

BOKFÖRINGSNÄMNDENS KOMMUNSEKTION
Arbets- och näringsministeriet

**ALLMÄN ANVISNING OM BEHANDLING
AV KOMMUNALA AFFÄRSVERK I BOKFÖRINGEN**

Helsingfors 2014
ISBN 978-952-293-223-5 (häftad)
ISBN 978-952-293-224-2 (pdf)

ISBN 978-952-293-223-5 (häftad)
ISBN 978-952-293-224-2 (pdf)
© Finlands Kommunförbund
Tryckeri: Tryckeriet i Kommunernas hus
Helsingfors 2014

Finlands Kommunförbund
Andra linjen 14
PB 200
00101 Helsingfors
Tfn (09) 7711
Fax (09) 771 2291
www.kommunerna.net

BOKFÖRINGSNÄMNDENS KOMMUNSEKTION

Arbets- och näringsministeriet
Helsingfors

15.10.2013

ALLMÄN ANVISNING OM BEHANDLING AV KOMMUNALA AFFÄRSVERK I
BOKFÖRINGEN

Innehåll

1 Inledning	4
2 Kommunala affärsverk.....	5
3 Grundande och upplösning av ett kommunalt affärsverk	6
4 Ett kommunalt affärsverks uppgifter	7
4.1 Affärsverksamhet	7
4.2 Uppgift som ska skötas enligt företagsekonomiska principer	7
5 Budgeten för ett kommunalt affärsverk	8
6 Bokföring och bokslut för ett kommunalt affärsverk.....	8
6.1 Bokföringsskyldighet	8
6.2 Bokslutet för ett kommunalt affärsverk	9
6.3 Bokslut för en affärsverkssamkommun	10
6.4 Resultaträkning för ett kommunalt affärsverk	10
6.5 Balansräkningen för ett kommunalt affärsverk.....	17
6.6 Finansieringsanalys för ett kommunalt affärsverk.....	22
6.6.1 Finansieringsanalysens struktur och registreringsgrund	22
6.6.2 Finansieringsanalysens innehåll.....	22
6.6.3 Finansieringsanalysens noggrannhet	24
6.7 Noter och balansspecifikationer till ett kommunalt affärsverks bokslut.....	24
7 Affärsverket i kommunens eller samkommunens bokslut.....	25
8 Verksamhetsberättelsen för ett kommunalt affärsverk	26

Bilagor

Bilaga 1 Resultaträkning för kommunala affärsverk.....	27
Bilaga 2 Verksamhetsunderstöd och bidrag, investeringsunderstöd, kapitalplaceringar och anslutningsavgifter.....	28
Bilaga 3 Balansräkning för kommunala affärsverk	29
Bilaga 4 Finansieringsanalys för kommunala affärsverk	30
Bilaga 5 Grundande av en kommuns affärsverk, ingående balans, registreringar under räkenskapsperioden och bokslut.....	31
Bilaga 6 Affärsverket i kommunens centralbokföring, budget och bokslut.....	34
Bilaga 7 Hur investeringsunderstöd av ansvarskommunen behandlas i affärsverkets bokföring	38

1 Inledning

En kommun eller samkommun kan grunda ett kommunalt affärsverk för affärsverksamhet eller för en sådan uppgift inom kommunens kompetensområde som ska skötas enligt företagsekonomiska principer och som inte omfattas av bolagiseringsskyldigheten (KomL 365/1995, 2 §, 2 a §, 2 b §, 87 a § 1 mom.). Kommuner och samkommuner kan även gemensamt bilda en samkommun som har i uppgift att vara huvudman för ett kommunalt affärsverk (KomL 87 a § 2 mom.). Enligt 87 h § i kommunallagen ska bokföringen för en kommuns eller en samkommuns affärsverk särredovisas i kommunens eller samkommunens bokföring. [15.10.2013]

I vissa speciallagar finns bestämmelser om särredovisning av kommunal affärsverksamhet. Sådana lagar är *elmarknadslagen* (386/1996), *naturgasmarknadslagen* (508/2000) och *lagen om vattentjänster* (119/2001). En kommunal inrättning som utövar elaffärsverksamhet ska per räkenskapsperiod redovisas skilt från kommunen och från kommunens övriga inrättningar. För inrättningen ska en egen resultaträkning och balansräkning upprättas (ElmarknadsL 30 §). En kommunal inrättning eller en samkommun som utövar naturgasaffärsverksamhet ska i bokföringen redovisas skilt från kommunen och för den ska för varje räkenskapsperiod upprättas en resultaträkning och balansräkning som kan jämföras med ett aktiebolags bokslut (NaturgasmarknadsL 5 kap. 3 §). Ett kommunalt vattentjänstverks bokföring ska vara åtskild i kommunens bokföring, och verket ska upprätta ett separat bokslut för varje räkenskapsperiod (L om vattentjänster 20 §). Boksluten för särredovisade verksamheter ska presenteras i kommunens eller samkommunens bokslut (ElmarknadsL 32 §, NaturgasmarknadsL 5 kap. 5 §). I och med ändringen av kommunallagen år 2013 (626/2013) ska kommunerna och samkommunerna före utgången av 2014 bolagisera bland annat energiverk som fungerar på marknaden i form av affärsverk, varefter verksamheten inte längre behöver särredovisas i kommunens bokföring. [15.10.2013]

I denna allmänna anvisning ges bokföringsanvisningar för kommunala affärsverk som avses i kommunallagen. Till övriga delar tillämpas bokföringsnämndens kommunsektions allmänna anvisningar om tillämpning av bokföringslagen på bokföringen för kommuner och samkommuner.

Denna allmänna anvisning ersätter bokföringsnämndens kommunsektions allmänna anvisning från 29.5.2007 om behandling av kommunala affärsverk i bokföringen. [15.10.2013]

På fonder som behandlas som balansenheter tillämpas denna anvisning om behandling av affärsverk i bokföringen, om fonden inrättas som ett kommunalt affärsverk enligt kommunallagen eller som en balansenhet. Ett kommunalt affärsverk och en fond som inrättas i form av en balansenhet avviker från varandra endast i fråga om behandlingen i kommunens och samkommunens budget och i budgetutfallet. Anvisningar om behandlingen av affärsverk och balansenheter i kommunens budget har getts i Finlands Kommunförbunds rekommendation *Budget och ekonomiplan för kommuner och samkommuner* (2011). [15.10.2013]

Bokslutskalkylerna för andra balansenheter upprättas med samma scheman som bokslutskalkylerna för ett kommunalt affärsverk. Balansenhetens tablå över budgetutfallet, uppgifter om verksamhetsberättelsen och noter till bokslutet ingår i kommunens respek-

tive bokslutsuppgifter. Bokslutsschemana för kalkylmässigt åtskilda enheter finns i Kommunförbundets rekommendation *Särredovisning av kommunal affärsverksamhet (2001)*. [15.10.2013]

2 Kommunala affärsverk

Kommunala affärsverk

Bestämmelser om kommunala affärsverk och deras uppgifter finns i 87 a § i kommunallagen. Begreppet kommunalt affärsverk är ett överbegrepp som kan användas både om affärsverk som grundats av en enskild kommun eller samkommun och om affärsverk som grundats för att sköta uppgifter som är gemensamma för kommuner och samkommuner. Med ett kommunalt affärsverk avses även ett affärsverk som i enlighet med 77 § i kommunallagen verkar under ett organ som är gemensamt för flera kommuner och som enligt avtal har grundats inom en av avtalskommunernas organisation. [15.10.2013]

Kommuns eller samkommuns affärsverk

Ett affärsverk som grundats av en kommun benämns *kommuns affärsverk* och ett affärsverk som grundats enbart av en samkommun benämns *sammkommuns affärsverk*. Också för ett affärsverk som grundats enligt värdkommunsmodellen används benämningen *affärsverk*. (KomL 87 a § 2 mom.) [15.10.2013]

Affärsverkssamkommun

En samkommun som bildats av flera kommuner och samkommuner och som har i uppgift att vara huvudman för ett kommunalt affärsverk benämns *affärsverkssamkommun*. (KomL 87a § 2 mom.)

Till sin juridiska form utgör en affärsverkssamkommun en samkommun. Undantagen jämfört med en vanlig samkommun gäller sammkommunens verksamhetsområde, medlemskap samt bildande av direktion och dess behörighet. [15.10.2013]

Affärsverkets namn

Namnet på en kommuns eller sammkommuns affärsverk ska innehålla ordet *affärsverk* och namnet på ett affärsverk som grundats som en affärsverkssamkommun ska innehålla ordet *affärsverkssamkommun*. Det finns ändå inget hinder för ett affärsverk att i reklam eller andra inofficiella sammanhang använda en logotyp eller en förkortning som inte innehåller ordet *affärsverk*. [15.10.2013]

Benämningarna kommuns affärsverk, sammkommuns affärsverk och affärsverkssamkommun får användas endast av de kommunala affärsverk som grundats som affärsverk enligt 10 a § i kommunallagen. [15.10.2013]

3 Grundande och upplösning av ett kommunalt affärsverk

Grundande av ett affärsverk

Beslutet om att en uppgift ska skötas i form av ett kommunalt affärsverk fattas av fullmäktige eller samkommunsstämman. Grundandet av en affärsverkssamkommun baserar sig på ett grundavtal som ingås mellan medlemskommunerna och medlemskommunerna. Om en samkommun är medlem i affärsverkssamkommunen ska grundavtalet också innehålla bestämmelser om ändring av avtalet (KomL 23.8.2013/626, 87 a §). [15.10.2013]

Grundandet av ett kommunalt affärsverk samt skötseln av dess förvaltning och ekonomi har utretts grundligare i Finlands Kommunförbunds cirkulär *Bestämmelserna i kommunallagen om koncerner och kommunala affärsverk fr.o.m. 15.5.2007*, nr 19/80/2007.

Upprättande av ingående balans

Vid upprättande av ingående balans för ett affärsverk som grundas iakttas bokföringslagen och anvisningarna från Bokföringsnämndens kommunsektion om tillämpning av bokföringslagen. Huvudprincipen är att den ingående balansen för en kommun eller samkommuns affärsverk ska upprättas utifrån de bokföringsvärden som antecknats i kommunens eller samkommunens bokföring. Den ingående balansen upprättas genom överföringar mellan balansposter.

När en affärsverkssamkommun grundas kan immateriella och materiella tillgångar samt placeringar bland bestående aktiva värderas till deras verkliga värde med beaktande av försiktighetsprincipen (RP 263/2006). Med verkligt värde avses beroende på tillgångsposten bruksvärdet i serviceproduktionen eller det sannolika överlåtelsevärdet. [15.10.2013]

Ingående balans vid ändringar i kommunindelningen

Enligt bokföringsnämndens kommunsektions utlåtande om bokföringen vid ändring i kommunindelningen (23.10.2007/81) ska i alla kommuner som slås ihop upprättas ett bokslut före kommunsammanslagningen enligt bestämmelserna och tillämpningsanvisningarna om upprättande av bokslut utan hänsyn till kommunsammanslagningen. Vid bokföringsmässig sammanställning iakttas i regel i alla sammanslagna kommuner samma enhetliga värderings- och bokföringsprinciper för balansposterna oberoende av om det är fråga om att bilda en ny kommun eller införliva en kommun med en annan kommun som fortsätter verksamheten eller någon annan ändring i kommunindelningen. Kommunernas balansräkningar före kommunsammanslagningen sammanställs i likhet med koncernbokslut rad för rad som ingående balans för den kommun som fortsätter verksamheten så att interna fordringar och skulder elimineras. Sammanställningen görs enligt bokföringsvärden. Uppskrivningar och nedskrivningar tas upp i den nya kommunens bokföring enligt gällande bestämmelser och anvisningar. [15.10.2013]

Upplösning av ett affärsverk

Beslut om upplösning av ett kommunalt affärsverk eller en affärsverkssamkommun fattas på motsvarande sätt som beslut om grundandet. Affärsverkets balansräkning sammanställs rad för rad med kommunens balansräkning varvid interna poster elimineras.

