras genom lag och om ändringen påverkar egendomen och finansieringsbehovet. Tillämpningen av en sänkning av grundkapitalet måste tolkas snävt.

Valfärdsområdets grundkapital kan höjas genom en överföring från reserver, andra egna fonder eller överskott från tidigare räkenskapsperioder. Det är motiverat att stärka valfärdsområdets grundkapital när dess belopp är väsentligt och varaktigt lägre än beloppet av bestående aktiva. Överföringar till grundkapitalet kan grunda sig på upplösning av investeringsreserver och fonder i stället för på intäktsföring av dem eller så kan överföringarna göras från överskott från tidigare räkenskapsperioder. Beslut om överföringar av eget kapital fattas av valfärdsområdesfullmäktige i samband med beslut om behandling av räkenskapsperiodens resultat eller om balansering av ekonomin.

Valfärdssammanslutningens grundkapital

En valfärdssammanslutnings grundkapital består i första hand av kapitalplaceringar som de valfärdsområden som är medlemmar i valfärdssammanslutningen gör i valfärdssammanslutningen. Det är motiverat att stärka valfärdssammanslutningens grundkapital om dess belopp tillsammans med placeringsfondens kapital är väsentligt och bestående lägre än beloppet av bestående aktiva. Beslut om höjning av grundkapitalet fattas av de valfärdsområden som är medlemmar i grundavtalet eller enligt separat avtal.

5.2 Egna fonder

Egna fonder är fonder med allmän täckning som välfärdsområdet har grundat frivilligt. En egen fond i ett välfärdsområde kan ökas endast av ett positivt resultat för räkenskapsperioden genom en ökning i resultaträkningens post **Ökning (-) eller minskning (+) av fonder** och användas genom en minskning av samma post. Kapital i egen fond kan överföras till grundkapitalet om inget annat föranleds av fondens stadgar. Egna fonder för täckning av ordinära verksamhetsutgifter kan inte anses förenligt med god bokförings-sed²⁴.

Syftet med en skadefond är att skapa beredskap för kommande förluster. Genom fonderingar kan välfärdsområdet till exempel höja försäkringsavtalens självriskandel och på så sätt sträva efter besparingar i försäkringspremierna. Bokföringar som gäller ökning och användning av skadefonden görs via resultaträkningen. Utgifter kan inte bokföras direkt mot skadefondens kapital.

I en välfärdssammanslutning kan det finnas kapitalplaceringar av bestående natur som har gjorts av de välfärdsområden som är medlemmar i välfärdssammanslutningen och som inte bokförs som grundkapital, men som dock specificeras skilt för varje enskilt välfärdsområde som är medlem. En tilläggsplacering av det här slaget kan noteras separat i en investeringsfond under övriga egna fonder. Att grunda en investeringsfond kan komma i fråga till exempel när en ändring i grundkapitalets fördelning inte är möjlig eller önskvärd eller då man har för avsikt att indela kapitalinvesteringarna från välfärdsområdena som är medlemmar i välfärdssammanslutningen i räntebelagt grundkapital och räntefritt kapital inom investeringsfonden. Hur fonden ska utökas och användas fastställs i grundavtalet. Bokföringar förs i första hand mellan ett penningkonto och fondens kapitalkonto

5.3 Överskott och underskott

Överskott (underskott) från tidigare räkenskapsperioder

Ackumulerade överskott eller underskott från tidigare räkenskapsperioder bokförs som en skild post inom eget kapital ifall det inte på basen av välfärdsområdesfullmäktiges beslut överförs till grundkapitalet eller övriga egna fonders kapital. Ändringar i bokföringsprinciper och korrigeringar av väsentliga fel som uppkommit under tidigare räkenskapsperioder sker genom att direkt korrigera posten **Överskott (underskott) från tidigare räkenskapsperioder** inom eget kapital²⁵. Överskotts- eller underskottssaldot från tidigare räkenskapsperioder motsvarar därför inte nödvändigtvis till sitt belopp summan av samtliga tidigare räkenskapsperioders över- och underskott.

