

BOKFÖRINGSNÄMNDENS KOMMUNSEKTION
Arbets- och näringsministeriet

ALLMÄN ANVISNING OM UPPRÄTTANDE AV BALANSRÄKNING

Helsingfors
2016

BOKFÖRINGSNÄMNDENS KOMMUNSEKTION
Arbets- och näringsministeriet
Helsingfors
13.9.2016

ALLMÄN ANVISNING OM UPPRÄTTANDE AV BALANSRÄKNING

Innehållsförteckning

1 Principer för upprättande av balansräkning	4
2 Bestående aktiva	8
2.1 Definitioner och grupperingar i balansräkningen	8
2.1.1 Immateriella tillgångar	8
2.1.2 Materiella tillgångar	10
2.1.3 Placeringar.....	13
2.2 Anskaffningsutgiften och periodiseringen av den	15
2.2.1 Bestämningen av anskaffningsutgiften	15
2.2.2 Periodisering av anskaffningsutgiften för tillgångar bland bestående aktiva	17
2.3 Uppskrivning.....	17
2.4 Nedskrivning.....	19
3 Förvaltade medel.....	19
4 Rörliga aktiva.....	20
4.1 Definitioner	20
4.2 Omsättningstillgångar	21
4.2.1 Gruppering av omsättningstillgångar i balansräkningen	21
4.2.2 Värdering och periodisering av omsättningstillgångar	22
4.2.3 Överföringar mellan omsättningstillgångar och bestående aktiva.....	23
4.3 Finansieringstillgångar.....	23
4.3.1 Gruppering av finansieringstillgångar i balansräkningen	23
4.3.2 Värdering av finansieringstillgångar.....	27
5 Eget kapital	28
5.1. Gruppering av eget kapital i balansräkningen.....	28
5.2 Grundkapital.....	28
5.3 Uppskrivningsfond.....	29
5.4 Övriga egna fonder.....	29
5.5 Överskott och underskott	30
6 Avskrivningsdifferens och reserver	31
6.1 Avskrivningsdifferens.....	31
6.2 Reserv.....	31

7 Avsättningar	32
7.1 Framtida utgifter och förluster	32
7.2 Redovisning av avsättningar i balansräkningen och noterna till den.....	34
8 Förvaltad kapital	35
9 Främmande kapitala	36
9.1 Gruppering av främmande kapital	36
9.1.1 Masskuldebrevslån.....	36
9.1.2 Lån från finansiella institut och försäkringsanstalter	36
9.1.3 Lån från offentliga samfund.....	37
9.1.4 Lån från övriga kreditgivare	37
9.1.5 Erhållna förskott.....	37
9.1.6 Leverantörsskulder.....	38
9.1.7 Övriga skulder/Anslutningsavgifter och övriga skulder	38
9.1.8 Resultatregleringar	38
9.2 Skuld i utländsk valuta.....	39
10 Balansspecifikationer	39
11 Noter till balansräkningen.....	42
 BILAGA Balansräkningsschema för kommuner och samkommuner.....	 43

FÖRKORTNINGAR:

KomL 113 §	113 § i kommunallagen (410/2015)
BokfL 5:5.3 §	5 kap. 5 § 3 mom. i bokföringslagen (1336/1997)
BokfF 2:4.1 § 6 k	2 kap. 4 § 1 mom. 6 punkten i bokföringsförordningen (1339/1997)
BokfN 1997/1453	Bokföringsnämndens utlåtande nr 1453 från år 1997
KomS 1998/33	Bokföringsnämndens kommunsektionsutlåtande nr 33 från år 1998

1 Principer för upprättande av balansräkning

Upprättande av balansräkning

Kommunens bokslut ska innefatta balansräkning och därtill hörande noter (KomL 113 §). I kommunens bokslut iakttas kommunallagens och i tillämpliga delar bokföringslagens bestämmelser. Bokföringsnämndens kommunsektion meddelar anvisningar och avger utlåtanden om tillämpningen av bestämmelserna om bokslut och bokföring i bokföringslagen och kommunallagen (KomL 112 §). Anvisningarna och utlåtandena handleder kommunerna och samkommunerna i god bokföringssed.

Detta kapitel behandlar bokföringslagens centrala bestämmelser om principerna för upprättande av balansräkning. Också andra bestämmelser i bokföringslagen tillämpas vid uppgörandet av balansräkning, ifall inget annat anges.

Principer för upprättandet

Vid uppgörandet av balansräkning bör god bokföringssed iakttas (BokfL 1:3 §).

Varje konto ska fortlöpande hållas oförändrat till sitt innehåll. Kontots innehåll kan likväl ändras på grund av verksamhetens utveckling, ändring av kontoplanen eller av någon annan särskild anledning. För varje räkenskapsperiod bör kommunen ha en klar och tillräckligt specificerad kontoförteckning som redogör för kontonas innehåll (kontoplan) (BokfL 2:2 §). Kontoplanen ska förses med en anteckning om vilken tid den används.

Bokföringen ska ordnas så att sambandet mellan affärshändelser, verifikationer och noteringar dels via eventuella delbokföringar och huvudbokföringen och dels vidare till bokslutet utan svårighet kan konstateras i båda riktningarna (BokfL 2:6 §). [2016]

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

Balansräkningen och noterna ska vara överskådliga och bokslutet ska bilda en helhet (BokfL 3:1.7 §).

En rättvisande bild [2016]

Bokslutet och verksamhetsberättelsen ska ge en rättvisande bild av verksamhetsresultatet och den ekonomiska ställningen i enlighet med väsentlighetsprincipen och med beaktande av arten och omfattningen av den bokföringsskyldiges verksamhet (BokfL 3:2 §). Tilläggsuppgifter som behövs för detta ska meddelas i noterna.