När det är fråga om en affärsverkssamkommun görs sammanställningsregistreringar i medlemskommunernas och medlemskommunernas bokföring som affärshändelser, varefter fordringar och skulder mellan affärsverkssamkommunen och medlemskommunerna respektive medlemskommunerna eliminerar.¹ [15.10.2013]

4 Ett kommunalt affärsverks uppgifter

4.1 Affärsverksamhet

Den uppgift som överförs till det affärsverk som grundas ska antingen vara affärsverksamhet eller annars skötas enligt företagsekonomiska principer. I motiveringarna till kommunallagen (RP 263/2006) definieras affärsverksamhet som en uppgift som ur affärsverkets synvinkel är lönande så att den ordinarie verksamheten och investeringarna åtminstone på lång sikt finansieras genom internt tillförda medel från försäljning av varor och tjänster. [15.10.2013]

Den uppgift som överförs till ett kommunalt affärsverk ska höra till kommunens uppgifter enligt 2 § i kommunallagen. Uppgifter som omfattas av bolagiseringsskyldigheten kan dock inte överföras på ett affärsverk (KomL 2 a §). Bestämmelsen utgör fortfarande inget hinder för att annan egen verksamhet i kommunen börjar bedrivas i form av affärsverk (s.k. interna affärsverk) i fall där bolagisering inte krävs. Bolagiseringsskyldigheten gäller inte sådana uppgifter där verksamheten grundar sig på en lagstadgad eller naturlig monopolställning och tjänster i direkt anslutning till sådan verksamhet. (RP 32/2013) [15.10.2013]

Uppgifterna för en kommuns eller en samkommuns affärsverk anges i en instruktion. Överenskommelse om uppgifterna för en affärsverkssamkommun ska träffas i grundavtalet. (KomL 87 a §).

4.2 Uppgift som ska skötas enligt företagsekonomiska principer

Ett kommunalt affärsverk kan också ges en uppgift som sköts enligt företagsekonomiska principer trots att det inte är fråga om egentlig affärsverksamhet, förutsatt att uppgiften inte omfattas av bolagiseringsskyldigheten. Uppgiften anses skötas enligt företagsekonomiska principer när det är meningen att inkomsterna från uppgiften ska täcka utgifterna för skötseln av den. En uppgift kan skötas enligt företagsekonomiska principer också inom kommunens basservice. Inkomsterna kan då förutom kundavgifter bestå av ersättningar från medlems- eller avtalskommuner eller ersättningar från en annan enhet i kommunen. (RP 263/2006). [15.10.2013]

I verksamhet enligt företagsekonomiska principer iaktas i första hand kostnadsmotsvarighet vid prissättningen av tjänster. Prestationens pris kan basera sig på ett standardpris som grundar sig på utgifter enligt budgeten, inklusive indirekta förvaltningskostnader och ersättning för kapital som bundits för verksamheten. Fördelningen av kostnaderna mellan avtals- och medlemskommuner ska på ovan nämnda grunder basera sig på priser

¹ Se Kommunsektionens utlåtande 50/2001 [15.10.2013]

som fastställts på förhand, och fakturering i efterskott för återbetalning av överskott eller täckande av underskott per räkenskapsperiod förutsätts inte.

Avsikten med definitionen av affärsverkets uppgift är att möjliggöra en tillämpning av affärsverksmodellen både inom kommunens interna beställar–utförar-modell och i kommunernas och samkommunernas gemensamma verksamhet, där tjänster huvudsakligen produceras antingen för kommunens övriga verksamhetsområden eller för avtals- eller medlemskommunerna eller medlemssamkommunerna.

Till ett affärsverk kan även överföras uppgifter vilkas kostnader inte till fullt belopp täcks genom kundavgifter. Sådana uppgifter är myndighetsuppgifter som helt eller delvis finansieras med skattemedel eller uppgifter där kommunen stöder verksamheten genom ett tariffstöd eller något annat prestationsbaserat verksamhetsunderstöd som ingår i tjänsteprestationens pris. Ur affärsverkets synvinkel ska en sådan verksamhet dock vara lönsam så att kundavgifterna och de eventuella särskilda stöden och bidragen täcker kostnaderna för uppgiften.

5 Budgeten för ett kommunalt affärsverk

Affärsverkets bokföring ska ordnas så att det utgående från den är möjligt att göra upp den tablå över budgetutfallet som hör till bokslutet. Kommunsektionen ger anvisningar om hur tablå över budgetutfallet ska göras upp i sin *allmänna anvisning om upprättande av bokslut och verksamhetsberättelse för kommuner och samkommuner*. Till övriga delar hänvisas i fråga om upprättandet av budget till Finlands Kommunförbunds rekommendation *Budget och ekonomiplan för kommuner och samkommuner (2011)*.

6 Bokföring och bokslut för ett kommunalt affärsverk

6.1 Bokföringsskyldighet

En kommuns eller samkommuns affärsverk hör till kommunens eller samkommunens organisation och dess bokföring utgör en del av kommunens eller samkommunens bokföring. En kommuns eller samkommuns affärsverk är således inte en självständig bokföringsskyldig, utan kommunen eller samkommunen är med stöd av 67 § i kommunallagen bokföringsskyldig också beträffande sina affärsverks bokföring. En affärsverks-samkommun utgör en självständig bokföringsskyldig med separat bokföring och separat bokslut. [15.10.2013]

Bokföringsskyldigheten för kommunala affärsverk regleras i kommunallagen. Bokföringen för en kommuns eller en samkommuns affärsverk ska särredovisas i kommunens eller samkommunens bokföring (KomL 87 h § 1 mom.). En affärsverkssamkommun är bokföringsskyldig, och i fråga om dess bokföring och bokslut gäller utöver kommunallagen i tillämpliga delar bokföringslagen (1336/1997) (KomL 87 h § 2 mom.). Bokföringsnämndens kommunsektion ger närmare anvisningar och utlåtanden om tillämpningen av bokföringslagen och 68–70 § i kommunallagen i kommunala affärsverk (KomL 87 h § 3 mom.).

Ett kommunalt affärsverks inkomster ska tas upp som intäkter i resultaträkningen och från intäkterna ska som kostnader dras av de utgifter som sannolikt inte längre medför motsvarande inkomst samt förlusterna (BokfL 5 kap. 1 §). Övriga utgifter får aktiveras i enlighet med vad som bestäms i 5 kap. i bokföringslagen. Affärsverkets tillgångar och kapitalposter redovisas i balansräkningen. Affärsverket upprättar en finansieringsanalys som omfattar *Verksamhetens kassaflöde*, *Investeringarnas kassaflöde*, *Finansieringens kassaflöde* och *Förändring av likvida medel*.

Den kronologiska bokföringen av affärsverkets affärshändelser utgör affärsverkets grundbokföring som samtidigt utgör en del av kommunens grundbokföring. Den systematiska bokföringen av affärshändelserna utgör affärsverkets huvudbokföring som samtidigt utgör en del av kommunens eller samkommunens huvudbokföring.

6.2 Bokslutet för ett kommunalt affärsverk

Bestämmelser om bokslutet för en kommuns eller samkommuns affärsverk finns i 87 i § i kommunallagen. Enligt paragrafen är affärsverkets räkenskapsperiod kalenderåret. Direktionen ska upprätta ett särskilt bokslut för räkenskapsperioden och lämna bokslutet till revisorerna för granskning samt förelägga kommunstyrelsen eller samkommunestyrelsen bokslutet för behandling (KomL 87 i § 1 mom.).

Till bokslutet hör en *balansräkning*, *resultaträkning*, *finansieringsanalys* och *noter till dem* samt en *tablå över budgetutfallet* och en *verksamhetsberättelse*. Bokslutet ska ge riktiga och tillräckliga uppgifter om affärsverkets verksamhetsresultat, ekonomiska ställning och finansiering. De tilläggsupplysningar som behövs för detta ska lämnas i noterna. [15.10.2013]

Den separata bokföringen för affärsverket under räkenskapsperioden och det på basis av bokföringen upprättade särskilda bokslutet sammanställs i kommunens eller samkommunens bokslut (KomL 87 i § 2 mom.). I sammanställningen elimineras interna inkomster och utgifter, interna fordringar och skulder samt interna grundkapitalplaceringar och internvinster mellan affärsverket och kommunens eller samkommunens övriga verksamheter.

I kommunallagen finns inga särskilda bestämmelser om ett affärsverks skyldighet att upprätta ett koncernbokslut. Enligt motiveringarna till lagen finns det dock inget hinder för att upprätta ett koncernbokslut för ett affärsverk som avses i 68 a § i kommunallagen om affärsverkets direktion har fått befogenhet att använda bestämmande inflytande i en kommuns eller samkommuns dottersamfund. Utöver att bestämmande inflytande överförs till affärsverket förutsätts enligt motiveringarna också att dottersamfundets aktier eller andelar överförs till affärsverkets balansräkning. Ett sådant underkoncernbokslut utgör till sin karaktär en intern kalkyl. Om affärsverket upprättar ett sådant underkoncernbokslut tillämpas 68 a § i kommunallagen och kommunsektionens allmänna anvisning om upprättande av koncernbokslut (2011). (RP 263/2006)

Bokslutet undertecknas av direktions ledamöter och affärsverkets direktör (KomL 87 i § 2 och 3 mom.). [15.10.2013]

6.3 Bokslut för en affärsverkssamkommun

Enligt 87 j § i kommunallagen gäller i fråga om upprättandet av bokslutet för en affärsverkssamkommun vad som föreskrivs i 68 och 68 a § i kommunallagen. Affärsverkssamkommunens räkenskapsperiod är kalenderåret. Direktionen för affärsverkssamkommunen ska upprätta ett bokslut för räkenskapsperioden före utgången av mars månad året efter räkenskapsperioden och lämna det till revisorerna för granskning samt efter revision förelägga samkommunstämmen bokslutet före utgången av juni. (KomL 68 § 1 mom.)

Till bokslutet för en affärsverkssamkommun hör en *balansräkning*, *resultaträkning*, *finansieringsanalys* och *noter till dem* samt en *tablå över budgetutfallet* och en *verksamhetsberättelse*. Bokslutet ska ge riktiga och tillräckliga uppgifter om affärsverkssamkommunens verksamhetsresultat, ekonomiska ställning och finansiering. De tilläggsupplysningar som behövs för detta ska lämnas i noterna. (KomL 68 § 2 och 3 mom.)

Bokslutet för en affärsverkssamkommun undertecknas av direktionens ledamöter och affärsverkssamkommunens direktör (KomL 68 § 4 mom.).

Om affärsverkssamkommunen bildar en koncern ska den upprätta och i sitt bokslut ta in ett koncernbokslut som ska upprättas samma dag som affärsverkssamkommunens bokslut (KomL 68 a § 1 mom.). I fråga om upprättande av koncernbokslut för en affärsverkssamkommun tillämpas 68 a § i kommunallagen och kommunsektionens allmänna anvisning om upprättande av koncernbokslut (2011).