Räkenskapsperiodens överskott (underskott)

Räkenskapsperiodens resultat efter överföringar till fonder och reserver redovisas som en separat post under eget kapital i balansräkningen. Eventuella återbärningar av välfärdssammanslutningens överskott till de välfärdsområden som är medlemmar görs under den räkenskapsperiod som följer efter bokslutsåret ur överskottet från tidigare räkenskapsperioder.

²⁴

Se kommunsektionens utlåtande 2006/76 om ökning och användning av en samkommuns egen fond.

²⁵

BokfN 1750/2005, Kommunsektionen 105/2012 Korrigeringar av fel från tidigare år i bokslutet

6 Avskrivningsdifferens och reserver

6.1 Avskrivningsdifferens

I välfärdsområdets bokföring hänger bokföringen av en avskrivningsdifferens i regel samman med en investeringsreserv och upplösning av en investeringsfond. En avskrivningsdifferens motsvarande användningen av en reserv eller fond för en investering underkastad avskrivningar minskas för den räkenskapsperiod då den bildades och de följande räkenskapsperioderna med ett belopp som maximalt motsvarar avskrivningarna för ifrågasvarande tillgång bland bestående aktiva. För hanteringen av avskrivningsdifferensen redogörs för närmare i välfärdsområdes- och kommunsektionens allmänna anvisning om avskrivningar enligt plan för välfärdsområden.

6.2 Reserver

Investeringsreserv

Enligt bokföringslagen får överföring göras till investeringsreserver, driftsreserver och andra sådana skattemässiga reserver göras i bokslutet (BokfL 5:15 §). För ett välfärdsområde kan en investeringsreserv för motsvarande anskaffningsutgift för bestående aktiva komma i fråga, även om det inte skulle föreligga någon skattemässig grund för reserven enligt bokföringslagen. Med hjälp av en investeringsreserv kan välfärdsområdet förbereda sig för kommande års investeringar som är av betydelse för välfärdsområdets ekonomi. Det objekt som ska täckas med en investeringsreserv ska specificeras i välfärdsområdets investerings- och ekonomiplan. Ett förfarande där investeringsreserven ökas eller minskas i syfte att jämna ut räkenskapsperiodens resultat, utan att överföringarna grundar sig på planerade eller genomförda investeringar, kan inte anses vara förenligt med god bokföringssed.

En investeringsreserv bör upplösas i syfte att stärka grundkapitalet eller intäktsföras senast under den räkenskapsperiod när tillgången förvärvas eller avskrivningarna enligt plan på ifrågavarande tillgång börjar. På motsvarande sätt går man till väga när en investeringsfond eller en annan fond som är avsedd för finansiering av en investering upplöses efter att investeringen har genomförts.

Om beloppet av den reserv som finns upptagen i bokslutet överstiger det totala beloppet av den tillgång som producerats eller anskaffats, ska den överskjutande delen upplösas under den räkenskapsperiod när avskrivningarna på anskaffningen börjar eller när tillgången är helt färdigställd eller anskaffad. Upplösningen av investeringsreserver behandlas mer ingående i bilaga till den allmänna anvisningen om avskrivningar enligt plan.

Reserv för välfärdsområdets affärsverksamhet

Skattskyldighet kan uppkomma för näringsverksamhet som ett välfärdsområde bedriver eller för fastigheter som välfärdsområdet äger och som inte används för allmännyttiga ändamål (ISkL 21.4 §). Vid sådan affärs- och näringsverksamhet iakttas bestämmelserna i näringskattelagen om bildning av reserver²⁶.