Väsentlighet som en bokslutsprincip

En omständighet som framgår av bokslutet eller verksamhetsberättelsen är väsentlig då utelämnande av eller felaktigheter i den rimligen kan förväntas påverka de beslut som

användarna fattar på grundval av bokslutet och verksamhetsberättelsen. Även om en omständighet i sig är oväsentlig ska väsentlighetsbedömningen avse helheten, om flera liknande omständigheter föreligger. Särskild vikt ska ges sådana omständigheter som är mycket väsentliga för en riktig och tillräcklig bild. (BokfL 3:2 §) Väsentlighetsprincipen står i relation till den bokföringsskyldiges storlek och till verksamhetens art och karaktär. [2016]

Övriga allmänna bokslutsprinciper

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

- 1) den bokföringsskyldige ska förutsättas fortsätta sin verksamhet;
- 2) konsekvens ska iakttas när principerna och metoderna för upprättande av bokslutet tillämpas från en räkenskapsperiod till en annan;
- 3) uppmärksamhet ska fästas vid affärshändelsernas faktiska innehåll och inte enbart vid deras juridiska form (*innehållsbetonning*);
- 4) försiktighet ska iakttas oberoende av räkenskapsperiodens resultat;
- 5) den ingående balansen ska basera sig på den föregående räkenskapsperiodens utgående balans;
- 6) de intäkter och kostnader som hänför sig till räkenskapsperioden ska tas upp utan hänsyn till datum för betalningen (*prestationsprincipen*);
- 7) varje tillgång och annan post som tas upp bland posterna i balansräkningen ska värderas särskilt för sig, och
- 8) i balansräkningen ska poster bland aktiva respektive passiva och i resultaträkningen intäkter och kostnader tas upp till fullt belopp utan att de dras av från varandra, om inte en sammanställning behövs för att ge en rättvisande bild (*nettningsförbud*). (BokfL 3:3 §) [2016]

Balanskontinuitet [2016]

Principen om balanskontinuitet förutsätter att den inledande balansräkningen för varje räkenskapsperiod ska motsvara den avslutande balansräkningen för föregående räkenskapsperiod. Balanskontinuitet tillämpas i regel även vid kommunsammanslagningar¹.

Enligt god bokföringssed ska ett väsentligt fel i en tidigare räkenskapsperiod eller en ändring i redovisningspraxisen göras genom att man korrigerar posten *Överskott/underskott från tidigare räkenskapsperioder*² i eget kapital. Korrigeringar ska således inte göras med resultatpåverkan utan retroaktivt. Motsvarande korrigering ska också göras i den utgående balansräkningen för den tidigare räkenskapsperiod som utgör jämförelseår. Jämförelseårets resultaträkning behöver inte nödvändigtvis göras jämförbar, men när en riktig och tillräcklig bild kräver det ska en not ges för att möjliggöra en jämförelse mellan ändringens inverkan på resultatet under räkenskapsperioderna. Om jämförelseårets resultat-

1

Kommunsektionens utlåtande 2007/81 om bokföringen vid ändring i kommunindelning

2

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

räkning ändå korrigeras, ska de gjorda ändringarna och motiveringarna till dem i motsvarande grad framgå av noter. Om i verksamhetsberättelsen eller i noterna till bokslutet tas upp bokslut eller nyckeltal för flera räkenskapsperioder, ska också dessa i mån av möjlighet göras jämförbara eller åtminstone ska det klart nämnas att de eventuellt inte är jämförbara. Poster av ringa betydelse som hör till tidigare räkenskapsperioder antecknas i resultaträkningen och i balansräkningen i den post som motsvarar benämningen.³

Fel som uppkommit under räkenskapsperioden ska korrigeras så att de påverkar resultatet. Differenser som uppkommit av periodisering är inte sådana fel som avses i föregående stycke.

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

Konsekvens vid val av metoder

Principen om konsekvens vid val av metoder från en räkenskapsperiod till en annan innebär att sätten att hantera bokslutets omfattnings-, mättnings-, värderings- och hänförsningsproblem hanteras på ett så enhetligt sätt som möjligt från en räkenskapsperiod till en annan. Bokföringslagstiftningen innehåller flera alternativa förfaringsätt. Kommunen bör dock kontinuerligt följa den metod som en gång valts och inte ändra den från en räkenskapsperiod till en annan. Byte av metod förutsätter en grundad anledning. Principen om konsekvens berättigar emellertid inte till fortsatt felaktigt förfarande, om felaktigheter har upptäckts. Grunderna för byte av metod och ändringens effekter för bokslutsuppgifternas jämförbarhet ska redogöras för i noterna (BokfL 3:1.2 § och BokfF 2:2 §).

Försiktighet [2016]

Principen om försiktighet är en allmän princip vid uppgörandet av bokslut enligt vilken bland annat kostnaderna bör bokföras tillräckligt stora och aktiveringarna på motsvarande sätt granskas tillräckligt kritiskt. Försiktighet bör iaktas även vid bokföringen av intäkter.

Försiktighet vid upprättandet av balansräkningen innebär särskilt att man i bokslutet och verksamhetsberättelsen beaktar

- endast sådana vinster som har realiserats under räkenskapsperioden
- alla avskrivningar och nedskrivningar av aktiva
- uppskrivningar av skulder

3

Se Kommunsektionens utlåtande 2012/105 om korrigerings av tidigare års fel i bokslutet

4

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

- alla förutsebara förpliktelser och möjliga förluster som har uppkommit under den avslutade räkenskapsperioden eller tidigare räkenskapsperioder, även om de blir kända först efter räkenskapsperiodens utgång. (BokfL 3:3.2 §)

När det är fråga om en sådan väsentlig omständighet som avses i 3 kap. 2 a § i bokföringslagen får avvikelser från principen i 1 och 2 mom. göras endast av särskilda skäl. En sådan avvikelse ska basera sig på lag eller på en bestämmelse eller föreskrift som utfärdats med stöd av lag. Noterna ska innefatta en redogörelse för grunderna till avvikelserna och en beräkning av hur avvikelserna påverkar räkenskapsperiodens resultat och den ekonomiska ställningen.