6.4 Resultaträkning för ett kommunalt affärsverk

Resultaträkningen för ett kommunalt affärsverk eller en affärsverkssamkommun upprättas med tillämpning av schemat i 1 kap. 1 § i bokföringsförordningen (1339/1997) enligt denna allmänna anvisning. I affärsverkets resultaträkning används inte mellanresultatet Årsbidrag som ingår i kommunens resultaträkning. Schema för resultaträkningen finns i *bilaga 1*. Dessutom kan ett affärsverk för budgetjämförelsen upprätta en resultaträkning som ändrats så att den motsvarar resultaträkningsformatet för kommuner och samkommuner.

Omsättning

I *omsättningen* ingår försäljningsintäkterna från affärsverkets ordinarie verksamhet med avdrag för beviljade rabatter samt mervärdesskatt och andra skatter som baserar sig direkt på beloppet av försäljningen (BokfL 4 kap. 1 §). Den ordinarie verksamheten utgörs av fortlöpande, planerlig försäljning av varor eller tjänster, som vanligen är avsedd att vara vinstbringande och med vilken affärsverket uppfyller sina målsättningar. Som ordinarie verksamhet betraktas också verksamhet som enligt vedertaget bruk kommit att höra till den ordinarie verksamheten, trots att den inte ursprungligen har utgjort ordinarie verksamhet för affärsverket.

Till omsättningen räknas både de försäljningsinkomster som erhållits av utomstående och de som erhållits av kommunens eller samkommunens övriga verksamhetsenheter. Enligt vedertaget bruk hänförs alla vederlag som härrör från omsättningstillgångar till

omsättningen. Försäljningsinkomsterna bokförs enligt prestationsprincipen som intäkter i bokslutet för den räkenskapsperiod under vilken prestationen har överlåtits. Inkomsten av en prestation som kräver lång framställningstid får tas upp som intäkt på grundval av tillverkningsgraden under de förutsättningar som anges närmare i 5 kap. 4 § i bokföringslagen.

Anslutningsavgifter som inte berättigar till återbäring (både överförbara och icke överförbara) bokförs i omsättningen². I *bilaga 2* presenteras behandlingen av anslutningsavgifter i ett affärsverks bokföring.

Omsättningen upptas till nettobelopp. Nettoomsättningen får man genom att från intäkterna från försäljningen av produkter och tjänster som hör till affärsverkets ordinarie verksamhet avdra försäljningens rättelseposter samt mervärdesskatter och övriga skatter som bestäms på basis av omsättningen. Försäljningens rättelseposter är bl.a. års-, kassa- och motsvarande rabatter som direkt hänför sig till försäljningen. Också kursdifferenser i anslutning till försäljningen kan behandlas som försäljningens rättelseposter.

Förändring av lager av färdiga varor och varor under tillverkning

Om affärsverket har lager av färdiga varor till ett betydande belopp, presenteras förändringen i lagren av färdiga varor som en särskild post efter omsättningen i resultaträkningen. [15.10.2013]

Ökning av lager av färdiga varor och varor under tillverkning tas upp som en intäktsökande post. Som en intäktsminskande post upptas i resultaträkningen *minskning av lager av färdiga varor och varor under tillverkning*.

Tillverkning för eget bruk

Om affärsverket i betydande utsträckning idkar tillverkning för eget bruk är det motiverat att visa produktionsvärdet av tillverkningen för eget bruk som en särskild post efter omsättningen i resultaträkningen. I den *allmänna anvisningen om upprättande av resultaträkning för kommuner och samkommuner* (2011) finns anvisningar för bokföringen av tillverkning för eget bruk.³

Övriga rörelseintäkter

Till övriga rörelseintäkter räknas inkomster som har samband med affärsverkets produktion av prestationer utan att ingå i denna. De har intjänats inom ramen för den vanliga affärsverksamheten, men har en sekundär betydelse för affärsverket. Bland annat vinster från försäljning av tillgångar bland bestående aktiva samt försäkringsersättningar som inte är direkt hänförbara, t.ex. ersättningar på basis av avbrottsförsäkring, utgör i allmänhet intäkter som upptas bland övriga rörelseintäkter⁴. Intäkter av myndighets-

²

Kommunsektionens utlåtande 65/2004, även Bokföringsnämnden 1650/2001. Se Bokföringsnämndens utlåtande 1905/2013 om hur anslutningsavgifter för stamnätet ska upptas i bokslutet hos den som ansluter sig till nätet. [15.10.2013]

³

Se Kommunsektionens utlåtande 101/2011 om bokföring av tillverkning av investeringstillgång samt de anknytande anvisningarna i informationsbladet Kommunalekonomi 4/2011 när en tillgång tillverkas för en annan verksamhet i kommunen och för kommunens eget bruk. [15.10.2013]

⁴

Se även Kommunsektionens utlåtande 20/1998

verksamhet bokförs i resultaträkningen som övriga rörelseintäkter. Verksamhetsunderstöd och bidrag från andra än den egna kommunen eller samkommunen, eller i fråga om affärsverkssamkommuner från andra än medlemmar i samkommunen, bokförs bland *Övriga rörelseintäkter*. Om de är väsentliga kan de alternativt upptas som en egen post, *Övriga understöd och bidrag*, i resultaträkningen.

Understöd och bidrag från kommunen/samkommunen

Till ett kommunalt affärsverk kan överföras uppgifter vilkas kostnader inte helt täcks av kundavgifter. Kommunen eller samkommunen eller affärsverkssamkommunens medlem kan bevilja affärsverket stöd eller verksamhetsunderstöd för att täcka kostnaderna för skötseln av en sådan uppgift (KomL 87 g §).

Med stöd som bokförs i resultaträkningen avses ersättning som är bunden till prestationsmängden eller en motsvarande grund som beskriver verksamhetens volym. Stödet kan till exempel vara tariffstöd som betalas till ett trafikverk på basis av trafikprestationsmängden. [15.10.2013]

Verksamhetsunderstöd kan betalas på basis av en prestationsmotsvarande faktor (exempelvis antalet kunder), enligt någon annan grund eller oberoende av prestationsmängden till exempel för upprätthållande av en trafikrutt som inte kan göras lönsam med biljettintäkter. Verksamhetsunderstöd kan även betalas för kostnader som orsakas av beredskap eller upprätthållande av driftsäkerhet. Stödet eller verksamhetsunderstödet får inte vara större än affärsverkets kostnader för skötseln av uppgiften. Till kostnaderna kan utöver direkta kostnader räknas kapitalkostnader (avskrivningar och ersättning för kapital) samt kostnadsandelen för affärsverkets förvaltning. Från kostnaderna avdras övriga inkomster för skötseln av uppgiften, såsom kundavgifter. (KomL 87 g §)

Stöd och verksamhetsunderstöd från kommunen ska uppges särskilt i affärsverkets bokslut (KomL 87 g §). Enligt motiveringarna till lagen ska stöden och understöden meddelas särskilt i affärsverkets bokslutskalkyler eller i noterna till bokslutet. [15.10.2013]

Stöd eller verksamhetsunderstöd från kommunen eller samkommunen eller affärsverkssamkommunens medlemskommun eller medlemssamkommun upptas som en separat intäktspost före kostnadsposterna under rubriken *Understöd och bidrag från kommunen/samkommunen*. I denna grupp upptas både stöd på basis av prestationsmängd och övriga verksamhetsunderstöd som affärsverket fått av den egna kommunen eller samkommunen eller som affärsverkssamkommunen fått av en medlem⁵. Ett understöd upptas under denna rubrik oavsett för vilken kostnadspost det har beviljats. Också en avtalskommun kan ge understöd till ett gemensamt affärsverk enligt värdkommunsmodellen och det upptas då som inkomst bland *Övriga rörelseintäkter* eller, om beloppet är väsentligt, bland *Övriga understöd och bidrag*.

Också med beaktande av bestämmelserna i 79 § i mervärdesskattelagen är det motiverat att i affärsverkets resultaträkning ta upp understöd och bidrag från kommunen eller samkommunen som en separat post⁶. [15.10.2013]

5

Bokföringsnämnden har gett två utlåtanden (204/1989 och 1255/1994) om hur stöd från offentligrättsliga samfund ska redovisas i bokslut över bolag som bedriver kollektivtrafik. Kilometerstöd och andra motsvarande understöd och bidrag som beviljats för egentlig produktion av prestationer ska enligt utlåtandena bokföras bland *Övriga rörelseintäkter*.

Finansieringen av ett affärsverks investeringar har behandlats i punkt 6.5. [15.10.2013]

Kostnader

Kostnaderna grupperas på följande sätt:

Material och tjänster

Material, förnödenheter och varor

Inköp under räkenskapsperioden

Ökning eller minskning av lager

Köp av tjänster

Personalkostnader

Löner och arvoden

Lönebikostnader

Pensionskostnader

Övriga lönebikostnader

Avskrivningar och nedskrivningar

Avskrivningar enligt plan

Nedskrivningar

Övriga rörelsekostnader

Närmare anvisningar om specificeringen av kostnaderna ges i den *allmänna anvisningen om upprättande av resultaträkning för kommuner och samkommuner (2011)*. [15.10.2013]

Material, förnödenheter och varor

De poster som ingår i kostnadsgruppen *Material, förnödenheter och varor* framgår av den *allmänna anvisningen om upprättande av resultaträkning för kommuner och samkommuner (2011)*. Posten *Material, förnödenheter och varor* kan specificeras i *Inköp under räkenskapsperioden* och *Ökning eller minskning av lager* bara om affärsverket enhetligt tillämpar denna metod för alla sina lager.

Köp av tjänster

Köp av tjänster innefattar tjänster som används för produktion av affärsverkets prestationer. Tjänsterna behandlas noggrannare i den *allmänna anvisningen om upprättande av resultaträkning för kommuner och samkommuner (2011)*. Benämningen *Köp av tjänster* avviker från *Köpta tjänster* i resultaträkningen enligt bokföringsförordningen och från dess innehåll i och med att ett kommunalt affärsverk köper tjänster både av den egna kommunen eller samkommunen och utifrån och eftersom innehållet för affärsverkens del ska vara förenligt med innehållet i motsvarande post i kommunens eller samkommunens resultaträkning.

Avskrivningar och nedskrivningar

Anvisningar om avskrivningar och nedskrivningar finns i den *allmänna anvisningen om avskrivningar enligt plan för kommuner och samkommuner* (2011). [15.10.2013]

Övriga rörelsekostnader

Som övriga rörelsekostnader bokförs bl.a. förluster vid försäljning av bestående aktiva, indirekta skatter såsom avfallsskatt, skogsvårdsavgifter och fastighetsskatt för fastigheter på en annan kommuns område. Inkomstskatt som affärsverket betalar för sin affärsverksamhet⁷ kan också upptas här om den inte upptas som en särskild post, *Inkomstskatt*, efter bokslutsdispositionerna. [15.10.2013]

Rörelseöverskott (-underskott)

I resultaträkningen för ett kommunalt affärsverk används begreppen *Rörelseöverskott (-underskott)*.

Finansiella intäkter och kostnader

De finansiella intäkterna och kostnaderna grupperas i affärsverkets resultaträkning enligt följande:

Finansiella intäkter och kostnader

Ränteintäkter

Övriga finansiella intäkter

Till kommunen/samkommunen betalda räntekostnader

Till övriga betalda räntekostnader

Ersättning för grundkapital

Övriga finansiella kostnader

De finansiella intäkterna specificeras i *Ränteintäkter* och *Övriga finansiella intäkter*. I fråga om behandlingen av ränteintäkter och övriga finansiella intäkter följs den *allmänna anvisningen om upprättande av resultaträkning för kommuner och samkommuner* (2011).