²⁶

I bokföringen kan inga andra reserver bildas än de som medför skatteavdragsrätt (BokfN 1659/2001 och 1694/2002). Reserver som enligt NärSkL är avdragbara är bl.a. återanskaffningsreservering (43 §), driftsreservering (46a §) och prissänkingsreservering (49 §). För att en reserv ska vara avdragsgill förutsätts att den har gjorts i bokföringen.

7 Avsättningar

7.1 Framtida utgifter och förluster

Ovillkorlig bokföringsplikt

I resultaträkningen ska de utgifter och förluster dras av som orsakas av framtida förpliktelser, om (BokfL 5:14.1 §):

- 1) de hänför sig till räkenskapsperioden eller en tidigare räkenskapsperiod,
- 2) de skall anses vara säkra eller sannolika vid den tidpunkt då bokslutet upprättas,
- 3) den inkomst som motsvarar dem inte är säker eller sannolik, och
- 4) de baserar sig på lag eller den bokföringsskyldiges förpliktelse gentemot en utomstående.

Alla punkter i den nämnda bestämmelsen ska uppfyllas för att utgiften eller förlusten ska vara bokföringsbar. Följande kan fastställas om innehållet i punkterna:

- 1) Utgiften eller förlusten bör hänföra sig till räkenskapsperioden eller en tidigare räkenskapsperiod. En utgift hänför sig till en kommande räkenskapsperiod om det finns inkomstförväntningar som motsvarar utgiften eller om utgiftens huvudsakliga effekter på serviceproduktionen infaller under en kommande räkenskapsperiod.
- 2) Utgiften eller förlusten ska anses vara säker eller sannolik vid den tidpunkt då bokslutet upprättas, för att den ska kunna bokföras som avsättning. Om en utgift möjligen kommer att realiseras utan att detta är sannolikt, redovisas utgiften som ett åtagande i noterna. En ”säker” utgift baserar sig på en förpliktelse eller annan motsvarande skyldighet att betala utgiften. Vilka utgifter som bör anses ”sannolika” är däremot en bedömningsfråga bland annat eftersom betalningsskyldigheten inte är obestridlig²⁷.
- 3) Om den framtida inkomsten²⁸ inte är säker eller sannolik samtidigt som även de övriga villkoren i nämnda bestämmelse uppfylls, ska den framtida utgiften eller förlusten bokföras som kostnad och avsättning. Valfärdsområdet ska utöver inkomsterna även bedöma om utgiften är till nytta med tanke på valfärdsområdets serviceverksamhet. Om det finns inkomstförväntningar som motsvarar utgifter eller förluster eller om utgiften är till nytta i valfärdsområdets serviceverksamhet, bokförs framtida utgifter eller förluster för den räkenskapsperiod under vilken även motsvarande inkomster har intäktsförts.
 - Om inkomster förväntas, men de understiger de framtida utgifterna och förlusterna, bokföras bara skillnaden. Om utgifterna eller förlusterna motsvaras av en försäkring, bokförs självriskens som framtida utgift eller förlust.

²⁷

Som exempel på en sannolik men inte säker utgift kan nämnas en utgift, som kommunen enligt tingsrättens och hovrättens beslut bör betala, men för vilken frågan om valfärdsområdets betalningsplikt ännu är under behandling hos HFD, se BokfN utlåtande 1827/2008 om bokföring av kundfordringar som hör till tidigare räkenskapsperioder och har bestridits.

²⁸

BokfN utlåtande 1912/2014 Om hantering av ett ränteswapavtal i anknytning till banklån i bokslutet

- 4) Bokföringen av framtida utgifter och förluster förutsätter förutom det som nämnts i punkterna 1–3 också att den framtida utgiften eller förlusten grundar sig på lag eller förpliktelse gentemot en utomstående.

Avsättning eller resultatreglering?

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. I annat fall ska beloppet tas upp som en avsättning. (BokfL 5:14.2 §). En avsättning bokförs som kostnad i resultaträkning, inte som en förändring av reserver. Bokföringen av en avsättning motsvarar därmed bokföringen och redovisningen av resultatregleringar. Om utgiften eller förlusten realiseras bokförs de verkliga utgifterna som kostnad i resultaträkningen och avsättningen korrigeras som minskning av motsvarande kostnadskonto.

