

4.10.2011

## BOKFÖRING AV TILLVERKNING AV INVESTERINGSTILLGÅNG

1 Begäran om utlåtande Staden A har bett kommunsektionen ge ett utlåtande om bokföringen av investeringsutgifter när det till dem hör såväl egen tillverkning som externa köp till väsentliga belopp. Sökanden ber om att kommunsektionen tar ställning till följande behandlingssätt:

Löner med lönebikostnader och resekostnader

Lönerna med lönebikostnader och resekostnaderna bokförs i resultaträkningen. Via kontot *Tillverkning för eget bruk* aktiveras dessa poster i balansräkningen i regel varje månad.

Köp från lagret till investeringsobjektet – balanslager:

Köp från lagret aktiveras i balansräkningen till investeringsobjekten via kontot *Tillverkning för eget bruk*, i regel varje månad, och inkomsterna bokförs på lagret i balansräkningen.

Leverantörsfakturor:

Leverantörsfakturor (t.ex. betalningsposter för entreprenader och andra köp av tjänster) aktiveras direkt i balansräkningen. Under årets lopp bokförs investeringarna på respektive konto bland bestående aktiva när det är möjligt. Sådana konton är till exempel *Mark- och vattenområden* och *Maskiner och inventarier*.

Kostnaderna för byggnader och fasta konstruktioner bokförs under räkenskapsperioden vanligen på kontot *Pågående nyanläggningar* i byggskedet. Anläggningar som blivit färdiga under årets lopp bokförs på respektive konto bland bestående aktiva i bokslutet. Anläggningar som inte blivit färdiga till årsskiftet kvarstår som saldo på kontot *Pågående nyanläggningar* under året.

Om betalningsposterna för entreprenader bokfördes på investeringsobjektet via posten *Tillverkning för eget bruk* skulle det enligt sökanden ändra sökandens tidigare bokföringspraxis och försäkra jämförbarheten med städer som inte bokför på samma sätt. Sökanden konstaterar ytterligare att stadens egen andel av arbetet (personal- och resekostnader och maskindepåer) vanligen är mycket liten jämfört med volymen köpta tjänster när det gäller investeringsprojekt, i många fall under 10 procent av samtliga kostnader. Enligt sökanden kan man anta att särskilt på kontot för köp av tjänster i resultaträkningen samlas mycket kostnader som gäller investeringar och som har korrigerats med hjälp av en särskild *Tillverkning för eget bruk*-post.

## 2.1 Bokföringslagen

I bokföringslagen finns inte någon särskild bestämmelse om bokföring av tillgångar som tagits i eget bruk. I resultaträkningsschemat enligt kostnadsslag enligt 1 kap. 1 § 1 mom. i bokföringsförordningen (1339/1997) presenteras under posten *Omsättning* posten *Tillverkning för eget bruk*.

Posten *Tillverkning för eget bruk* är en gemensam rättelsepost, en inkomstföringspost för flera utgiftskonton. Strukturen på de utgifter som framgår av resultaträkningen ger då inte nödvändigtvis en rättvisande bild av kostnadsstrukturen. För att fylla kraven på riktiga och tillräckliga uppgifter enligt 3 kap. 2 § i bokföringslagen (1336/1997) kan det behövas noter som klarlägger innehållet i posten *Tillverkning för eget bruk*, om posten är viktig för bedömningen av resultatet.

Alternativt kan man utnyttja utgiftsöverföringar, vilket innebär att man från enskilda utgiftskonton gör utgiftsöverföringar till ett konto bland bestående aktiva, när tillgången tas i eget bruk som bestående aktiva.

Till de allmänna bokslutsprinciperna enligt bokföringslagen hör att iaktta konsekvens när principerna och metoderna för upprättande av bokslut tillämpas från en räkenskapsperiod till en annan (3 kap. 3 § 2 mom.). Detta innebär att det valda förfarings sättet iakttas fortlöpande från räkenskapsperiod till räkenskapsperiod.

## 2.2 Kommunsektionens allmänna anvisningar

I kommunsektionens allmänna anvisning om upprättande av resultaträkning för kommuner och samkommuner presenteras i enlighet med bokföringslagen två alternativa sätt att bokföra tillverkning för eget bruk.

Enligt anvisningen redovisas produktionsvärdet för anläggningstillgångar som tillverkas för eget bruk och som ska aktiveras separat i resultaträkningen i posten *Tillverkning för eget bruk* efter *Verksamhetsintäkter*. *Tillverkning för eget bruk* utgör en rättelsepost i resultaträkningen genom vilken den effekt tillverkningen för eget bruk har haft på räkenskapsperiodens resultat elimineras, om utgifterna för tillverkning av en tillgång som ska aktiveras har upptagits som utgifter i resultaträkningen. Enligt anvisningen bör detta förfarande användas i första hand. Till denna del avviker den allmänna anvisningen från bokföringsnämndens utlåtande 164/1976. Enligt det utlåtandet bör utgifterna för tillverkning för eget bruk i första hand krediteras från olika utgiftskonton redan under räkenskapsperioden. Om detta inte är möjligt bör utgiftsöverföringsposterna tas upp enligt anskaffningsutgiften i punkten *Tillverkning för eget bruk* i resultaträkningen. Om posten för eliminering av kostnaderna inte är betydande kan den också tas upp bland övriga rörliga kostnader utan att de elimineras. Dessa utgifter bör klarläggas separat i specifikationer med hjälp av kostnadsberäkning.