Till ränteintäkterna räknas även räntor för centralkassans och affärsverkets gemensamma samlingskonto samt räntor på lån som beviljats kommunen eller samkommunen eller affärsverkssamkommunens medlem. Om ränteintäkterna från den egna kommunen eller samkommunen eller från affärsverkssamkommunens medlem är väsentliga, kan de redovisas som en egen post, *Ränteintäkter från kommunen/samkommunen*.

Bland *Finansiella kostnader* upptas räntekostnaderna indelade i *Till kommunen/samkommunen betalda räntekostnader* och *Till övriga betalda räntekostnader*. Räntekostnader som betalats till kommunen eller samkommunen uppkommer på basis av räntor på kommunens eller samkommunens interna lån samt räntor för centralkassans och affärsverkets gemensamma samlingskonto. I en affärsverkssamkommun upptas

7

Enligt kommunsektionens utlåtande 2003/60 kan den samfundsskatt som betalas för en samkommuns affärsverksamhet upptas som en särskild post i resultaträkningen före raden *Räkenskapsperiodens överskott (underskott)*.

också räntor på lån från medlemmar separat under *Till kommunen/samkommunen betalda räntekostnader*.

Både kommunala affärsverk och affärsverkssamkommuner upptar den ersättning som betalas för grundkapitalet bland finansiella kostnader som en särskild post under rubriken *Ersättning för grundkapital*⁸.

Extraordinära intäkter och kostnader

Till *Överskott (underskott) före extraordinära poster* som kvarstår efter finansiella poster adderas och från beloppet subtraheras *Extraordinära intäkter och kostnader*. Extraordinära intäkter och kostnader definieras i 4 kap. 2 § i bokföringslagen. På motsvarande sätt betraktas kostnader och intäkter för en kommuns affärsverk som extraordinära i enlighet med den definition som ingår i den *allmänna anvisningen om upprättande av resultaträkning för kommuner och samkommuner* (2011).

Ökning eller minskning av avskrivningsdifferens

I bokföringen för ett kommunalt affärsverk hänger en avskrivningsdifferens i regel samman med upplösning av en investeringsreserv eller investeringsfond men, inom ramen för affärsverksamheten, även med differensen mellan avskrivningar enligt plan och de avskrivningar som tillåts i beskattningen⁹. Utförligare information om avskrivningsdifferenser finns i de allmänna anvisningarna om upprättande av resultaträkning (2011) respektive balansräkning (2010) för kommuner och samkommuner.

Förändringar i reserver

I samband med budgeten och bokslutet kan fullmäktige eller affärsverkssamkommunens samkommunsstämma besluta att en del av affärsverkets resultat överförs till reserver med tanke på kommande utgifter. Enligt bokföringslagen får överföring till investerings-, drifts- och andra sådana reserver göras i bokslutet (BokfL 5 kap. 15 §).

Av räkenskapsperiodens resultat för en kommuns eller samkommuns affärsverk kan göras en investeringsreservering till högst beloppet av kommunens eller samkommunens

8

Det är motiverat att behandla ersättningen för kapital som en kommun eller samkommun placerat i affärsverksamhet som en finansiell post, inte som vinstutdelning, eftersom

– indelningen av en kapitalplacering i internt lån av kommunen eller samkommunen eller lån av medlemmar i en affärsverkssamkommun och grundkapital är en avvägningsfråga. Karaktären på ersättningen för placerat kapital är inte beroende av hur kapitalplaceringen har upptagits i affärsverkets balansräkning.

– en ersättning för grundkapitalet, liksom räntan på ett internt lån eller räntan på ett lån från en medlemskommun/samkommun behandlas oavsett resultatet som en kostnadspost. Det gör prissättningen mer förutsägbar och tillförlitlig, vilket är nödvändigt särskilt i sådan kommunal verksamhet där en ledande marknadsposition innehas eller där ingen konkurrens förekommer.

9

I ett företag som beskattas enligt näringskattelagen kan ett särskilt skäl till avskrivningar utöver plan vara att skatteavdrag för avskrivningar enligt 54 § i näringskattelagen inte kan göras till ett större belopp än de avdrag för avskrivningar som gjorts i bokföringen. När de maximala avskrivningarna enligt näringskattelagen överskrider avskrivningarna enligt plan, kan den bokföringsskyldige sålunda bokföra avskrivningar utöver planen. De bokslutsdispositioner som då uppstår redovisas som avskrivningsdifferens i balansräkningen. Bokföring av en sådan avskrivningsdifferens kan bli befogad för kommunal affärsverksamhet som medfört inkomstskattskyldighet till exempel för affärsverksamhet på en annan kommuns område eller för sådana fastigheter i kommunens ägo som är belägna på en annan kommuns område och som inte används för ett allmänt eller allmännyttigt ändamål (21 § 4 mom. i inkomstskattelagen). Bokföring av en avskrivningsdifferens kan bli befogad också för en samkommuns affärsverksamhet som medfört inkomstskattskyldighet eller för fastigheter som samkommunen äger och som inte används för ett allmännyttigt ändamål.

överskottsposter (KomL 87 k § 2 mom.). Till överskottsposterna räknas kommunens eller samkommunens överskott eller underskott för räkenskapsperioden, kommunens eller samkommunens överskott eller underskott för tidigare räkenskapsperioder samt kommunens eller samkommunens egna fonder. Kommunens eller samkommunens uppskrivningsfond och fond för verkligt värde ska inte räknas som en överskottspost, eftersom behandling av dessa fonders kapital som överskott skulle innebära att uppskattade, men ännu inte realiserade överlåtelsevinster intäktsförs på förhand och binds till reserverna.

I en affärsverkssamkommun kan en investeringsreservering göras från beloppet av räkenskapsperiodens resultat för ett bestämt projekt som finns upptaget i investeringsplanen. Till övriga delar iakttas i fråga om förutsättningarna för överföring till investeringsreserv och upplösning av den kommunsektionens *allmänna anvisning om upprättande av resultaträkning för kommuner och samkommuner* (2011), kapitel 10.2 *Förändring i reserver*. Användningen av reserver upptas så att resultatet påverkas.

I kommunens eller samkommunens affärs- och näringsverksamhet som omfattas av inkomstskatt tillämpas näringskattelagens bestämmelser om reserver.¹⁰

Förändringar i fonder

Bildande av fonder kan komma i fråga även i ett kommunalt affärsverk. I en affärsverkssamkommun är det främst en investeringsfond och skadefond som kan komma i fråga, och i en kommuns eller samkommuns affärsverk en skadefond. Om en frivillig egen fond har bildats hos ett affärsverk, upptas en eventuell ändring av fondens kapital som en särskild post i resultaträkningen efter ändringar i reserver på samma sätt som i resultaträkningen för en kommun eller en samkommun. Enligt god bokföringssed kan överföringar till en fond i regel endast göras inom de ramar som räkenskapsperiodens resultat (resultaträkningens post *Räkenskapsperiodens resultat*) ger möjlighet till.

Enligt kommunallagen ska direktionen för ett kommunalt affärsverk i verksamhetsberättelsen lägga fram ett förslag till behandling av räkenskapsperiodens resultat. Av räkenskapsperiodens resultat för en kommuns eller en samkommuns affärsverk kan göras en reservering eller frivillig överföring till en fond högst till beloppet av kommunens eller samkommunens överskottsposter. (KomL 87 k § 2 mom.) I en affärsverkssamkommun kan ökningarna av reserver och fonder i regel göras högst till beloppet av det överskott som räkenskapsperiodens resultat uppvisar¹¹.

Inkomstskatt

En kommuns affärsverksamhet kan medföra inkomstskattskyldighet för näringsverksamhet som bedrivs på en annan kommuns område (exempelvis för kommunens el-, vatten- och värmeverks verksamhet utanför den egna kommunens område) eller för sådana fastigheter i kommunens ägo som är belägna på en annan kommuns område och som inte används för ett allmänt eller allmännyttigt ändamål (21 § 4 mom. i inkomstskattelagen). Också en samkommun (en samkommuns affärsverk eller en affärsverks-

¹⁰

Lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet 24.6.1968/360, kap. 4, Avdragbara reserver [15.10.2013]

¹¹

Mer detaljerad information om behandlingen av räkenskapsperiodens resultat finns i kapitel 11.3 i kommunsektionens allmänna anvisning om upprättande av resultaträkning för kommuner och samkommuner (24.1.2011).

samkommun) kan bli inkomstskattskyldig för sin näringsverksamhet eller för fastigheter som den har i sin ägo.¹²

I resultaträkningen för en kommun eller samkommuns affärsverk eller för en affärsverksamkommun upptas inkomstskatter i första hand efter bokslutsdispositioner som en post, *Inkomstskatt*, eller i resultaträkningsposten *Övriga rörelsekostnader*.

Räkenskapsperiodens överskott (underskott)

Affärsverkets resultat efter överföringar till reserver och fonder samt bokföring av avskrivningsdifferenser och inkomstskatt.

6.5 Balansräkningen för ett kommunalt affärsverk

Utöver denna allmänna anvisning tillämpas vid upprättande av balansräkning för ett kommunalt affärsverk *den allmänna anvisningen om upprättande av balansräkning för kommuner och samkommuner* (2010). Innehållet i balansposterna behandlas i denna allmänna anvisning endast i fråga om särdrag för affärsverk och till de delar som särskilda anvisningar behövs. I övrigt hänvisas till den allmänna anvisningen om upprättande av balansräkning. [15.10.2013]

Bestående aktiva

Definitioner och grupperingar av balansräkningens bestående aktiva samt bestämningen och periodisering av anskaffningsutgifter behandlas i den *allmänna anvisningen om upprättande av balansräkning för kommuner och samkommuner* (2010) och i den *allmänna anvisningen om avskrivningar enligt plan* (2011).

När en kommun eller samkommuns affärsverk anskaffar en materiell eller immateriell tillgång bland bestående aktiva från en annan verksamhetsenhet i kommunen, behandlas denna interna anskaffningsutgift i affärsverkets bokföring och balansräkning på samma sätt som kommunens externa anskaffningsutgifter.¹³ För kommunens eller samkommunens bokslut bör den interna anskaffningsutgiften dock specificeras så att väsentliga internvinster kan elimineras. Internvinster elimineras vid upprättande av balansräkning för kommunen eller samkommunen mot de poster i balansräkningen där de ingår och mot eget kapital. Ändringar i internvinster elimineras mot räkenskapsperiodens resultat. Oväsentliga internvinster behöver inte elimineras.

En investering finansieras antingen genom en ökning av grundkapitalet, genom ett internt lån inom kommunen eller samkommunen eller genom ett externt lån. Finansieringen av en ansvarskommun sker i allmänhet i form av en kapitalplacering i affärsverket.