Maximalt belopp av en bokning av en framtida utgift eller förlust

Framtida förluster och utgifter ska i resultaträkningen och balansräkningen tas upp till sitt sannolika belopp (BokfL 5:14.4 §).

Bokföring av nedskrivning av en tillgång

En nedskrivning av en tillgång behandlas inte som en avsättning i bokföringen (BokfL 5:14.4 §). Kreditförluster bokförs som minskningar av beloppet av den aktuella fordran. Avskrivningar på och nedskrivningar av anskaffningsutgiften uppfyller inte kännetecknen på en avsättning eftersom de enligt prestationsprincipen har realiserats redan innan anskaffningsutgiften bokförs som kostnad.

7.2 Redovisning av avsättningar i balansräkningen

Avsättningar för pensioner

Avsättningar för pensioner innefattar pensionsåtaganden för pensioner som ordnats utanför KomPL-systemet. Sådana utgörs av pensioner som ett välfärdsområde beviljat som kompensation för nedsatt pension vid förtidspensionering. Framtida utgifter för pensionsförpliktelser ska bokföras som kostnad och avsättning (BokfL 5:1 §). Framtida utgifter som förorsakas av pensionsansvar som inte baseras på KomPL bör bokföras som kostnad och avsättning i bokslutet för den räkenskapsperiod under vilken välfärdsområdet har förbundit sig till pensionsåtagandet.

Övriga avsättningar

En framtida utgift som förutsätter en avsättning i ett välfärdsområde kan vara exempelvis ersättningsskyldighet som förorsakas av eller blir sannolik på basis av garanti- eller produktansvar eller miljöansvar²⁹. Framtida utgifter som bör dras av från intäkterna som avsättningar kan också utgöras av välfärdsområdets patientskadeansvar³⁰, medlemmens andel av välfärdssammanslutningens underskott³¹, framtida utgifter som orsakas av uppsägning av avtal eller framtida hyror för lokaler som står tomma eller som hyrts ut vidare till lägre hyra samt av affärsverksamheten förorsakade sanerings- och nedläggningsutgifter som realiserar under följande år, till den del välfärdsområdet har förbundit sig att betala dem. Framtida förluster är till exempel garantiförluster som betraktas som säkra eller sannolika vid upprättandet av bokslutet eller betydande finansiella utgifter som förorsakas av finansieringsarrangemang³². Övriga avsättningar specificeras i noterna till bokslutet.

8 Förvaltad kapital

Förvaltad kapital uppkommer i de uppdrag och förmedlingsuppdrag som välfärdsområdet sköter. Förvaldade medel anger beloppet av de medel som välfärdsområdet förvaltar medan förvaltad kapital anger de skulder (ansvar) för vilka välfärdsområdet ansvarar gentemot uppdragsgivaren.

I donationsfonder redovisas donationsfondernas kapital när det förknippas med villkor för användningen och kapitaltillväxten som fastställts i ett avtal, testamente eller gåvobrev.

9 Främmande kapital

9.1 Gruppering av främmande kapital

Främmande kapital ska i balansräkningen indelas i huvudgrupperna långfristigt främmande kapital och kortfristigt främmande kapital (Bokf 1:6.3 §). Som långfristigt skuld betraktas en sådan skuld som förfaller till betalning efter en längre tid än ett år. En kortfristigt skuld förfaller till betalning efter ett år eller en kortare tid (BokfL 4:7.2 §). De amorteringar på långfristiga lån som förfaller till betalning under året som följer efter bokslutet överförs i bokslutet från långfristigt främmande kapital till kortfristigt främmande kapital.