Bekräftande av bokslutet [2016]

Bokslutet ska bekräftas med specifikationer till balansräkningen (BokfL 3:13.1 §). Om innehållet i balansspecifikationerna bestäms närmare i bokföringsförordningen (BokfF 5:1 §). Anvisningar som ska tillämpas av kommunen läggs fram i kapitel 10 i denna allmänna anvisning.

Övriga bestämmelser [2016]

Balansräkningens uppställningsform får inte ändras, om det inte är nödvändigt för att den ska ge en rättvisande bild som avses i 3 kap. 2 § i bokföringslagen. (BokfF 1:8 §). Balansräkningen ska upprättas mer detaljerat än vad det av kommunsektionen givna schemat utvisar, om detta är nödvändigt för klargörandet av balansposterna.

Om det under en enskild benämning inte förekommer några siffror för denna och föregående räkenskapsperiod, ska benämningen inte anges i balansräkningen. (BokfF 1:11 §).

Bestämmelser om små företag och mikroföretag [2016]

Kommunerna tillämpar inte bestämmelserna om upprättande av bokslut i 1 kap. 4 a § och 4 b § som gäller små företag och mikroföretag.

Internationella redovisningsstandarder

I kommunens och samkommunens bokföring tillämpas inte kap. 7 a i bokföringslagen som handlar om bokslut och koncernbokslut som ska upprättas enligt internationella redovisningsstandarder.

Den allmänna anvisningens ikraftträdande och innehåll

Denna reviderade allmänna anvisning ska tillämpas i kommunens och samkommunens bokföring och bokslut från och med 1.1.2016. [2016]

2 Bestående aktiva

2.1 Definitioner och grupperingar i balansräkningen

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

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

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

Bestående aktiva indelas i tre huvudgrupper i kommunens balansräkning:

Immateriella tillgångar
Materiella tillgångar
Placeringar

Förskottsbetalningar antecknas som sista post i den grupp till vilken motsvarande aktiverade utgift hör. En betalning utgör förskottsbetalning då den tillgång som utgör grund för betalningen inte ännu har mottagits.

2.1.1 Immateriella tillgångar

Immateriella tillgångar indelas i tre grupper i kommunens balansräkning:

Immateriella rättigheter
Övriga utgifter med lång verkningstid
Förskottsbetalningar

Immateriella rättigheter

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

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

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

Övriga utgifter med lång verkningstid

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

Exceptionellt stora finansieringsandelar i utgifter för anskaffning av bestående aktiva till andra samfund kan upptas som övriga utgifter med lång verkningstid⁶. Övriga utgifter med lång verkningstid kan förutom ovanstående utgöras av grundförbättring av hyreslägenheter⁷, planläggningsutgifter som överstiger sedvanliga årskostnader och utgifter i anslutning till anskaffningen av adb-program utöver licenser samt medverkan i statens väg, ban- och vattenledsprojekt. Övriga utgifter med lång verkningstid ska avskrivas enligt plan under sin verkningstid. Om den bokföringsskyldige inte kan uppskatta verkningstiden på ett tillförlitligt sätt, ska utgiften avskrivas under högst 10 år (BokfL 5:11 §). [2016]

Utvecklingsutgifter får aktiveras med iakttagande av särskild försiktighet. (BokfL 5:8.2)⁸ Maskiner, anläggningar och andra motsvarande tillgångar som anskaffats för utvecklingsverksamheten bokförs som materiella tillgångar och de avskrivs enligt plan under deras verkningstid. Om den bokföringsskyldige inte kan uppskatta verkningstiden på ett tillförlitligt sätt, ska utvecklingsavgifterna avskrivas under högst 10 år. I regel bokförs utvecklingsutgifter dock som kostnad.⁹ [2016]

5

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

6

Behandlingen av en medlemskommuns andel av samkommunens investeringar har bland annat behandlats i kommunsektionens utlåtande 15/1997 och kommunens andelar i finansieringen av en förenings eller ett dotterbolags anskaffningsutgift för bestående aktiva i utlåtande 32/1998. Andra samfund där kommunen kan delta i finansieringsutgifterna för bestående aktiva är dotterbolag och andra samfund som sköter kommunens uppgifter eller vars verksamhet syftar till att stödja mål som anknyter till kommunens uppgift.

7

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

8

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

9

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

Anskaffningsutgiften för goodwill får aktiveras och ska avskrivas enligt plan under sin verkningstid. Om den bokföringsskyldige inte kan uppskatta verkningstiden på ett tillförlitligt sätt, ska goodwillen avskrivas under högst 10 år. (BokfL 5:9 §).¹⁰ [2016]

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

Grundläggnings- och forskningsutgifter upptas som kostnad under räkenskapsperioden (BokfL 5:7 och 8.1 §). Om kommunen på basis av tidigare stadganden har aktiverat dylika utgifter i sin balansräkning kan deras avskrivningar göras till slut på basis av tidigare gällande bestämmelser.

2.1.2 Materiella tillgångar

Materiella tillgångar grupperas enligt följande i kommunens balansräkning:

Mark- och vattenområden

Byggnader

Fasta konstruktioner och anordningar

Maskiner och inventarier

Övriga materiella tillgångar

Förskottsbetalningar och pågående nyanläggningar

Mark- och vattenområden

I balansposten Mark- och vattenområden upptas jord- och skogsområden, bebyggda och obebyggda tomter, forslägenheter och vattenområden. Till den anskaffningsutgift som aktiveras räknas förutom det nominella anskaffningspriset också utgifter för områdets styckning och lagfart samt andra motsvarande direkta utgifter som uppstått för att området ska kunna tas i kommunens bruk. Varje mark- och vattenområde följs upp skilt för sig i bokföringen.