¹²

Skattefrihetsbestämmelserna för kommuner kunde inte tillämpas på en samkommun, utan samkommunen ansågs skattskyldig för alla inkomster av näringsverksamhet och för fastighetsinkomster till kommunen och församlingen. I beslutet togs inte ställning till vilken verksamhet hos samkommuner som till sin karaktär ska beskattas som näringsverksamhet och vad som inom ramen för kommunernas verksamhet avses med allmänt eller allmännyttigt ändamål. (HFD 1.12.2005/3210)

¹³

Se Kommunsektionens utlåtande 101/2011 om bokföring av tillverkning av investeringstillgång samt de anknyttande anvisningarna i informationsbladet Kommunalekonomi 4/2011 när en tillgång tillverkas för en annan verksamhet i kommunen och för kommunens eget bruk. [15.10.2013]

Investeringsunderstöd till affärsverket bokförs i affärsverket som finansieringsandel för investeringen i form av minskning av anskaffningsutgiften, i en ansvarskommun i den post bland bestående aktiva som beskriver investeringens natur och i en annan avtalskommun eller avtalssamkommun bland övriga utgifter med lång verkningstid. [15.10.2013]

Särskilt i värdkommunsmodellen kan det vara motiverat att bokföra kommunens interna finansiering som investeringsunderstöd för att trygga jämlika prissättningsgrunder för ansvarskommunen och de övriga avtalskommunerna, då de övriga kommuner som använder tjänsterna inte kan göra grundkapitalplaceringar i affärsverket. Finansieringsandelen elimineras i kommunens eller samkommunens bokslut som en intern post i sammanställningen av finansieringsanalyserna. I *bilaga 7* finns exempel på bokföringen av interna finansieringsunderstöd. [15.10.2013]

Medlemmarna i en affärsverkssamkommun kan finansiera investeringar antingen genom en ökning av grundkapitalet eller fondkapitalet, genom lån eller genom finansieringsandelar för investeringarna.

Behandlingen av verksamhetsunderstöd och bidrag, investeringsunderstöd, kapitalplaceringar och anslutningsavgifter för ett affärsverk klarläggs i tabellen i *bilaga 2*. [15.10.2013]

Förvaltade medel

Förvaltade medel och motsvarande kapital består av förmedlings- och övriga uppdrag som affärsverket sköter. Grupperingarna av förvaltade medel i balansräkningen behandlas i den *allmänna anvisningen om upprättande av balansräkning för kommuner och samkommuner* (2010). [15.10.2013]

Rörliga aktiva

Finansieringstillgångar

Ett kommunalt affärsverks finansieringstillgångar grupperas enligt den *allmänna anvisningen om upprättande av balansräkning för kommuner och samkommuner* (2010). Om affärsverket har interna fordringar på kommunen eller samkommunen upptas de som en egen post, *Fordringar på kommunen/samkommunen*, bland lång- eller kortfristiga fordringar enligt sin karaktär. Posten innehåller alla fordringar på den egna kommunen eller samkommunen vilka hör till lång- eller kortfristiga fordringar. I stället för eller utöver affärsverkets egna penningkonton kan man använda ett samlingskonto för affärsverket och centralkassan, vilket upptas i balansgruppen *Fordringar på kommunen/samkommunen*. För en affärsverkssamkommun specificeras inte fordringar på samkommunens medlemskommuner eller samkommuner, utan dessa upptas enligt sin karaktär bland fordringsposterna i balansräkningen.

Eget kapital

Ett kommunalt affärsverks eget kapital består av grundkapitalet, uppskrivningsfonden samt övriga poster bland eget kapital. Det egna kapitalet för en kommuns eller en samkommuns affärsverk utgör en del av kommunens eller samkommunens eget kapital. I kommunens eller samkommunens bokslut sammanförs posterna bland affärsverkets eget kapital med motsvarande poster bland kommunens eller samkommunens eget kapital. (KomL 87 1 § 1 mom.).

Det egna kapitalet grupperas i enlighet med den *allmänna anvisningen om upprättande av balansräkning för kommuner och samkommuner*. [15.10.2013]

Grundkapital

Grundkapitalet är kommunens eller samkommunens placering i eget kapital, för vilket affärsverket betalar ersättning. (KomL 87 1 §)

Då ett affärsverk grundas antecknas det kapital motsvarande nettotillgångar som kommunen eller samkommunen överför till affärsverket som *grundkapital*. Nettotillgångarna beräknas då ett affärsverk grundas genom att från de medel som överförts till affärsverket dras av affärsverkets överförda skulder och avsättningar. En del av det kapital som överförs kan även antecknas som långfristigt lån från kommunen eller samkommunen. I en kommuns eller en samkommuns affärsverk kan grundkapitalet utgöras endast av kapital som investerats av den kommun som driver affärsverket (den s.k. värdkommunen). Övriga avtalskommuners långfristiga kapitalinvesteringar ska i den s.k. värdkommunsmodellen behandlas som investering i främmande kapital. Så bör man förfara, eftersom det i kommunallagen inte finns någon bestämmelse om en kommuns ställning som ägare i en annan kommun. (RP 263/2006 rd)

Grundkapitalet för en kommuns eller samkommuns affärsverk bör vara lika stort som grundkapitalandelen i aktier och andelar bland bestående aktiva i kommunens eller samkommunens delbalansräkning¹⁴. [15.10.2013]

I en affärsverkssamkommun är grundkapitalet fördelat på medlemsandelar (KomL 87 1 §). Bestämmelsen förutsätter att affärsverkssamkommunen ska ha grundkapital på basis av vilket medlemskommunernas andelar kan fastställas. Medlemsandelen behövs som prestationsgrund för grundkapitalersättningen, då en affärsverkssamkommun sammanställs med en medlemskommuns koncernbokslut, då en medlems andel av en affärsverkssamkommuns nettotillgångar bedöms, då en medlem träder ut ur affärsverkssamkommunen eller då affärsverkssamkommunen avvecklas. Medlemsandelen kan även användas vid den fördelning av finansieringsansvaret på medlemskommunerna som avses i 83 §. Uppdelningen av grundkapitalet i medlemsandelar hindrar dock inte medlemmarna från att komma överens om att någon annan grund än medlemsandelen av grundkapitalet ska användas vid fastställandet av ersättningar, andelar och ansvar.

Grundkapitalet är en kapitalplacering av bestående natur som kommunen, samkommunen eller affärsverkssamkommunens medlem gjort i affärsverket. I en kommuns eller samkommuns affärsverk utgör en ökning av grundkapitalet en intern affärstransaktion inom kommunen eller samkommunen, och den behandlas som kapitalfinansiering i affärsverkets bokföring. Ersättningen för grundkapitalet behandlas i affärsverkets bokföring som en finansiell kostnad och i kommunens eller samkommunens bokföring som en finansiell intäkt. Ändringar i grundkapitalet för en affärsverkssamkommun behandlas i bokföringen på samma sätt som i övriga samkommuner. [15.10.2013]

14

Med delbalansräkning avses kommunens eller samkommunens balansräkning utan affärsverkets balansräkning.

Övriga egna fonder

Av övriga egna fonder kan en skadefond komma i fråga i en kommuns eller samkommuns affärsverk. I en affärsverkssamkommun kan utöver en skadefond även bildas en investeringsfond, till vilken kan hänföras sådana av medlemskommunerna eller medlemssamkommunerna gjorda kapitalplaceringar av bestående natur som inte bokförs som grundkapital, men som ändå fastställs per medlem. (RP 263/2006). [15.10.2013]

Överskott (underskott) från tidigare räkenskapsperioder

Beslut om överföring av överskott från tidigare räkenskapsperioder till affärsverkets grundkapital eller till någon fond fattas av fullmäktige eller samkommunsstämman. Affärsverkets överskott kan även överföras till en avtalskommun, medlemskommun eller medlemssamkommun. I en kommuns eller samkommuns affärsverk fattas beslutet om en sådan överföring av fullmäktige eller samkommunsstämman. I en affärsverkssamkommun måste en överföring av överskott till medlemskommuner och medlemssamkommuner avtalas i grundavtalet eller genom ett separat avtal mellan medlemskommunerna och medlemssamkommunerna. Samkommunsstämman beslutar om avtalsbase-erade överföringar. Alla ovan nämnda överföringar görs som transaktioner under den räkenskapsperiod som följer på bokslutsåret från affärsverkets överskott från tidigare räkenskapsperioder mot ett penning- eller samlingskonto och till den post bland kommunens eller samkommunens eget kapital som fullmäktige eller samkommunsstämman bestämmer.

Räkenskapsperiodens överskott (underskott)

Räkenskapsperiodens överskott/underskott upptas, efter reserveringar och eventuella överföringar till fonder, som en separat post bland eget kapital. Räkenskapsperiodens underskott upptas som en avdragspost i gruppen eget kapital, och kan alltså inte redovisas på aktiva sidan i balansräkningen.

Täckande av underskott

I en *kommuns affärsverk* tillämpas i fråga om täckande av underskott med fond- och grundkapital de anvisningar som framgår av motiveringarna till 65 § 3 mom. i kommunallagen (RP 8/2006). Med tillämpning av anvisningen i fråga ska räkenskapsperiodens underskott i bokföringen för året efter bokslutet täckas med föregående räkenskapsperioders överskott till det belopp som balansräkningens överskottsposter räcker till för. En tillräcklig intern finansiering borde i första hand tryggas genom korrekt prissättning och vid behov genom understöd och bidrag till affärsverket. Underskott kan endast av särskilda skäl täckas med fondkapital och nedsättningen av kapitalet bör vara av bestående natur. Uppskrivningsfonden kan inte användas för att täcka underskott, eftersom ändringar i fondens kapital är bundna till förändringar i värdet på markområden och värdepapper. Att täcka underskott mot en investeringsreserv inom balansräkningen kan inte anses vara förenligt med god bokföringssed, utan reserver bör upplösas på ett resultatpåverkande sätt när det projekt som reserven gäller har genomförts¹⁵. [15.10.2013]

15

Se den allmänna anvisningen om upprättande av balansräkning för kommuner och samkommuner, kapitel 6.2 Investeringsreservering.

Bestämmelserna om balansering av ekonomin i 65 § 3 mom. i kommunallagen tillämpas inte på *samkommuners affärsverk* och *affärsverkssamkommuner* (KomL 86 § 1 mom.). Samkommuner och affärsverkssamkommuner är således inte skyldiga att utarbeta ett åtgärdsprogram, även om man i ekonomiplanen inte lyckas täcka ett underskott i balansräkningen. Inte heller användning av grundkapitalet för att täcka underskott har begränsats i lag. I samkommuner och affärsverkssamkommuner tillämpas dock bestämmelsen i 69 § om samkommunsstyrelsens eller direktionsens skyldighet att i sin verksamhetsberättelse redogöra för balanseringen av ekonomin under den avslutade räkenskapsperioden samt om gällande ekonomiplans tillräcklighet för balansering av ekonomin. (RP 263/2006).

I en *samkommuns affärsverk* och i en *affärsverkssamkommun* kan samkommunsstämman, om inte något annat överenskommit i grundavtalet, besluta om att täcka ett underskott med grundkapital och med verksamhetsunderstöd som betalats av en medlemskommun då fördelningsgrunden är medlemskommunernas andelar i grundkapitalet. Om man har avtalat om att fördelningsgrunden för täckande av underskott baseras på användningen av tjänster, ska underskottet täckas med ökade försäljningsinkomster genom en justering av prissättningen för prestationerna¹⁶.

Avskrivningsdifferens

Avskrivningsdifferens uppstår då ett affärsverk bokför avskrivningar utöver plan. Bokföring av en avskrivningsdifferens kan komma i fråga då anskaffningsutgiften för en investering har täckts med en reserv. I affärsverksamhet är det även möjligt att bokföra avskrivningsdifferens på basis av skillnaden mellan avskrivningar enligt plan och de avskrivningar som tillåts i beskattningen¹⁷. Mer detaljerade anvisningar om behandlingen av avskrivningsdifferens finns i den *allmänna anvisningen om avskrivningar enligt plan för kommuner och samkommuner* (2011).

Reserver

Reserver och förutsättningarna för reserver hos ett kommunalt affärsverk har presenterats ovan i kapitlet om resultaträkningen under *Förändringar i reserver*.

Förvaltad kapital

Det förvaltade kapitalet består av förmedlings- och övriga uppdrag som affärsverket sköter. Grupperingarna av förvaltad kapital i balansräkningen behandlas i den *allmänna*

16

Kommunsektionens utlåtande 36/26.10.1998.