29

Se kommunsektionens utlåtande 52/2002 och Allmän anvisning om redovisning och lämnande av upplysningar om miljöaspekter i bokslut för välfärdsområden.

30

Se kommunsektionens utlåtande 108/2015 om ändring av bokföringsanvisningarna om patientförsäkringsansvar

31

Se kommunsektionens utlåtande 113/2015 om bokföringen av en samkommuns underskott i medlemskommunernas bokföring

32

Se BokfN:s utlåtande 1912/2014 Om hantering av ett ränteswapavtal i anknytning till banklån i bokslutet, utlåtande 1963/2016 om säkringsredovisning och hantering av ränteswapavtal samt kommunsektionens utlåtande 116/2017 om hanteringen av ränteswapavtal som ingåtts i säkringssyfte i bokslutet.

9.1.1 Masskuldebrevslån

Masskuldebrevslån är skuldebrevslån utställda på innehavaren av skuldsedeln. Masskuldebrevslån är eftermarknadsdugliga, dvs. de kan säljas vidare. I allmänhet delas ett masskuldebrevslån på flera skuldsedlar vilka bjuds ut för teckning.

9.1.2 Lån från finansiella institut och försäkringsanstalter

Lån från banker och andra finansiella institut samt från skade- och livförsäkringsbolag inkluderas i balansposten **Lån från finansiella institut och försäkringsanstalter**. Lån från arbetspensionsanstalter hör till balansposten **Lån från offentliga samfund**.

Ett lån från ett finansiellt institut kan också vara en ett checkräkningskonto med kredit. Skuldbeloppet av checkräkningskontot med kredit vid ifrågavarande tidpunkt bokförs som skuld. Det rekommenderas dock att checklimit som är betydande för likviditeten och det utnyttjade beloppet av limiten ska redovisas i noterna till balansräkningen. Utnyttjad kreditlimit noteras i balansen som långfristig skuld om krediten inte har en på förhand fastställd förfallodag eller om förfallodagen är senare än ett år från bokslutsdagen. I annat fall är den utnyttjade limiten en kortfristig skuld.³³

9.1.3 Lån från offentliga samfund

Lån från offentliga samfund är bland annat lån som beviljas av staten. Även återlåning av medel inbetalda till pensionsanstalter tas upp under lån från offentliga samfund. Så kallade investeringslån från pensionsanstalter bokförs antingen som lån från offentliga samfund eller som lån från finansiella institut och försäkringsanstalter beroende på vilken grupp kreditgivaren hör till enligt sektorindelningen.

9.1.4 Lån från övriga kreditgivare

Övriga kreditgivare är övriga inhemska kreditgivare och övriga utländska kreditgivare.

9.1.5 Erhållna förskott

Med erhållna förskott avses betalning för försäljning av prestationer i anslutning till den egentliga verksamheten när betalningen har erhållits före överlåtelsen av prestationen. Förskott för annat än egentlig produktion av prestationer (t.ex. ränteförskott) bokförs vanligen som resultatregleringar.

Om det är ett år eller kortare tid till den överlåtelse för vilken förskottsbetalning erhållits, överförs förskottsbetalningen från långfristigt främmande kapital till kortfristigt främmande kapital i balansräkningen. När den prestation som ett förskott har betalats för överläts, bokförs förskottsbetalningen som intäkt.

9.1.6 Leverantörsskulder

Bland leverantörsskulderna noteras sådana skulder som beror på att förvärv av produktionsfaktorer bokförs på prestationsbasis (BokfN 1664/2001). Som leverantörsskulder bokförs bl.a. skulder som förorsakas av anskaffningen av råvaror, förnödenheter, varor

33

BokfN:s utlåtande 1835/2009 Hantering av checkkonto med limit i bokslut och verksamhetsberättelser för bostadsaktiebolag.

och tjänster samt produktionsredskap. Ofta är skulderna till leverantörer sådana som bokförs mot inköpsreskontra medan resultatregleringarna utreds först i samband med bokslutet. Bokföringen av skulder till leverantörer grundar sig alltid på mottagningen av en nytthet.