Väsentliga interna bidrag får varken ingå i tillverkningen för eget bruk i resultaträkningen eller i anskaffningsutgiften för en tillgång som ska aktiveras bland bestående aktiva i balansräkningen. I stället bör interna bidrag elimineras ur den anskaffningsutgift som ska aktiveras bland bestående aktiva.

Det andra alternativet i kommunsektionens allmänna anvisning är att tillverkning för eget bruk bokförs så att man inte tar upp tillverkningsutgifterna för en tillgång som ska aktiveras bland bestående aktiva bland de utgifter som bokförts i resultaträkningen. Andelen tillverkning för eget bruk tas upp som utgiftsöverföring så att andelen dras av från de utgifter som bokförts i resultaträkningen och aktive-

ras bland bestående aktiva. I så fall ingår till exempel de aktiverade personalutgifterna inte i personalkostnaderna i resultaträkningen. Vid förfarandet med utgiftsöverföring används i resultaträkningen inte posten *Tillverkning för eget bruk* som en separat post efter verksamhetsintäkterna.

I kommunsektionens allmänna anvisning sägs ingenting om att utgifter bör bokföras direkt som aktiva i balansräkningen, utan i stället ges alternativa förfaranden för resultatpåverkande bokföring av utgifter för tillverkning för eget bruk och rättelse av dem.

#### 4 Kommunsektionens ställningstagande

Kommunen kan anskaffa tillgångar bland bestående aktiva antingen genom att bygga dem själv eller låta dem byggas av utomstående entreprenörer eller genom att köpa en redan befintlig tillgång.

##### *Byggande i egen regi*

Vid anskaffning av bestående aktiva som ska aktiveras innebär byggande i egen regi enligt statistiken över kommunernas ekonomi sådan byggverksamhet där kommunen eller samkommunen bär helhetsansvaret för byggandet. Kommunen eller samkommunen betalar då bland annat arbetstagarnas löner inklusive sociala kostnader, dvs. kommunen eller samkommunen är vanligen arbetsgivare för majoriteten av arbetstagarna. Sido- och underentreprenader (t.ex. VVS och målning) kan utföras av olika företag, men dessa ansvarar enbart för sin egen delentreprenad.

När kommunen själv bygger tillgången genom att huvudsakligen använda sin egen personal och eventuellt också i någon mån använder under- eller sidoentreprenörer, kan verksamheten anses som tillverkning för eget bruk. Kommunsektionen anser det motiverat att alla utgifter för ett sådant projekt bokförs på utgiftskontona i resultaträkningen och aktiveras med hjälp av posten *Tillverkning för eget bruk* i balansräkningen. Om kommunen har en betydande egen byggverksamhet är det på grund av den stora mängden kontohändelser mer rationellt att använda posten *Tillverkning för eget bruk* än att använda direkta utgiftsöverföringar. En annan fördel med att använda posten *Tillverkning för eget bruk* är att bland annat alla personalkostnader ingår i resultaträkningen, vilket underlättar behandlingen av dem.

##### *Byggherreverksamhet*

Med byggherreverksamhet avses enligt statistiken för kommunernas ekonomi sådan byggverksamhet där kommunen eller samkommunen överlåter byggprojektet till utomstående entreprenörer, antingen på hel- eller delentreprenad. Kommunen eller samkommunen övertar byggnaden då den är färdig och fungerar inte som arbetsgivare under byggtiden.

Kommunsektionen anser det motiverat att de utgifter för entreprenader som gäller en anskaffad tillgång bland bestående aktiva som kommunen eller samkommunen låtit bygga, i första hand bokförs direkt i balansräkningen bland *Pågående nyanläggningar* under byggskedet och att utgifterna under den räkenskapsperiod då projektet blir

färdigt överförs till respektive tillgångsgrupp. Om det till ett sådant projekt hör ringa personal-, rese- och andra kostnader med anledning av kommunens egen personals arbete, till exempel kostnader föranledda av utgifter för övervakare av byggherrens byggarbeten eller maskindepåer, bokförs dessa utgiftsposter i första hand som kostnad i resultaträkningen och överförs genom användning av posten *Tillverkning för eget bruk* som utgift för det projekt som ska aktiveras. Om byggherren är ett kommunalt affärsverk eller en annan balansenhet förfar man även i dessa fall på samma sätt.

Det andra alternativet är att bokföra sådana utgifter som direkta utgiftsöverföringar på projekt som ska aktiveras. Enligt konsekvensprincipen bör kommunen iaktta det valda förfarandet kontinuerligt.

#### *Köp av färdiga investeringstillgångar*

Med köp av färdiga investeringstillgångar avses enligt statistiken över kommunernas ekonomi köp av investeringstillgångar eller värdepapper bland bestående aktiva som "redan befintliga" tillgångar. Ur samhällsekonomisk synpunkt innebär det inte någon ökning av kapitalvaror utan endast ett ägarbyte (t.ex. aktier, andelar, inventarier, mark- och vattenområden, färdiga byggnader och konstruktioner, s.k. färdiga produkter). Anskaffningsutgifter för tillgångar som köpts som färdiga och som ska aktiveras bokförs direkt i den tillgångspost i balansräkningen som den kan hänföras till.

#### 5 Kommunsektionens utlåtande

Vid bokföringen av anskaffningsutgifter för tillgångar bland bestående aktiva bör man förfara enligt ställningstagandet ovan. Det förfaringsätt som valts iakttas kontinuerligt.