17

I ett företag som beskattas enligt näringskattelagen kan ett särskilt skäl till avskrivningar utöver plan vara att skatteavdrag för avskrivningar enligt 54 § i näringskattelagen inte kan göras till ett större belopp än de avdrag för avskrivningar som gjorts i bokföringen. När de maximala avskrivningarna enligt näringskattelagen överskrider avskrivningarna enligt plan, kan den bokföringsskyldige sålunda bokföra avskrivningar utöver planen. De bokslutsdispositioner som då uppstår redovisas som avskrivningsdifferens i balansräkningen. Bokföring av en sådan avskrivningsdifferens kan bli befogad för kommunal affärsverksamhet som medfört inkomstskattskyldighet till exempel för affärsverksamhet på en annan kommuns område eller för sådana fastigheter i kommunens ägo som är belägna på en annan kommuns område och som inte används för ett allmänt eller allmännyttigt ändamål (21 § 4 mom. i inkomstskattelagen). Bokföring av en avskrivningsdifferens kan bli befogad också för en samkommuns affärsverksamhet som medfört inkomstskattskyldighet eller för fastigheter som samkommunen äger och som inte används för ett allmännyttigt ändamål.

anvisningen om upprättande av balansräkning för kommuner och samkommuner (2010).

Främmande kapital

I grupperingen av långfristigt och kortfristigt främmande kapital i ett affärsverk tillämpas grupperingsreglerna enligt den *allmänna anvisningen om upprättande av balansräkning för kommuner och samkommuner (2010)*. För eliminering av interna lån används posten *Lån från kommunen/samkommunen* för räntebelagda lån och posten *Räntefria lån från kommunen/samkommunen* för räntefria skulder. [15.10.2013]

Amorteringar på långfristiga lån som förfaller till betalning följande år överförs i bokslutet från långfristigt främmande kapital till kortfristigt främmande kapital. Om central-kassans och affärsverkets gemensamma samlingskonto visar en skuld till kommunen eller samkommunen, behandlas skulden i balansräkningen som en kortfristigt skuld till kommunen eller samkommunen.

6.6 Finansieringsanalys för ett kommunalt affärsverk

6.6.1 Finansieringsanalysens struktur och registreringsgrund

Finansieringsanalysen för ett kommunalt affärsverk presenteras i form av en s.k. kassaflödesanalys, som utvisar *Verksamhetens kassaflöde*, *Investeringarnas kassaflöde* och *Finansieringens kassaflöde*. Det totala beloppet av förändringen i *Verksamhetens kassaflöde*, *Investeringarnas kassaflöde* och *Finansieringens kassaflöde* motsvarar förändringen av likvida medel enligt balansräkningen. [15.10.2013]

Finansieringsanalysen för ett kommunalt affärsverk upprättas enligt prestationsprincipen. [15.10.2013]

Anvisningar om hur finansieringsanalysen upprättas finns i den *allmänna anvisningen om upprättande av finansieringsanalys för kommuner och samkommuner (2006)*. Innehållet i posterna i finansieringsanalysen behandlas i denna allmänna anvisning endast i fråga om särdrag för affärsverk och till de delar som särskilda anvisningar behövs. I övrigt hänvisas till den ovan nämnda allmänna anvisningen. [15.10.2013]

I *bilaga 4* till denna anvisning finns en mall för finansieringsanalys för ett kommunalt affärsverk.

6.6.2 Finansieringsanalysens innehåll

Verksamhetens kassaflöde

De poster som ingår i affärsverkets internt tillförda medel, *Verksamhetens kassaflöde*, är rörelseöverskott (eller rörelseunderskott), avskrivningar och nedskrivningar, finansiella intäkter och kostnader, extraordinära poster samt inkomstskatt. Om inkomstskatterna har bokförts som övriga kostnader redovisas de inte separat.

Rörelseöverskottet kan innehålla poster som inverkar på beräkningen av de övriga uppgifterna i finansieringsanalysen. För att finansieringsanalysen ska vara tydlig tas posten

Rörelseöverskott direkt från resultaträkningen och rättelser till rörelseöverskottet redovisas på raden *Rättelseposter till internt tillförda medel*. Rättelseposterna består bl.a. av vinster på försäljning av tillgångar bland bestående aktiva, om försäljningsvinsterna upptagits som övriga rörelseintäkter, samt förluster vid försäljning av tillgångar bland bestående aktiva, om förlusterna upptagits som övriga rörelsekostnader.

Investeringarnas kassaflöde

Med investeringsutgifter avses i finansieringsanalysen de medel som under räkenskapsåret använts för bestående aktiva. Investeringsutgifter och finansieringsandelar för dem samt inkomster från försäljning av tillgångar bland bestående aktiva upptas i finansieringsanalysen till bruttobelopp och enligt prestationsprincipen. Närmare anvisningar finns i den *allmänna anvisningen om upprättande av finansieringsanalys för kommuner och samkommuner* (2006). [15.10.2013]

Finansieringens kassaflöde

Förändringar i utlåningen

De förändringar som ett affärsverk upptar inom denna post är i regel endast förändringar i återbärbara anslutningsavgifter som ingår i posten *Övriga fordringar*. Förändringar i utlåningen indelas i följande poster:

Ökningar i lånefordringar på kommunen/samkommunen

Ökningar i lånefordringar på övriga

Minskningar i lånefordringar på kommunen/samkommunen

Minskningar i lånefordringar på övriga

Förändringar i lånestocken

Här upptas ökningar och minskningar av lång- och kortfristiga lån. I fråga om förändringar i lånestocken tillämpas den *allmänna anvisningen om upprättande av finansieringsanalys för kommuner och samkommuner* (2006), förutom att affärsverket i sin finansieringsanalys beträffande ökningar och minskningar av långfristiga lån och förändringar i kortfristiga lån redovisar lån från kommunen och övriga lån separat.

I fråga om beaktande av valutakursändringar för lång- och kortfristiga fordringar i finansieringsanalysen tillämpas anvisningarna i *den allmänna anvisningen om upprättande av finansieringsanalys för kommuner och samkommuner* (2006).

Förändringar i eget kapital

När det egna kapitalet ökar är det fråga om en kapitalplacering från kommunen, samkommunen eller affärsverkssamkommunens medlem till affärsverket (i en affärsverks-samkommun i regel samkommunsandel, i undantagsfall en kapitalandel av bestående karaktär som definierats medlemsvis, t.ex. en placeringsfondsandel) och när det egna kapitalet minskar är det fråga om en återbetalning av kapital till kommunen. En placering i form av eget kapital kan bestå av en ökning av grundkapitalet eller en tilläggsplacering inom övrigt eget kapital.

Om affärsverkets överskott från tidigare räkenskapsperioder enligt fullmäktiges beslut har överförts till kommunens eller samkommunens eget kapital, eller på basis av beslut av affärsverkssamkommunens samkommunfullmäktige återbetalats till medlemmarna, upptas överföringen som en egen post i affärsverkets finansieringsanalys efter posten *Förändringar i eget kapital*, som *Återbetalning av överskott till kommunen/samkommunen*.

Övriga förändringar i likviditeten

Förändringar i förvaltade medel och förvaltad kapital

Statens uppdrag, förvaltade EU-stöd och övriga förvaltade medel anger beloppet av de medel som affärsverket förvaltar medan förvaltad kapital anger de skulder (ansvar) som affärsverket ansvarar för gentemot uppdragsgivarna. Om avkastningen från en donationsfond (räntor, vinstutdelning etc.) läggs till förvaltade medel och förvaltad kapital och användningen av medel dras av från förvaltade medel och förvaltad kapital utan att överskottet (underskottet) före extraordinära poster påverkas, inverkar förändringarna i dessa poster inte på finansieringsanalysen. [15.10.2013]

Förändring av fordringar

De förändringar i långfristiga och kortfristiga fordringar som upptagits i gruppen fordringar bland rörliga aktiva, redovisas uppdelade på *Förändring av fordringar på kommunen/samkommunen* och *Förändring av fordringar på övriga*.

Förändring av räntefria skulder

Som räntefria skulder behandlas erhållna förskott, leverantörsskulder, övriga skulder och resultatregleringar. Eftersom långfristiga skulder är sällsynta inom denna grupp har de slagits ihop med de kortfristiga skulderna.

I denna post upptas också förändringar i återbärbara anslutningsavgifter. Om anslutningsavgifterna uppgår till ett betydande belopp kan de tas upp som en egen post.

6.6.3 Finansieringsanalysens noggrannhet

Anvisningar om hur detaljerad finansieringsanalysen ska vara ges i den *allmänna anvisningen om upprättande av finansieringsanalys för kommuner och samkommuner* (2006). [15.10.2013]

6.7 Noter och balansspecifikationer till ett kommunalt affärsverks bokslut

Bokslutet och verksamhetsberättelsen ska bekräftas med specifikationer till balansräkningen och till noterna (BokfL 3 kap. 13 § 1 mom.). [15.10.2013]

De noter som kompletterar resultat- och balansräkningen för kommunens affärsverk presenteras i samband med noterna till kommunens bokslut. Det är dock att rekommendera att affärsverket också i sitt eget bokslut separat presenterar de noter som gäller affärsverket. Noterna och specifikationerna upprättas med tillämpning av den *allmänna anvisningen om noter till bokslutet för kommuner och samkommuner* (2012). [15.10.2013]

Affärsverkets balansspecifikationer ingår i de balansspecifikationer som verifierar kommunens bokslut. Det är rekommendabelt att affärsverkets balansspecifikationer uppställs som en särskild helhet. Innehållet i balansspecifikationerna har behandlats i detalj i den *allmänna anvisningen om upprättande av balansräkning för kommuner och samkommuner* (2010).

7 Affärsverket i kommunens eller samkommunens bokslut

I bokslutet sammanställs affärsverkets och kommunens övriga uppgifter rad för rad. Sammanställningen kan göras antingen i huvudbokföringen, eller om affärsverkets bokföring sker i ett separat bokföringssystem, som en särskild sammanställning med egna bokföringsposter. Poster mellan affärsverket och en annan verksamhetsenhet i kommunen elimineras i bokslutet. Sammanställningsdokumenten utgör en del av kommunens bokföringsmaterial.

Sammanställning av resultaträkningen

I bokslutet sammanställs affärsverkets resultaträkning med kommunens resultaträkning rad för rad. Före sammanställningen elimineras kommunens interna poster i omsättningen, övriga intäktsposter, kostnadsposter, finansiella poster och extraordinära poster. Sammanställningen av resultaträkningen behandlas i detalj i exemplen i *bilaga 6*.

Sammanställning av balansräkningen

Affärsverkets balansräkning sammanställs med posterna i kommunens balansräkning rad för rad. Innan sammanställningen görs elimineras kommunens interna fordringar och skulder samt internt innehav. Poster som ska elimineras är också väsentliga internvinster som bokförts bland bestående aktiva och omsättningstillgångarna. I kommunens balansräkning ingår affärsverkets grundkapital i grundkapitalet. Poster inom övrigt eget kapital som upptagits hos affärsverket utgör en del av kommunens övriga egna kapital. Sammanställningen av balansräkningen behandlas i detalj i exemplet i *bilaga 6*.

Sammanställning av finansieringsanalysen

Affärsverkets finansieringsanalys sammanställs rad för rad med kommunens finansieringsanalys som omfattar kommunens hela ekonomi. Innan sammanställningen görs elimineras finansieringstransaktionerna mellan centralkassan och affärsverket, såsom ömsesidig utlåning och amorteringar på den, samt ökningar och minskningar av grundkapitalet. Sammanställningen av finansieringsanalysen behandlas i detalj i exemplet i *bilaga 6*.