Kommunens markområden utgör antingen anläggningstillgångar för serviceproduktionen såsom till exempel utbyggda tomter och gårdsområden, arrendetomter, gatuområden och parker samt rekreationsområden eller egendom som kan jämföras med övriga långfristiga placeringar som till exempel markområden om vilkas användning beslut ännu inte har fattats eller egendom som kan jämföras med omsättningstillgångar, såsom tomter som är avsedda för försäljning. En samfällad skog är ett gemensamt område för de fastigheter som är delägare i skogen. I kommunens bokföring ändras det inte var ett markområde tas upp eller markområdets anskaffningsutgift, även om marken skulle överföras till en samfällad skog. [2016]

den. Utvecklingsverksamheten kan sålunda föregås av forskningsverksamhet.

Oavsett användningsändamål ska anskaffningsutgiften för ett markområde beaktas som en investeringsutgift och upptas bland bestående aktiva i balansräkningen. Anskaffningsutgiften för tomter avsedda för försäljning kan överföras till rörliga aktiva då användningsändamålet har fastställts. Tomtmarkområde överförs från bestående aktiva till rörliga aktiva till ett belopp som motsvarar anskaffningsutgiften, varvid eventuella uppskrivningar som hänför sig till markområdet återtas (BokfL 5:19 §). Bokföringsmässigt inverkar en överföring till rörliga aktiva endast på balansposterna.

Den anskaffningsutgift som förorsakas av tomtbildningen, byggandet av kommunaltekniken och betalning av markanvändnings- och utvecklingsersättningar¹¹ kan aktiveras och fogas till tomtens anskaffningsutgift. Aktiveringen kan göras såväl till en tomt som aktiverats bland bestående aktiva som till en tomt som aktiverats bland rörliga aktiva.

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

Byggnader

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

Anskaffningsutgiften för byggnadens tekniska anordningar såsom hissar, luftkonditionerings-, uppvärmnings- och kylanläggningar samt centralantennerna räknas in i anskaffningsutgiften för den egentliga byggnadsstommen. Vid sammanställandet av avskrivningsplanen beaktas dock att dessa tekniska anordningar måste förnyas tidigare än själva byggnadsstommen.

Som byggnader räknas bostads-, anstalt-, administrations-, skol-, industribyggnader och övriga byggnader. I balansposten *Byggnader* innefattas också konstruktioner såsom bland annat bränsle- och syratankar samt lätta t.ex. av trä konstruerade, ofta tillfälliga lager. Pumpstationer och tankar som anslutits till nätet kan hänföras till fasta konstruktioner och

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

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

13
Allmän anvisning om avskrivningar enligt plan för kommuner och samkommuner 3.5.1: Om en sådan tillgång inte längre används, och det inte heller finns användning för den under de följande tre åren, ska den återstående icke avskrivna utgiftsresten helt bokföras som en avskrivning till hela sitt belopp.

anordningar. Utgifter för grundförbättringar av byggnader kan antingen aktiveras som en skild post eller hänföras till byggnadens tillsvidare oavskrivna anskaffningsutgift.

Fasta konstruktioner och anordningar

Fasta konstruktioner och anordningar tas upp som en egen balansgrupp som bl.a. innehåller

- markkonstruktioner såsom anskaffningsutgiften för gator, vägar och broar samt parker och rekreationsområden och motsvarande anläggningar, dock inte anskaffningsutgiften för själva markområdet
- anskaffningsutgifter för vattenkonstruktioner såsom dammar, kanaler och bassänger
- anskaffningsutgifter för ledningsnät och därtill hörande anordningar
- anskaffningsutgiften för övriga fasta konstruktioner och anordningar som inte utgör till anskaffningsutgift för byggnad.

Maskiner och inventarier

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

Övriga materiella tillgångar

I balansposten *Övriga materiella tillgångar* upptas naturtillgångar, kommunens värde- och konstföremål samt s.k. produktiva tillgångar.

Naturtillgångar är bl.a. grustag, malmförekomster, stenbrott och torvmossar. Från anskaffningsutgiften för naturtillgångar görs i allmänhet s.k. substansavskrivningar, dvs. avskrivningar som motsvarar den årliga förbrukningen.

Värdeföremål som kommunen äger såsom t.ex. konstverk och museiföremål aktiveras på samma grunder som andra tillgångar bland bestående aktiva. Med andra ord, om värde- och konstföremålen till exempel för att används för produktion av kulturtjänster under flera än en räkenskapsperiod eller om de kan överlåtas mot ersättning till exempel i samband med byte, utgör de tillgångar som kan aktiveras. Ifall ingetdera villkoret uppfylls ska anskaffningsutgiften för ovan nämnda föremål bokföras som kostnad¹⁴. I regel görs inte avskrivningar enligt plan på värde- och konstföremål, men däremot bokförs nedskrivningar ifall en värdeminskning är sannolik.

14

Anskaffningsutgiften för kommunens värde- och konstföremål bör utredas för ekonomistatistik. Av den anledningen kan det vara ändamålsenligt att aktivera föremålen, även om en realisering av dem inte kommer på fråga.

Till övriga materiella tillgångar räknas också s.k. produktiva tillgångar såsom avelsdjur, mjölkboskap, arbetsdjur samt fruktträdgårdar och andra planteringar som ger återkommande skörd.

Förskottsbetalningar och pågående nyanläggningar

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

2.1.3 Placeringar

Balansposten Placeringar innehåller värdepapper som anskaffats för att främja kommunens verksamhet såsom placeringar som stöder kommunens verksamhet och övriga långfristiga placeringar.