Om en skuld förfaller till betalning i flera rater, ska den del av skulden som förfaller inom ett år eller tidigare upptas under kortfristig främmande kapital.

9.1.7 Övriga skulder

Till övriga kortfristiga skulder hör bland annat förskottsinnehållning på betalda löner, socialskyddsavgifter och andra poster i anslutning till socialskyddet som ska redovisas i samband med förskottsinnehållningen samt mervärdesskatteskulden³⁴.

Kapital som hänför sig till garantidepositioner redovisas bland övriga skulder när de tillgångar som gäller dem finns på välfärdsområdets bankkonton.

9.1.8 Resultatregleringar

En resultatreglering hänger samman med en inkomst eller utgift som realiseras prestationsbaserat under en annan räkenskapsperiod än den räkenskapsperiod när den erhålls eller betalas i pengar. Med resultatregleringar avses följande poster (BokfL 4:6 §):

- 1) Under räkenskapsperioden eller en tidigare räkenskapsperiod erhållna betalningar av inkomster som realiseras på prestationsbasis eller på motsvarande sätt under följande räkenskapsperioder, om dessa inte ska tas upp bland förskottsbetalningar.
- 2) Som resultatregleringar bokförs inkomstförskott som till exempel i förskott erhållna statsandelar, stöd och bidrag och ränteinkomster.
- 3) Sådana utgifter realiserade på prestationsbasis eller på motsvarande sätt för vilka ingen betalning har erlagts, om dessa inte ska tas upp bland leverantörsskulder.
- 4) Som resultatregleringar i form av utgiftsrester bokförs bland annat till räkenskapsperioden hörande obetalda löner (t.ex. övertidslöner eller resultatlöner) och kalkylerade lönebikostnader för löner som betalats för räkenskapsperioden, bl.a. pensions-, arbetslöshets-, olycksfallsförsäkrings-, och grupplivförsäkringsskulder till den del de inte redovisats i samband med förskottsinnehållningen på lön som betalats för räkenskapsperioden, semesterlöneskulder med lönebikostnader samt ränte-, försäkringspremie-, hyres- och skatteskulder.
- 5) Framtida utgifter och förluster, om dessa inte ska tas upp bland avsättningar på det sätt som bestäms i BokfL 5:4.3. Till resultatregleringarna hänförs också icke realiserade förluster och på förpliktelser baserade utgifter, vilka säkert realiserar och för vilka realiseringstidpunkten och beloppet är kända under följande räkenskapsperiod. Avdrag för framtida utgifter och förluster i bokslutet behandlades i kapitel 7 **Avsättningar**.

34

BokfN:s utlåtande 1561/1999 behandlas grupperingen av konton för resultatregleringar och andra kortfristiga skulder.

9.2 Skuld i utländsk valuta

Skulder i utländsk valuta omräknas till euro enligt kursen på bokslutsdagen. Om en skuld eller ett annat åtagande i utländsk valuta är bunden till en bestämd kurs genom avtal eller på något annat sätt, omräknas skulden eller åtagandet till euro enligt denna kurs (BokfL 5:3.1§). Valfärdsområdena tillämpar bokföringsnämndens allmänna anvisning **Omräkning av fordringar samt skulder och andra åtaganden i utländsk valuta till eurobelopp**.

10 Balansspecifikationer

Bokslutet ska bekräftas med specifikationer till balansräkningen (BokfL 3:13.1 §). Specifikationerna är detaljerade förteckningar över innehållet i följande balansposter: bestående aktiva, rörliga aktiva, främmande kapital och avsättningar (BokfL 5:1.1 §). I valfärdsområdet upprättas balansspecifikationer också av förvaltade medel och förvalt kapital.