Affärsverket i kommunens eller samkommunens tablå över budgetutfallet

Enligt 13 § i kommunallagen godkänner fullmäktige de mål för verksamheten och ekonomin som ska ställas upp för kommunens affärsverk. I sitt bokslut redovisar kommunen hur målen uppfyllts. Innehållet i tablåen över budgetutfallet beskrivs närmare i Finlands Kommunförbunds rekommendation *Budget och ekonomiplan för kommuner och samkommuner* (2011).

8 Verksamhetsberättelsen för ett kommunalt affärsverk

Verksamhetsberättelsen för en kommuns eller samkommuns affärsverk samt för en affärsverkssamkommun upprättas i tillämpliga delar enligt den *allmänna anvisningen om upprättande av bokslut och verksamhetsberättelse för kommuner och samkommuner* (2013). [15.10.2013]

Verksamhetsberättelsen utgör en del av affärsverkets bokslut. I verksamhetsberättelsen redogörs för hur de mål som satts i budgeten uppfyllts under räkenskapsperioden. I verksamhetsberättelsen ska också ges uppgifter om sådana väsentliga saker förknippade med affärsverkets verksamhet och ekonomi som inte redovisas i resultat- eller balansräkningen eller finansieringsanalysen. Sådana saker är åtminstone en uppskattning av den sannolika kommande utvecklingen samt uppgifter om hur den interna kontrollen och riskhanteringen är ordnad och om de centrala slutsatserna. En kort beskrivning av affärsverkets verksamhet får också gärna ingå i verksamhetsberättelsen. [15.10.2013]

Verksamhetsberättelsen ska innehålla ett förslag till behandling av räkenskapsperiodens resultat. Med räkenskapsperiodens resultat avses då räkenskapsperiodens överskott eller underskott före överföringar till reserver. Fullmäktige eller samkommunsstämman fattar beslut om behandlingen av resultatet i samband med godkännandet av bokslutet. [15.10.2013]

RESULTATRÄKNING FÖR KOMMUNALA AFFÄRSVERK

	1.1–31.12.2013		1.1–31.12.2012	
Omsättning		+		+
Ökning (+) eller minskning (-) av lager				
av färdiga varor och varor under tillverkning		+/-		+/-
Tillverkning för eget bruk		+		+
Övriga rörelseintäkter		+		+
Understöd och bidrag från kommunen/samkommunen		+		+
Material och tjänster				
Material, förnödenheter och varor				
Inköp under räkenskapsperioden	-		-	
Ökning (+) eller minskning (-) av lager	+/-		+/-	
Köp av tjänster	-	-	-	-
Personalkostnader				
Löner och arvoden	-		-	
Lönebikostnader				
Pensionskostnader	-		-	
Övriga lönebikostnader	-	-	-	-
Avskrivningar och nedskrivningar				
Avskrivningar enligt plan	-		-	
Nedskrivningar	-	-	-	-
Övriga rörelsekostnader		-		-
Rörelseöverskott (-underskott)		+		+
Finansiella intäkter och kostnader				
Ränteintäkter	+		+	
Övriga finansiella intäkter	+		+	
Till kommunen/samkommunen betalda räntekostnader	-		-	
Till övriga betalda räntekostnader	-		-	
Ersättning för grundkapital	-		-	
Övriga finansiella kostnader	-	+/-	-	+/-
Överskott (underskott) före extraordinära poster		+		+
Extraordinära intäkter och kostnader				
Extraordinära intäkter	+		+	
Extraordinära kostnader	-	+/-	-	+/-
Överskott (underskott) före reserver		+		+
Ökning (-) eller minskning (+) av avskrivningsdifferens		-/+		-/+
Ökning (-) eller minskning (+) av reserver		-/+		-/+
Ökning (-) eller minskning (+) av fonder		-/+		-/+
Inkomstskatt		-		-
Räkenskapsperiodens överskott (underskott)		+/-		+/-

15.10.2013

Verksamhetsunderstöd och bidrag, investeringsunderstöd, kapitalplaceringar och anslutningsavgifter

Stödform

I bokföringen

Verksamhetsunderstöd och bidrag

Från kommunen eller samkommunen	<i>Understöd och bidrag från kommunen/samkommunen</i>
Från en medlemskommun eller medlemssamkommun	<i>Understöd och bidrag från kommunen/samkommunen</i>
Från en avtalskommun, ett annat samfund eller en stiftelse	<i>Övriga rörelseintäkter eller Övriga understöd och bidrag, om beloppet är väsentligt</i>

Investeringsunderstöd

Oberoende av varifrån understödet kommer	<i>Minskning av anskaffningsutgiften</i>
Understödet bör kunna hänföras till anskaffningsutgiften för en bestämd tillgång	

Kapitalplaceringar

Placering i form av eget kapital

- från kommunen eller samkommunen *Ökning av grundkapitalet*
- från en medlemskommun eller medlemssamkommun *Ökning av grundkapitalet*
- från en medlemskommun eller medlemssamkommun *Övriga egna fonder/Placeringsfond*

En avtalskommun kan inte göra placeringar i form av eget kapital i värdkommunens affärsverk

Placering i form av främmande kapital

- från kommunen eller samkommunen *Lån från kommunen/samkommunen*
- från en medlemskommun eller medlemssamkommun *Lån från kommunen/samkommunen*
- från en avtalskommun *Lån från offentliga samfund*
- från övriga samfund *Lån från övriga kreditgivare*

Anslutningsavgifter

Anslutningsavgifter (i mottagarens bokföring)

- återbärbara *Anslutningsavgifter och övriga skulder*
- ej återbärbara *Omsättning*

15.10.2013

BALANSRÄKNING FÖR KOMMUNALA AFFÄRSVERK

Bilaga 3

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 särskilda täckning
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. Fordringar på kommunen/samkommunen
4. Övriga fordringar
5. Resultatregleringar

Kortfristiga fordringar

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

III Finansiella värdepapper

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

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

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

B AVSKRIVNINGSDIFFERENS OCH RESERVER

1. Avskrivningsdifferens
2. Reserver

C AVSÄTTNINGAR

1. Avsättningar för pensioner
2. Övriga avsättningar

D FÖRVALTAT KAPITAL

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

E FRÄMMANDE KAPITAL**I Långfristigt**

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

II Kortfristigt

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

PASSIVA TOTALT

FINANSIERINGSANALYS FÖR KOMMUNALA AFFÄRSVERK**Verksamhetens kassaflöde**

Rörelseöverskott (-underskott)	± XX	
Avskrivningar och nedskrivningar	± XX	
Finansiella intäkter och kostnader	± XX	
Extraordinära poster	± XX	
Inkomstskatt	- XX	
Rättelseposter till internt tillförda medel	± XX	
	± XX	± XX

Investeringskassaflöde

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

Verksamhetens och investeringskassaflöde ± XX**Finansieringskassaflöde**

Förändringar i utlåningen		
Ökning av lånefordringar på kommunen/samkommunen	- XX	
Ökning av lånefordringar på övriga	- XX	
Minskning av lånefordringar på kommunen/samkommunen	± XX	
Minskning av lånefordringar på övriga	± XX	± XX
Förändringar i lånestocken		
Ökning av långfristiga lån från kommunen/samkommunen	± XX	
Ökning av långfristiga lån från övriga	± XX	
Minskning av långfristiga lån från kommunen/samkommunen	- XX	
Minskning av långfristiga lån från övriga	- XX	
Förändring av kortfristiga lån från kommunen/samkommunen	± XX	
Förändring av kortfristiga lån från övriga	± XX	± XX
Förändringar i eget kapital		± XX
Övriga förändringar i likviditeten		
Förändringar i förvaltade medel och förvaltad kapital	± XX	
Förändring av omsättningstillgångar	± XX	
Förändring av fordringar på kommunen/samkommunen	± XX	
Förändring av fordringar på övriga	± XX	
Förändring av räntefria skulder till kommunen/samkommunen	± XX	
Förändring av räntefria skulder till övriga	± XX	± XX
Finansieringskassaflöde		± XX

Förändring av likvida medel ± XX

Förändring av likvida medel		
Likvida medel 31.12	XX	
Likvida medel 1.1	XX	± XX

15.10.2013

ExempelBilaga 5
1 (3)**Grundande av en kommuns affärsverk, ingående balans, registreringar under räkenskapsperioden och bokslut***Grundkapital och lån från kommunen*

Kommunens kapitalplacering i samband med att affärsverket grundats har beräknats genom följande kalkyl:

Byggnader	8 100
Fasta konstruktioner och anordningar	42 700
Förnödenhetslager	130
Kundfordringar	400
./. Investeringsreserv	-300
./. Lån från finansiella institut	-18 000
./. Leverantörsskulder	-250
Kommunens kapitalplacering i affärsverket	32 780

- Kommunens lån till affärsverket fastställs till 16 780 euro. Affärsverket amorterar lånet i jämstora poster under tio år och betalar en årlig ränta på 6 % på lånekapitalet.
- Som grundkapital i affärsverket återstår 16 000 euro.
För grundkapitalet fastställs ett årligt avkastningskrav på 6 %.

Ingående balans för affärsverket 1.1.20XX**AKTIVA**

Bestående aktiva	
Materiella tillgångar	
Byggnader	8 100
Fasta konstruktioner och anordningar	42 700
Rörliga aktiva	
Omsättningstillgångar	
Material och förnödenheter	130
Fordringar	
Kortfristiga fordringar	
Kundfordringar	400
	51 330

PASSIVA

Eget kapital	
Grundkapital	16 000
Avskrivningsdifferens och reserver	
Investeringsreserv	300
Främmande kapital	
Långfristigt främmande kapital	
Lån från finansiella institut	18 000
Lån från kommunen	16 780
Kortfristigt främmande kapital	
Leverantörsskulder	250
	51 330

Ingående balans

Den ingående balansen grundar sig på ovan utformade ingående balans för affärsverket.
Transaktionerna för ingående balans har märkts ut med *IB*.

