

UTLÅTANDE 64

Bokföringsnämndens kommunsektion

17.2.2004

UTLÅTANDE OM KRITERIER FÖR PRESTATIONSPRINCIPEN OCH OM BEHANDLING AV EN INVESTERINGSUTGIFT I TABLÅN ÖVER BUDGETUTFALLET

1. Begäran om utlåtande Samkommun A ber bokföringsnämndens kommunsektion ge ett utlåtande om hur anskaffningsutgiften för apparatur som hör till anläggningstillgångar skall behandlas i tablån över budgetutfallet och om kriterierna för bokföring av utgiften enligt prestationsprincipen.

Som exempel har presenterats samkommunens kontrakt om upphandling av apparatur för allmän angiografi 29.8.2003. I kontraktet har följande tidsplan överenskommits:

- de byggnadstekniska arbeten som installationen förutsätter av beställaren är klara 12.12.2003
- apparaturen levereras till installationsplatsen 15.12.2003
- leverantören påbörjar installationen 15.12.2003
- installationen är slutförd och apparaturen kan överlåtas till beställaren för testning 2.2.2004
- den mottagningsgranskning som krävs för att upphandlingen skall godkännas utförs 9.2.2004
- ägar- och besittningsrätten övergår på beställaren när denne har tagit emot apparaturen vid mottagningsgranskningen riskansvaret övergår på beställaren samtidigt som ägar- och besittningsrätten
- garantitiden gäller från den dag då upphandlingen godkänts och tagits emot.

Anskaffningspriset på 1 089 452 euro (moms 0 %) erläggs enligt följande:

1:a raten på 108 945,20 euro, dvs. 10 % av anskaffningspriset, betalas när kontraktet undertecknats och beställaren getts säkerhet för den tid anskaffningen pågår

2:a raten på 817 089,00 euro, dvs. 75 % av anskaffningspriset, betalas när apparaturen har levererats till installationsplatsen och installationen påbörjats

3:e raten på 163 417,80 euro, dvs. 15 % av anskaffningspriset, betalas när beställaren godkänt mottagandet av apparaturen vid mottagningsbesiktningen och beställaren getts säkerhet för garantitiden

Sökanden ber kommunsektionens ge ett utlåtande om följande frågor som gäller bokföringen av denna anskaffning:

1. Kriterier för prestationsprincipen

Kan apparaturen anses ha tagits emot i enlighet med 2 kap. 3 § 1 mom. bokföringslagen när den levereras till installationsplatsen eller skall kriteriet för prestationsprincipen anses vara att ägande- eller förfoganderätten och riskansvaret övergår på köparen, eller skall man eventuellt utgå från något annat skede i upphandlingsprocessen? Om äganderätten och förfoganderätten övergår vid olika tidpunkter, vilkendera rätten är då avgörande i det fall att kriteriet för prestationsprincipen är ägande- och förfoganderättens övergång?

2. Behandling av investeringsförfarandet i tablån över budgetutfallet

Med hänvisning till omnämmandet av tablån över budgetutfallet i 68 § 2 mom. kommunallagen ber sökanden kommunsektionen ge ett utlåtande om vilket kriterium som skall tillämpas när investeringsutgiften för den aktuella apparaturanskaffningen antecknas i tablån över budgetutfallet. Sökanden har hänvisat till kommunsektionens allmänna anvisning om uppgörande av finansieringskalkyl enligt vilken förskottsbetalningar på anläggningstillgångar behandlas såsom investeringar i anläggningstillgångar. Hör det till god bokföringssed att anteckna förhandsbetalningar för apparaturen som investeringsutgifter i tablån över budgetutfallet innan apparaturen tagits emot eller skall prestationsprincipen tillämpas när investeringsutgifterna antecknas i tablån? Valet av metod inverkar inte på räkenskapsperiodens resultat, eftersom anskaffningsutgiften för investeringen under sin verkningstid tas upp som kostnad genom avskrivningar enligt plan.

För apparaturanskaffningen har reserverats ett anslag i budgeten 2003.

3. Allmänt om kriterierna för prestationsprincipen vid investeringar i anläggningstillgångar

Eftersom det finns skäl att ge prestationsprincipen vid investeringar i apparatur en vidare referensram, ber sökanden kommunsektionen ge ett utlåtande om kriterierna för prestationsprincipen också i fråga om investeringar i anläggningstillgångar överlag.