Placeringar som stöder kommunens verksamhet utgörs av placeringar på villkor för främmande eller eget kapital i samfund som har hand om kommunens uppgifter eller vars syfte är att stöda målsättningarna för kommunens verksamhet, såsom ordnande av serviceproduktion, ändring av näringsstrukturen eller tryggnad av sysselsättningen i kommunen eller regionen. Placeringarna är i regel kapitalplaceringar i syfte att finansiera investeringar, såsom lån för investeringar eller placeringar i aktie- eller andelskapital¹⁵. Utlåningen kan vara skuldebrevslån eller kapitallån. Ett konvertibelt skuldebrev kan också vara en placering som stöder kommunens verksamhet.¹⁶ Placeringarna ska indelas i följande grupper i kommunens balansräkning:

Aktier och andelar

Masskuldebrevsfordringar

Övriga lånefordringar

Övriga fordringar

Aktier och andelar

Till balansposten Aktier och andelar hör värdepapper och andelar vilka anskaffats för bestående bruk såsom aktier som berättigar till besittning av lokaler för serviceproduktionen och andra aktier och andelar vilka utgör placeringar som stöder kommunens verksamhet (se definitionen av placeringar som stöder kommunens verksamhet ovan och fotnot 16). Övriga aktier och andelar är finansiella värdepapper.

15

Anskaffningsutgiften för andelar i samkommuner aktiveras, men ändringar av samkommunens grundkapital på basen av medlemskommunandelens statsandel bokförs inte i balansräkningen för medlemskommunen. För väsentliga ändringar i värdet på andelar i samkommuner ges redogörelse i noterna till kommunens bokslut. I samkommuners noter ges en redogörelse för hur grundkapitalet är fördelat på medlemskommunerna. Se Allmän anvisning om avskrivningar enligt plan för kommuner och samkommuner, punkt 2.5, Anskaffningsutgift som täckts med bidrag, statsandel eller annan finansiering, och kommunsektionens utlåtande 2000/47.

16

Om placeringar som stöder kommunens verksamhet, se även publikationen "Kunnan ja kuntayhtymän varallisuudenhoito, sijoitustoiminta ja niiden perusteista päättäminen", Finlands Kommunförbund (2016)

I anskaffningsutgiften för aktierna ingår sådana utgifter för aktieförvärvet som inte skulle ha uppstått utan aktieförvärvet¹⁷. Som en ökning i anskaffningsutgiften för aktier bokförs också till exempel kapitalvederlag som betalats till ett fastighetsaktiebolag, när fastighetsaktiebolaget har beslutat att fondera dem under eget kapital.¹⁸ [2016]

Aktier i börsbolag och aktier som anskaffats för placering av likvida medel (såsom medel för betalningstransaktioner och kassaöverskott) upptas i balansposten *Finansiella värdepapper* bland rörliga aktiva. Aktier i börsbolag utgör till sin karaktär egendom som inte hör till serviceproduktionen och det finns därför inte grund för att uppta dessa bland bestående aktiva, även om aktierna kanske realiserats först efter en lång tidsperiod¹⁹.

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

Vid kontering av aktier och andelar beaktas den indelning som förutsätts med tanke på elimineringskraven i koncernbokslutet samt indelningen som behövs för noterna till balansen.

Masskuldebrevsfordringar

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

Övriga lånefordringar

Som övriga lånefordringar bokförs beviljade lån som inte är masskuldebrevslån²⁰. Lån inom ramen för placeringar som stöder kommunens verksamhet, vilka exempelvis för att finansiera investeringsutgifter, beviljats som bestående finansiering till kommunens dottersamfund och andra samfund som producerar kommunens tjänster i form av placeringar som stöder kommunens verksamhet hör till denna grupp. Utlåningen kan bestå av räntebärande eller räntefria skuldebrevs- eller kapitallån.

Övriga fordringar

Gruppen Övriga fordringar kan innehålla poster som tjänar kommunens egentliga verksamhet men som inte hör till grupperna ovan och som är bestående till sin natur. Även

17

Bokföringsnämndens utlåtande 2015/1942 Utlåtande gällande bokföring av utgifter i anknytning till aktieförvärv [2016]

18

Bokföringsnämndens utlåtande 2014/1916 Om bokföring av låneandelen på aktier i fastighetsbolag, Bokföringsnämndens allmänna anvisning om bostadsaktiebolags bokföring och bokslut 7.12.2010 punkt 2.4. [2016]

19

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

20

Orsaken till att masskuldebrevslån presenteras separat från den övriga utlåningen beror på behovet i nationalräkenskaperna.

återbärbara anslutningsavgifter som kommunen har betalat bokförs inom denna balanspost. Om beloppet av kommunens anslutningsavgiftsfordran är väsentligt ska fordran uppges som en separat post i noterna till balansräkningen²¹.

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

Vid kontering av lånefordringar och övriga fordringar beaktas den indelning som förutsätts med tanke på elimineringskraven i koncernbokslutet samt indelningen som behövs för noterna till balansräkningen²².

2.2 Anskaffningsutgiften och periodiseringen av den

2.2.1 Bestämningen av anskaffningsutgiften

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

En rimlig andel av de indirekta utgifterna för anskaffning och tillverkning får räknas in i anskaffningsutgiften för en tillgång, till den del som dessa utgifter hänför sig till produktionsperioden. Dessa indirekta utgifter måste kunna utredas med stöd av kostnadsberäkning eller kostnads-kalkyler (BokfL 4:5.2 §). För enstaka anläggningstillgångar anskaffade för eget bruk kan i allmänhet en kostnadsberäkning som görs i samband med bokslutet anses tillräcklig också vid aktivering av fasta utgifter²³. Bokföringsnämnden har 31.1.2006 publicerat en allmän anvisning om aktivering av till anskaffningen och tillverkningen hörande fasta utgifter.