Balansspecifikationer behöver inte upprättas för eget kapital, avskrivningsdifferens eller reserver. I praktiken rekommenderas dock att förteckningar över innehållet även i dessa balansposter görs upp, t.ex. för att göra det möjligt att sammanställa noter i enlighet med förordningen om de uppgifter som ska tas upp i valfärdsområdets bokslut.

Balansspecifikationerna kan upprättas som en detaljerad förteckning över de enskilda posterna som vid tidpunkten för bokslutet ingår i ovan nämnda grupper uppdelade enligt balansräkningens underrubriker vid utgången för räkenskapsperioden. När det gäller bestående aktiva kan förteckningen alternativt innefatta enbart räkenskapsperiodens öknings- och minskningar i förhållande till föregående räkenskapsperiod (BokfL 5:1.2 §). I det senare fallet måste valfärdsområdet alltid ha kvar den förteckning som utgjorde utgångspunkt då man övergick till att meddela de årliga förändringarna. Om tydligheten förutsätter det ska fullständiga förteckningar sammanställas.

Bestående aktiva

Immateriella och materiella tillgångar

För immateriella och materiella tillgångar anges deras ursprungliga anskaffningsutgift, räkenskapsperiodens öknings- och minskningar av anskaffningsutgiften, överföringar under räkenskapsperioden, avskrivningar och nedskrivningar fram till räkenskapsperiodens början, den oavskrivna anskaffningsutgiften och räkenskapsperiodens avskrivning. Smärre nyttigheter som anskaffas kontinuerligt kan behandlas som en post, såvida de inte har bokförts som kostnad. Balansspecifikationen av tillgångar bland bestående aktiva har redogjorts för i detalj i bokföringsnämndens valfärdsområdes- och kommunsektions allmänna anvisning om avskrivningar enligt plan för valfärdsområden.

Placeringar

I balansspecifikationen av aktier och värdeandelar som motsvarar aktier samt övriga andelar anges samfundets namn, antal aktier, anskaffningsutgift, anskaffningstidpunkt samt eventuella nedskrivningar och grunderna för dem.

I balansspecifikationen av beviljade lån och övriga lånefordringar anges separat för varje fordran gäldenärens namn (och vid behov adressuppgifter) samt fordringarnas belopp, villkor och säkerheter. Det rekommenderas att också fordringarnas förfallodagar anges.

För masskuldebrev anges gäldenärens, dvs. emittentens namn, hemort, antalet skuldebrev, anskaffningsutgiften samt eventuell nedskrivning av den samt grunden för nedskrivningen.

I balansspecifikationen av värdepapper bland bestående aktiva och av övriga långfristiga placeringar är det önskvärt att ange det beslut av välfärdsområdesfullmäktige eller av det organ som fullmäktige har befullmäktigat i ärendet som anskaffningen eller beviljandet av lånet baserar sig på.

Förvaltade medel och förvaltad kapital

Av specifikationerna till förvaltade medel bör framgå hur mycket medel välfärdsområdet förvaltar och varifrån de härstammar. Av förvaltat kapital bör framgå för vem och hur mycket kapital välfärdsområdet förvaltar och varifrån det härstammar.

Av specifikationerna till donationsfondernas medel bör framgå hur mycket medel välfärdsområdet förvaltar och varifrån de härstammar. I specifikationerna ska ingå uppgifter om sådant kapital i donationsfonder vars användning eller kapitaltillväxt begränsas av villkor i ett gåvobrev, testamente eller avtal.

Rörliga aktiva

Omsättningstillgångar

För omsättningstillgångar ska art, mängd och anskaffningsutgift anges. Nyttigheter av ringa betydelse och värde kan anges gruppvis. Specifikationen av omsättningstillgångarna ska grunda sig på en fysisk inventering av lagret som gjorts vid tidpunkten för bokslutet eller partiella inventeringar som gjorts fortlöpande under räkenskapsperiodens gång. För varje benämning anges mängden i lagret, måttenheten, enhetspriset och den totala anskaffningsutgiften samt eventuella inkuransavdrag.