Räkenskapsperiodens bokföringshändelser

(Exemplet har förenklats genom utelämnning av de konton som anger förändringar i tillgångs- och kapitalposter/
till exempel har amorteringar på lån under följande år inte avskiljts till kortfristigt främmande kapital)

1a) Försäljningsintäkter, externa	16 000
1b) Försäljningsintäkter, interna, bokförs som kundfordringar	2 500
2) Inköp av material och förnödenheter	3 000
3) Personalkostnader	2 000
4) Investering i utvidgning av ledningsnätet (10 000)	
4a) – inköp av utomstående	4 000
4b) – inköp från en annan enhet inom kommunen, internt bidrag ingår (200), betalas i pengar	5 000
4c) – det egna arbetets andel överförs via kontot Tillverkning för eget bruk till det projekt som ska aktiveras	1 000
4d) – köpta tjänster till ledningsnätet överförs via kontot Tillverkning för eget bruk till det projekt som ska aktiveras	9 000
5a) Anslutningsavgift, överförbar, ej återbärbar	300
5b) Anslutningsavgift, återbärbar, överförbar	500
6a) Avskrivning enligt plan på byggnad	900
6b) Avskrivningar enligt plan på fasta konstruktioner och anordningar	13 050
7) Ränta på lån från kommunen	1 007
8) Ränta på lån från finansiella institut	1 080
9) Amortering på lån från kommunen, betalas i pengar	1 678
10) Amortering på lån från finansiella institut	1 800
11) Verksamhetsunderstöd från kommunen, betalas i pengar	2 000
12) Ersättning för grundkapital till kommunen, betalas i pengar	960
13) Nytt lån från finansiellt institut	1 600
14) Ökning av grundkapitalet, betalas i pengar	1 000
15) Nytt lån från kommunen	600
16) Ökning av lager	420
17) Affärsverket säljer en byggnad (här till bokföringsvärdet), ingen ersättande anskaffning görs	2 000

Bokslut

Bokslutsposterna har märkts ut med *BS*

15.10.2013

Affärsverket i kommunens centralbokföring, budget och bokslut**Ingående balans**

Affärsverkets balansposter överförs från centralbokföringen för räkenskapsperioden:

1) Byggnad	8 100
2) Fasta konstruktioner och anordningar	42 700
3) Material och förnödenheter	130
4) Kundfordringar	400
5) Investeringsreserv	300
6) Lån från finansiella institut och försäkringsanstalter	18 000
7) Leverantörsskulder	250

Konton för placering av grundkapitalet och intern långivning öppnas:

8) Grundkapital	16 000
9) Lån till affärsverket	16 780

Intern transaktioner under räkenskapsperioden

Transaktioner mellan centralbokföringen och affärsverket under räkenskapsperioden:

10) Affärsverkets interna försäljning till kommunens övriga enheter	2 500
11) Affärsverkets inköp (för investeringar) från kommunens övriga enheter	5 000
12) Ränta på lån från kommunen	1 007
13) Amortering på lån från kommunen	1 678
14) Verksamhetsunderstöd från kommunen	2 000
15) Avkastning på grundkapitalet till kommunen	960
16) Höjning av affärsverkets grundkapital	1 000
17) Nytt lån till affärsverket	600

Registreringar gällande affärsverket i kommunens centralbokföring:

Affärsverket i kommunens centralbokföring, budget och bokslut

Byggnader		Hjälpkonto		Grundkapital	
IB	8100				32780 IB
	8100 1)	1)	8100		
Fasta konstruktioner och anordningar					
IB	42700				
	42700 2)	2)	42700		
Material och förnödenheter (lager)					
IB	130				BS 32780
	130 3)	3)	130		
Kundfordringar					
IB	400				
	400 4)	4)	400		
Penningkonton					
12)	1007				BS 1007
15)	960				
13)	1678				
	600 17)				
	2000 14)				
11)	5000				BS 5000
	1000 16)				
	5045 BS				
	8645		51330	51330	17000 BS

Resultatkonto

Köp av interna tjänster	2500	5000	Intern försäljning
Interna understöd	2000	1007	Interna räntor
Överskott	2467	960	Ersättning för grundkapital
	6967	6967	

Balanskonto

Intern utlåning	15702	32780	Grundkapital
Interna kapitalplaceringar	17000	2500	Interna leverantörsskulder
Penningkonton	5045	2467	Överskott
	37747	37747	

Affärsverket i kommunens tablå över budgetutfallet och bokslut

3 (5)

Affärsverket i kommunens centralbokföring, budget och bokslut

Sammanställning av resultaträkningen

	Kommunens resultaträkn.del i budget- jämförelsen	Affärs- verkets resultat- räkningsdel	Eliminerings- och rättelseposter		Kommunens resultaträkning i bokslutet
			Kommunen	Affärsverket	
Verksamhetsintäkter					
Försäljningsintäkter					
Externa	30 000	16 300			46 300
Interna	5 000	2 500	1)	-5 000	0
Avgiftsintäkter					0
Externa	4 200				4 200
Interna					0
Understöd och bidrag					0
Interna (från kommunen)		2 000	2)	-2 000	0
Övriga verksamhetsintäkter					0
Tillverkning för eget bruk		10 000	3)	-200	9 800
Verksamhetskostnader					0
Personalkostnader	-25 000	-2 000			-27 000
Köp av tjänster					0
Externa	-8 000	-4 000			-12 000
Interna	-2 500	-5 000	1)	2 500	0
Material, förnödenheter och varor					0
Inköp under räkenskapsperioden		-3 000			-3 000
Förändring av lager		420			420
Understöd					0
Interna (till affärsverket)	-2 000		2)	2 000	0
Övriga verksamhetskostnader	-500				-500
Verksamhetsbidrag	1 200	17 220		-700	18 220
Skatteinkomster	15 150				15 150
Statsandelar	8 700				8 700
Finansiella intäkter och kostnader					
Ränteintäkter					
Interna (från affärsverket)	1 007		4)	-1 007	0
Övriga finansiella intäkter					
Interna (ers. för grundkapital från affärsv.)	960		5)	-960	0
Räntekostnader					
Externa	-2 500	-1 080			-3 580
Interna		-1 007	4)	1 007	0
Ersättning för grundkapital		-960	5)	960	0
Övriga finansiella kostnader					
Årsbidrag	24 517	14 173		-2 667	38 490
Avskrivningar och nedskrivningar					
Avskrivningar enligt plan	-22 050	-13 950	6)	50	-35 950
Nedskrivningar					
Extraordinära poster					
Extraordinära intäkter					
Extraordinära kostnader					
Räkenskapsperiodens resultat	2 467	223		-2 667	2 517

Förklaringar:

- 1) Intern försäljning och interna inköp mellan affärsverket och kommunens övriga enheter elimineras.
- 2) Kommunens verksamhetsunderstöd till affärsverket elimineras.
- 3) Intern försäljning och interna köp av tjänster elimineras.
Interna köp (5000) innefattar internvinst (200) som inte tas med i kommunens resultaträkning.
- 4) Interna räntor elimineras.
- 5) Avkastningen på affärsverkets grundkapital elimineras.
- 6) Avskrivningen (200 x 25 %) på den aktiverade internvinsten elimineras

Affärsverket i kommunens centralbokföring, budget och bokslut

Sammanställning av finansieringsanalysen

	Kommunens finansierings- analys	Affärsverkets finansierings- analys	Elimineringsposter		Kommunens finan- sieringsanalys i bokslutet
			Kommunen	Affärsverket	
Verksamhetens kassaflöde					
Internt tillförda medel					
Årsbidrag	24 517	14 173	1) -2 667	6) 2 467	38490
Investeringskassaflöde					
Investeringsutgifter	-1000	-10000	2) 1000	7) 200	-9800
Finansieringsandelar för investeringsutgifter					
Inkomster från försäljn. av tillg. bland bestående aktiva		2000			2000
Den egentliga verks. och inv. nettokassaflöde	23517	6173	-1667	2667	30690
Finansieringens kassaflöde					
Förändringar i utlåningen					
Ökningar i lånefordringar	-600		3) 600		0
Minskningar i lånefordringar	1678		4) -1678		0
Förändringar i lånestocken					
Ökning av långfristiga lån		2200		8) -600	1600
Minskning av långfristiga lån		-3478		9) 1678	-1800
Förändring av kortfristiga lån					
Förändringar i eget kapital					
Förändring av grundkapitalet		1000		10) -1000	0
Övriga förändringar i likviditeten					
Förändring av omsättningstillgångar		-420			-420
Förändring av fordringar		-2500		11) 2500	0
Förändring av räntefria skulder	2500	500	5) -2500		500
Finansieringens kassaflöde	3578	-2698	-3578	2578	-120
Förändring av likvida medel	27095	3475	-5245	5245	30570
Förändring av likvida medel					
Likvida medel 31.12	5045	3475			30570
Likvida medel 1.1	0	0			0
	5045	3475			30570

Förklaringar till elimineringsposterna:

Finansieringsanalysdelen för kommunen:

1) Intern försäljning till affärsverket	-5000
Köp av tjänster från affärsverket	2500
Understöd till affärsverk	2000
Tillverkning för eget bruk	-200
Intern ränta från affärsverket	-1007
Intern ersättning för grundkapital	-960
	-2667
2) Ökning av grundkapitalet	1000
3) Nytt lån till affärsverket	600
4) Amortering på lån till affärsverket	-1678
5) Ökning av interna leverantörsskulder	-2500

Finansieringsanalysdelen för affärsverket:

6) Affärsverkets interna försäljning	-2500
Verksamhetsunderstöd från kommunen	-2000
Köp av tjänster från kommunen	5000
Intern ränta till kommunen	1007
Intern ersättning för grundkapital	960
	2467
7) Internvinst	200
8) Nytt lån från kommunen	-600
9) Amortering på lån från kommunen	1678
10) Ökning av grundkapitalet *)	-1000
11) Ökning av interna fordringar	2500

*) Højningen av grundkapitalet har ingen inverkan på kassaflödet

Exempel

1

Hur investeringsunderstöd av ansvarskommunen behandlas i affärsverkets bokföring

Ansvarskommunens affärsverk sköter enligt avtal kommunernas gemensamma verksamhet. Avtalskommunerna kan inte göra grundkapitalplaceringar i ansvarskommunens affärsverk. Affärsverket gör en investering för vilken både ansvarskommunen och avtalskommunen betalar investeringsunderstöd. Behandlingen av investeringen har presenterats i exemplet i förenklad form genom att projektet upptas direkt i balansräkningen. I sammanställningarna har presenterats endast de rader som registreringarna har direkt inverkan på. Siffrorna i exemplet har inget samband med de tidigare exemplen.

1)	Affärsverket låter uppföra en byggnad	10 000
2)	Avtalskommunen betalar investeringsunderstöd för byggprojektet.	1 000
3)	Ansvarskommunen (affärsverkets primärkommun) betalar investeringsunderstöd för byggprojektet.	1 000
4)	Planenlig avskrivning på byggnaden ((10000-1000-1000)/20 år))	400

Ansvarskommunens investeringsunderstöd i kommunens bokföring

1)	Ansvarskommunens investeringsunderstöd för byggnaden	1 000
2)	Avskrivning på ansvarskommunens investeringsunderstöd (1000/20 år)	50

15.10.2013

Affärsverkets bokföring**Kassa och bank**

<i>IB</i>	11000		
1)		10000	
2)	1000		
3)	1000		
		3000	<i>BS</i>
	13000	13000	

Byggnader

1)	10000		
2)		1000	
3)		1000	
4)		400	
		7600	<i>BS</i>

Avskrivning

4)	400		
		400	<i>BS</i>

Kommunens centralbokföring**Kassa och bank**

<i>IB</i>	20000		
1)		1000	
		19000	<i>BS</i>
	20000	20000	

Byggnader

1)	1000		
2)		50	
		950	<i>BS</i>

Avskrivning

2)	50		
		50	<i>BS</i>

15.10.2013

Sammanställning av resultaträkningen

	Kommunens resultaträkn.del i tablån över utfallet	Affärs- verkets resultat- räkningsdel	Elimineringsposter Kommunen Affärsverket	Kommunens resultaträkning i bokslutet
Avskrivningar och nedskrivningar				
Avskrivningar enligt plan	-50	-400		-450

Sammanställning av finansieringsanalysen

	Kommunens delfinansierings- analys	Affärsverkets finansierings- analys	Elimineringsposter Kommuner Affärsverket	Kommunens finan- sieringsanalys i bokslutet
Investeringarnas kassaflöde				
Investeringsutgifter	-1000	-10000	1000	-10000
Finansieringsandelar för investeringsutgifter		2000	-1000	1000

Sammanställning av balansräkningen

	Kommunens delbalansräkning 31.12.20XX	Affärsverkets balansräkning 31.12.20XX	Elimineringsposter Affärsverket	Kommunens tot. balansräkning 31.12.20XX
AKTIVA				
Byggnader	950	7600		8550
Kassa och bank	19000	3000		22000
	19950	10600		30550

15.10.2013