Utgifter vilka enligt BokfL 4:5.2 § kan aktiveras är i allmänhet av lagerhantering och övrig materialhantering förorsakade fasta utgifter, produktionsledningens löner och socialutgifter, utgifter för produktionsanläggningars administration såsom försäkringsavgifter samt avskrivningar på tillgångar bland bestående aktiva som används i produktionen²⁴. De fasta utgifter som aktiveras ska vara typiska för produktionsverksamhet. En produkt som tillverkas för eget bruk kan lika gärna vara en materiell eller en immateriell nytthet.

21

Kommunsektionens utlåtande 2004/65 om behandlingen av anslutningsavgifter.

22

Grupperingar som förutsätts för koncernbokslut presenteras i kommunsektionens allmänna anvisning om koncernbokslut och grupperingen av noter gällande fordringar i kommunsektionens allmänna anvisning om noter till bokslutet.

23

Inga formella gränser för när fasta utgifter kan aktiveras har fastställts. Kraven på kostnadsberäkning medför dock att aktivering av fasta utgifter inte i allmänhet kommer i fråga i riktigt små kommunenheter.

24

Avgifter för byggnadstillstånd till den egna kommunen kan aktiveras som en del av anskaffningsutgiften bara till den del de motsvaras av realiserade utgifter som bokförts på resultaträkningen.

Ränteutgifter för ett lån som kan hänföras till produktionen av en nyttighet och dess produktionstid kan inkluderas i anskaffningsutgiften. (BokfL 4:5.3 §).

Kommunerna tillämpar inte bestämmelsen om upptagande av tillgångar som förvärvats genom finansiella leasingavtal enligt BokfL 5:5 b §, enligt vilken leasingtagaren får ta upp tillgångarna som om de hade köpts. [2016]

Kommunerna tillämpar inte heller möjligheten att ta upp en placeringsfastighet till verkligt värde enligt BokfF 5:2 b. [2016]

En kommun kan ha anskaffat en byggd fastighet med ett ospecificerat köpebrev eller genom något annat förvärvssätt. Enligt principen om att varje balanspost ska värderas skilt för sig (BokfL3:3.1 § 7 punkten) och för att fastställa grunden för avskrivningarna bör markområdets och byggnadens andelar av totalpriset fastställas separat.

Utgifterna för rivning av en byggnad bokförs i regel som kostnad det år byggnaden rivs. Utgifterna för rivning av en byggnad kan dock aktiveras som anskaffningsutgift för tomten i de fall byggnaden rivs för att tomten ska kunna byggas på nytt eller användas på annat sätt. Vid aktiveringen ska principen om försiktighet tillämpas, så att tomtens aktiverade anskaffningsutgift inte överstiger dess sannolika överlåtelsepris eller ett på annat sätt definierat bruksvärde.²⁵

Egendom som erhållits som donation²⁶ [2016]

Egendom som erhållits genom en donation eller ett testamente utan begränsningar för användningen bokförs under balansposter enligt sin natur och som intäkt i resultaträkningen.²⁷ (Läs om behandlingen av donationer med begränsad användning i kapitel 3, Förvaltade medel).

Pengar, bankdepositioner och andra donationer som kan jämföras med pengar antecknas till det nominella värdet. Aktier som erhållits som donation antecknas till värdet enligt tidpunkten för överlåtelsen. Mark- och vattenområden som erhållits som donation kan tas upp i balansräkningen enligt värdet vid tidpunkten för överlåtelsen. De är befogat att inte pröva upptagandet i balansräkningen från fall till fall, utan att fortlöpande och konsekvent följa det förfaringsätt som valts. På tillgångsposter som erhållits som donation tillämpas anvisningarna om uppskrivning och nedskrivning längre fram i detta dokument (se 2.3 och 2.4).

Om en donerad byggnad kan användas för kommunens serviceproduktion eller om den ger inkomst, ska byggnadens värde tas upp i balansräkningen. För en donerad byggnad ska en avskrivningsplan göras upp och byggnaden ska avskrivas under sin verkningstid.

25

Kommunsektionens utlåtande 2010/91 Bokföring av utgifter för rivning av byggnad

26

Denna anvisning upphäver kommunsektionens utlåtande 2000/48 Utlåtande om bokföring av donation

27

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

Det belopp som bokförs får inte överstiga tillgångens sannolika överlåtelsepris.

2.2.2 Periodisering av anskaffningsutgiften för tillgångar bland bestående aktiva

Anskaffningsutgiften för tillgångar bland bestående aktiva periodiseras på olika räkenskapsperioder med hjälp av avskrivning. Anskaffningsutgiften för tillgångar i form av materiell egendom och placeringar bland bestående aktiva aktiveras. Anskaffningsutgiften för avskrivningar underkastade tillgångar bland bestående aktiva tas under sin verkningstid upp som kostnader genom avskrivningar enligt plan (BokfL 5:5.1 §).

På anskaffningsutgiften för mark- och vattenområden samt på aktier och andelar bland bestående aktiva, som är placeringar som stöder kommunens verksamhet och som förvärvats för kommunens tjänsteproduktion, görs inga avskrivningar enligt plan. Med anledning av bestående värdeminskningar görs emellertid nedskrivningar²⁸ också på anskaffningsutgiften för mark- och vattenområden och för ovan avsedda aktier och andelar. Dessa nedskrivningar tas upp under *Nedskrivningar* i resultaträkningen.