När det gäller förskottsbetalningar för anskaffning av omsättningstillgångar specificeras till vem, när, hur mycket och för vilket objekt betalningarna har gjorts. På samma gång uppges en eventuell säkerhet som erhållits.

Fordringar

Av specifikationerna till fordringarna ska framgå på vem och hur mycket välfärdsområdet har fordringar. Det rekommenderas att fordringarna specificeras per faktura.

Finansiella värdepapper

För välfärdsområdets aktier och andelar som välfärdsområdet äger i form av värdeandelar eller fysiska värdepapper anges samfundets namn, det sammanlagda antalet aktier eller andelar, anskaffningsutgiften samt en eventuell kostnadsföring mot den och grunden för avdraget.

För fordringsbevis anges gäldenärens (t.ex. masskuldebrevsemittentens) namn, anskaffningsutgiften samt en eventuell nedskrivning av den och grunderna för nedskrivningen.

Sådana benämningar som inte har något värde i balansräkningen ska också specificeras i balansspecifikationerna. Sådana är t.ex. värdepapper som erhållits vid en fondemission eller på annat sätt utan vederlag.

Kassa och bank

Kassa och bank ska redovisas detaljerat kassavis, underordnade kassor medräknade, och banktillgodohavanden per bankkonto.

Främmande kapital

Lån ska specificeras enligt lånetyp så att man anger långivaren, låneavtalets nummer eller motsvarande identifikation samt lånets amorteringsplan. Det rekommenderas att även säkerheter specificeras lånevis.

Av specifikationerna till leverantörsskulder ska framgå till vem och hur mycket välfärdsområdet är skyldigt samt tidpunkten när skulden kom till. Det rekommenderas att leverantörsskulder specificeras per faktura. Av erhållna förskott bör framgå av vem, hur mycket och mot hurdant vederlag välfärdsområdet har fått betalningar liksom eventuella säkerheter för betalningarna. Resultatregleringar samt övriga kort- och långfristiga skulder ska specificeras i detalj.

Frivilliga balansspecifikationer

Utöver det som ska meddelas i noterna förutsätter bestämmelserna inga balansspecifikationer över förändringar i posterna under eget kapital och reserverna. Det rekommenderas dock att man i fråga om investeringsreserver utreder de beslut som en reserv grundar sig på, beloppet av den ursprungliga reserven, förändringar i beloppet och det belopp som ingår i bokslutet.

Hur specifikationer ska avfattas

Balansspecifikationerna fogas enligt 3:13 § i bokföringslagen till bokslutet för att bekräfta dess riktighet. Balansspecifikationerna är bokslutshandlingar som upprättas för välfärdsområdets eget bruk och de behöver inte offentliggöras. Balansspecifikationerna ska dateras och undertecknas av dem som avfattade dem för hand eller elektroniskt, även om bokföringsförordningen inte förutsätter detta.

Det rekommenderas att balansspecifikationerna kompletteras med saldobekräftelser från utomstående, meddelanden från långivare och pantinnehavare samt övriga bekräftelser från utomstående. När det gäller lån räcker det med en kopia av det senaste amorterings- och/eller räntebetalningsverifikatet, av vilket saldobeloppet framgår.

Övriga specifikationer

Övriga specifikationer som välfärdsområdet kan upprätta efter prövning är bl.a. en förteckning över försäkringar, en förteckning över de viktigaste hyres avtalen och andra avtalen samt en utredning över anhängiga tvistemål.

BALANSRÄKNING FÖR VÄLFÄRDSOMRÅDET

Bilaga 1

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 anordningar
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 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 Egna fonder****III Överskott (underskott) från tidigare räkenskapsperioder****IV 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 Långfristiga**

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
8. Resultatregleringar

II Kortfristiga

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
8. Resultatregleringar