2. Motivering

Enligt 67 § kommunallagen (365/1995) meddelar bokföringsnämndens kommunsektion anvisningar och avger utlåtanden om tillämpningen av bokföringslagen och kommunallagens bestämmelser om bokslut (68 §), verksamhetsberättelse (69 §) och behandling av räkenskapsperiodens resultat (70 §). Till bokslutet hör resultaträkning, balansräkning och bilagor till dem samt en tablå över budgetutfallet och en verksamhetsberättelse (68 § 2 mom.).

Bokföringslagen föreskriver att grunden för bokföring av en utgift är mottagande av en produktionsfaktor och grunden för bokföring av en inkomst är överlåtelse av en prestation (prestationsprincipen) (BokfL 2 kap. 3 § 1 mom.). Anskaffningsutgiften för anläggningstillgångar och andra materiella tillgångar som hör till bestående aktiva skall aktiveras och tas upp under sin verkningstid som kostnad genom avskrivningar enligt plan (BokfL 5 kap. 5 § 1 mom.).

Som förskottsbetalningar på materiella tillgångar bland bestående aktiva upptas det som betalats till leverantörerna innan tillgången tagits emot. Förhandsbetalningar till leverantörer är till sin ekonomiska karaktär fordringar och de behandlas som sådana i bokslutet. Fordringar upptas i balansräkningen till nominellt belopp, dock högst till det sannolika värdet (BokfL 5 kap. 2 § 1 mom. 1 punkten).

Pågående nyanläggningar är i allmänhet tillgångar för egen räkning som tas upp bland bestående aktiva, t.ex. en halvfärdig byggnad, maskin eller apparat som anläggs för egen räkning och som överstiger gränsen för små anskaffningar i avskrivningsplanen. Pågående nyanläggningar tas i allmänhet upp i den balanspost dit de hör till samma belopp som de aktiverade utgifterna. Det aktiverade beloppet kan också vara mindre om en nedskrivning skall göras (BokfL 5 kap. 13 §).

Förskottsbetalningar på materiella tillgångar och pågående nyanläggningar bland bestående aktiva periodiseras inte såsom anläggningstillgångar. När tillgången tas emot enligt prestationsprincipen överförs förskottsbetalningar och pågående nyanläggningar till den balanspost som beskriver tillgången i fråga. Förslitning underkastade anläggningstillgångar börjar avskrivas enligt plan när tillgången tas i bruk.

Bokföringsnämnden har i sitt utlåtande 1295/1994 behandlat huruvida bokföringskriteriet för aktier är äganderättens eller förfoganderättens övergång. Enligt utlåtandet anses en aktie ha överlåtits när förfoganderätten övergått från säljaren till köparen på basis av ett bindande köpeavtal eller motsvarande, och inkomsten kan då bokföras som intäkt. I utlåtandet behandlas också kriterierna för prestationsprincipen i de fall då förfoganderätten och äganderätten övergår på köparen vid olika tidpunkter. I de fall då avsikten är att överlåta också äganderätten, även om det sker vid en senare tidpunkt än överlåtelsen av förfoganderätten, är det förfoganderätten som är kriteriet för bokföring enligt prestationsprincipen. Enligt utlåtandet är det befogat att använda förfoganderätten till egendom som bokföringskriterium av den orsaken att enbart överlåtelse av äganderätten inte möjliggör utnyttjande av egendomen i den bokföringsskyldiges inkomstbildningsprocess eller motsvarande, utan utnyttjandet förutsätter att man förfogar över egendomen.

Under räkenskapsperioden kan noteringar i den löpande bokföringen göras enligt kontantprincipen, men när räkenskapsperioden går ut skall bokföringen enligt kontantprincipen, med undantag för noteringar som

gäller affärshändelser av ringa betydelse, rättas och kompletteras enligt prestationsprincipen innan bokslutet upprättas (BokfL 3 kap. 4 §). Enligt prestationsprincipen är grunden för bokföring av en utgift mottagandet av en produktionsfaktor, vilket i allmänhet motsvarar den tidpunkt som varan eller tjänsten faktiskt överläts från säljaren till köparen. Om säljaren och köparen kommit överens om att förfoganderätten övergår före äganderätten, avgör förfoganderätten när utgiften uppkommit enligt prestationsprincipen.