Avskrivningar enligt plan enligt BokfL 5:11 § rekommenderas inte för aktiverade anslutningsavgifter som kan överföras men inte återbäras; vid behov görs enbart nedskrivningar i enlighet med BokfL 5:13 §. Om en anslutning har en begränsad brukstid eller intäkterna från anslutningen i övrigt bedöms bli begränsade och den nedskrivning detta medför kan förutses, avskrivs dock den aktiverade anslutningsavgiften enligt plan under sin verkningstid. Anslutningsavgifter som är väsentliga till sitt belopp bör anges som en egen post i balansräkningen eller i noterna till den. I noterna till bokslutet presenteras principerna och metoderna för värderingen och periodiseringen av tillgångar bland bestående aktiva och övriga långfristiga utgifter.²⁹

Anskaffningsutgiften för immateriella tillgångar bör i regel avskrivas enligt en i förväg fastställd plan.

Närmare anvisningar för periodisering av anskaffningsutgiften, avskrivningstider och -metoder ingår i bokföringsnämndens kommunsektions allmänna anvisning om avskrivningar enligt plan.

2.3 Uppskrivning

Förutsättningar för en uppskrivning är följande villkor, vilka alla ska uppfyllas samtidigt (BokfL 5:17.1 §):

- uppskrivningsobjektet hör till de *bestående aktiva*
- uppskrivningsobjektet är ett jord- eller vattenområde eller ett annat värdepapper är ett i BokfL 5:2 a § avsett finansiellt instrument

28

Se Kommunsektionens utlåtande 2012/106 Värdering av kapitalplaceringar i dotterbolag.

29

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

- uppskrivningsobjektets sannolika överlåtelsepris varaktigt är väsentligt högre än den ursprungliga anskaffningsutgiften.³⁰

En uppskrivning får upptas i balansräkningen med iakttagande av konsekvens och försiktighet och dess maximala belopp är differensen mellan det sannolika överlåtelsepriset och den oavskrivna delen av anskaffningsutgiften. Summan av den återstående anskaffningsutgiften och uppskrivningen får inte överstiga det sannolika överlåtelsepriset. Principen om konsekvens kan anses förutsätta att tillgångar inom samma balanspost i fråga med hänsyn till uppskrivningar bör hanteras enhetligt om det inte finns en grundad anledning för avvikande behandling. Försiktigheten förutsätter att en uppskrivning är omsorgsfullt motiverad och dokumenterad. I praktiken ska en uppskrivning grunda sig på en utomstående sakkunnigs bedömning, ifall grunden inte kan påvisas på annat sätt. Det rekommenderas att man i fråga om det sannolika överlåtelsepriset inhämtar utlåtande av en sakkunnig som samtidigt tar ställning till hur bestående värdeökningen är (BokfN 1996/1427). Uppskrivningar är frivilliga informationsposter som kan göras till ett mindre belopp än maximibeloppet, om man så önskar.

En uppskrivning ska ha en "bestående karaktär", men behöver inte vara absolut bestående. Exempelvis kan värdet på aktier i ett fastighetsbolag uppskrivas. Förutsättning är emellertid att uppskrivningsobjektets sannolika överlåtelsepris inte kommer att sjunka till följd av konjunkturväxlingar eller förslitning på fastigheten. Uppskrivningar av fastighetsaktier torde komma i fråga närmast gällande värdefulla stadsfastigheter (se RP 111/1992).

Vid fastställandet av en uppskrivnings storlek kan man beakta hela det sannolika överlåtelsepriset. Uppskattade överlåtelsekostnader och liknande poster behöver inte avdras. Eftersom lagen endast ger en övre gräns för uppskrivning, kan nämnda poster emellertid avdras. Avdrag kan också rekommenderas med stöd av principen om försiktighet, vilken ingår i god bokföringssed (Bokföringsnämnden 1997/1453 och 2001/1688).

Uppskrivningen bokförs på *Aktiva*-sidan i balansräkningen som en ökning av uppskrivningsobjektets värde inom ifrågavarande grupp under bestående aktiva. På *Passiva*-sidan upptas uppskrivningen under uppskrivningsfonden i eget kapital.

Om en uppskrivning visar sig vara obefogad ska den återföras och uppskrivningsfonden minskas i motsvarande mån (BokfL 5:17.4 §). En uppskrivning är obefogad om samtliga villkor för uppskrivning enligt bokföringslagen inte längre uppfylls. En uppskrivning kan bli obefogad på grund av nedskrivning eller på grund av att det har överlåtits eller förstörts. Eftersom återföring av uppskrivning enligt BokfL 5:17 § är obligatorisk, bör man i samband med upprättandet av bokslutet särskilt utreda huruvida villkoren i lagen uppfylls beträffande tidigare gjorda uppskrivningar. Det är i regel nödvändigt att inhämta utlåtande av utomstående sakkunniga även i samband med boksluten som upprättas för räkenskapsperioderna efter den räkenskapsperiod när uppskrivningen bildades³¹.

30

På uppskrivningar som gjorts före 1.1.1998 får kommunen tillämpa de bestämmelser och bokföringsanvisningar som var i kraft vid tidpunkten för uppskrivningarna, BokfL 9:2.2 §, Kommunsektionen 1998/37.

31

Se Bokföringsnämndens utlåtande 1997/1453 om omständigheter som ska tas i beaktande vid beräkningen av det maximala beloppet av en uppskrivning.

Principerna för uppskrivningen och metoderna för värdering av tillgångarna ska läggas fram i en not till balansräkningen (BokfF 2:4.1 § 6 punkten). Innehållet i noten behandlas i den allmänna anvisningen om noter till bokslutet för kommuner och samkommuner.