Posten *Förskottsbetalningar och pågående nyanläggningar* under materiella tillgångar bland bestående aktiva i kommunernas och samkommunernas balansräkning innehåller förskottsbetalningar på materiella tillgångar och anskaffningsutgifter för pågående investeringar. Betalningsprestationen kan avse såväl egen produktion som köp av utomstående (Kommunsektionens allmänna anvisning om uppgörande av balansräkning för kommuner och samkommuner 6.4.1999). Förskottsbetalningar bokförs i regel enligt kontantprincipen utgående från prestations- eller förfallodagen.

Enligt den allmänna anvisningen om uppgörande av finansieringskalkyl för kommuner och samkommuner (23.4.1999) avses med investeringar i finansieringskalkylen de medel som under räkenskapsåret använts för bestående aktiva. Investeringar och finansieringsandelar som erhållits för dem upptas i finansieringskalkylen till bruttobelopp. Till investeringar hör såväl investeringar i materiella och immateriella anläggningstillgångar som köp av aktier och andelar i gruppen placeringar under bestående aktiva. Investeringar, försäljningar av anläggningstillgångar och finansieringsandelar för investeringar anges i finansieringskalkylen enligt prestationsprincipen. Förskottsbetalningar på anläggningstillgångar behandlas som investeringar i anläggningstillgångar. Därför är det befogat att förskottsbetalningar antecknas enligt bokföringen också i tablå över budgetutfallet som användning av anslag under punkten Investeringar i anläggningstillgångar.

Finlands Kommunförbund har gett ut rekommendationerna Kommunens och samkommunens budget och ekonomiplan (2000) och Bokslutsmall för kommuner och samkommuner(2001).

Den förstnämnda innehåller rekommendationer om uppgörande av budget och ekonomiplan och den sistnämnda bland annat rekommendationer om uppgörande av tablå över budgetutfallet. Enligt den sistnämnda rekommendationen skall av bokföringen framgå de uppgifter som behövs för uppföljningen av anslagen och de beräknade inkomsterna i budgeten, också i fråga om investeringsdelen.

Enligt rekommendationen tas i investeringsdelen in anslag för sådana anskaffningsutgifter för immateriella och materiella tillgångar samt aktier och andelar som hör till anläggningstillgångar som aktiveras som bestående aktiva. Med anskaffningsutgift som aktiveras avses här en utgift som i bokföringen registreras på ett balansräkningskonto. I tablå

över budgetutfallet antecknas som användning av anslag de aktiverade utgifterna enligt bokföringen.

3. Kommunsektionens utlåtande

1. Bokföring av anskaffningsutgift enligt prestationsprincipen

Kriterierna för prestationsprincipen vid behandling av en investeringsutgift framgår av motiveringen till utlåtandet. I sökandens fall är kriteriet för bokföring av anskaffningsutgiften enligt prestationsprincipen den tidpunkt då mottagningsinspektionen utförs, såvida man inte kommit överens om att förfoganderätten övergår vid någon annan tidpunkt. Om förfogande- eller äganderätten övergår vid en senare tidpunkt än mottagningsinspektionen är bokföringskriteriet antingen besittnings- eller förfoganderättens övergång, beroende på vilkendera som sker först.

Förskottsbetalningar på anskaffningsutgiften bokförs enligt kontantprincipen på prestations- eller förfallodagen. I sökandens fall tas 1:a och 2:a raten upp som förskottsbetalningar i bokslutet 2003. I bokföringen för 2004 tas dessa förskottsbetalningar och 3:e raten upp som anskaffningsutgift i den post dit de hör bland anläggningstillgångarna i balansräkningen. Anskaffningsutgiften avskrivs enligt plan från och med den tidpunkt då apparaten tas i bruk.

2. Behandling av anskaffningsutgiften för en investering i finansieringskalkylen

Förskottsbetalningar på anskaffningsutgifter för anläggningstillgångar tas i bokslutet upp som investeringsutgift i finansieringskalkylen och i investeringsdelens tablå över budgetutfallet. I fråga om den apparaturanskaffning som sökanden gjort tas 1 och 2 raten upp som investeringsutgift i bokslutet 2003 och 3 raten som investeringsutgift i bokslutet 2004.