2.4 Nedskrivning

Om den sannolika framtida inkomsten av en tillgång eller investering som hör till bestående aktiva beräknas bli varaktigt mindre än den ännu oavskrivna anskaffningsutgiften, ska skillnaden kostnadsföras som en nedskrivning (BokfL 5:13 §). I kommunens eller samkommunens bokslut upptas nedskrivningar på mark- och vattenområden bland bestående aktiva, förskottsbetalningar och pågående nyanläggningar, aktier och andelar bland bestående aktiva samt konstföremål vilka bokförts bland bestående aktiva. Nedskrivningarna redovisas i resultaträkningen i gruppen *Nedskrivningar* under avskrivningar och nedskrivningar. Nedskrivningar som beror på ändringar i avskrivningsplanen för bestående aktiva som är föremål för planlig avskrivning behandlas tilläggsavskrivningar och till exempel utgifter av engångsnatur som beror på att tillgångar förstörs eller användningsändamålet för en nyttighet har ändrats behandlas som nedskrivningar. Nedskrivningar av övriga placeringar inom bestående aktiva förutom aktier och andelar och förskottsbetalningar, läggs fram bland övriga finansiella kostnader.³²

En nedskrivning av en tillgång under bestående aktiva som visar sig vara obefogad ska rättas till i resultaträkningen i den post där kostnadsföringen gjordes (BokfL 5:16 §).

3 Förvaltade medel

Förvaltade medel indelas i *Statliga uppdrag*, *Donationsfondernas medel* och *Övriga förvaltade medel*. Förvaltade medel och motsvarande kapital uppstår av de förmedlingsuppdrag och andra uppdrag som kommunen har hand om. Förvaltade medel anger beloppet av de medel som kommunen förvaltar medan förvaltad kapital anger de skulder (ansvar) för vilka kommunen ansvarar gentemot uppdragsgivaren.

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

Donationsfondernas medel

Egendom som erhållits som donation och vars disponering och kapitaltillväxt förknippas med villkor i ett avtal, testamente eller gåvobrev tas upp som i en egen balanspost – *Donationsfondernas medel*. En donations värde intäktsförs dock inte i resultaträkningen utan bokförs bland förvaltade medel. Balansvärdet av donationer som ska bokföras i donationsfonden bestäms på samma sätt som balansvärdet av donationer utan begränsningar i

32

Se Kommunsektionens utlåtande 2012/106 Värdering av kapitalplaceringar i dotterbolag.

användningen (se punkt 2.2.1 Bestämning av anskaffningsutgiften). Förvalt kapital – inte uppskrivningsfonden eller en nedskrivning i resultaträkningen – är motposten för eventuella uppskrivningar eller nedskrivningar av jord- och vattenområden eller aktier som är underkastade en begränsad användning. Avskrivningar på en byggnad eller lösöre som bokförts i donationsfondens medel tas upp som en minskning i donationsfondernas medel och kapital.^{33, 34}

Räntan på medel som eventuellt överförts till kommunens penningkonton bokförs som finansiell kostnad och som ökning i det förvaltade kapitalet i fråga.³⁵

Vårdtagarnas medel och kapital

När vårdtagares medel eller medel som hör till klienter med förmedlingskonto inte är på kommunens bankkonton ska de inte inkluderas i balansräkningen utan en separat förteckning eller bok ska föras över dem. Om vårdtagares medel och medel som hör till klienter med förmedlingskonto är på kommunens bankkonton som är specifika för detta ändamål ska de inkluderas i förvaltade medel och kapital. [2016]

4 Rörliga aktiva

4.1 Definitioner

Rörliga aktiva omfattar omsättnings- och finansieringstillgångar.

Omsättningstillgångar är tillgångar som är avsedda att överlätas som sådana eller i förädlad form eller att förbrukas (BokfL 4:4.2 §). Immateriella nyttigheter kan också räknas in i omsättningstillgångarna. Till exempel halvfärdiga och färdiga produkter kan vara dels konkreta materiella tillgångar och dels tjänster som ännu inte överlåtits vilkas produktionsutgifter har aktiverats.

Finansieringstillgångar är kontanta medel, fordringar samt finansieringsmedel som tillfälligt är i annan form (BokfL 4:4.3 §).

33

Denna anvisning upphäver kommunsektionens utlåtande 2000/48 om bokföring av donation[2016].

34

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

35

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

4.2 Omsättningstillgångar

4.2.1 Gruppering av omsättningstillgångar i balansräkningen

Omsättningstillgångarna indelas i följande poster i kommunens balansräkning:

Material och förnödenheter
Varor under tillverkning
Färdiga produkter
Övriga omsättningstillgångar
Förskottsbetalningar

Material och förnödenheter

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

Varor under tillverkning

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

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

Färdiga produkter

Med färdiga produkter avses materiella tillgångar som kommunen själv har framställt eller slutligen bearbetat för överlåtelse och som är avsedda att säljas eller användas i serviceproduktionen. Som produkter räknas också biprodukter som uppkommit vid tillverkningen av de egentliga produkterna och som är avsedda att säljas.

Övriga omsättningstillgångar

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

tomter och andra fastigheter som ska säljas och som överförs från bestående aktiva till omsättningstillgångarna.

Förskottsbetalningar

Med förskottsbetalningar avses köpepris eller delar därav för omsättningstillgångar till leverantörer som betalas innan tillgången har levererats. Förskottsbetalningarna är fordringar till sin natur. De värderas och periodiseras i bokslutet enligt bestämmelserna i BokfL 5:2 § om fordringar, finansieringstillgångar och skulder och inte enligt bestämmelserna i BokfL 5:6 § om periodisering av anskaffningsutgiften för omsättningstillgångar.

4.2.2 Värdering och periodisering av omsättningstillgångar

Till anskaffningsutgiften för en omsättningstillgång under rörliga aktiva räknas de direkta utgifterna för anskaffning och tillverkning av tillgången (BokfL 4:5.1 §).

En rimlig andel av de indirekta utgifterna för anskaffning och tillverkning får också räknas in i anskaffningsutgiften för en tillgång, till den del som dessa utgifter hänför sig till produktionsperioden (BokfL 4:5.2 §). Dessutom får ränteutgifterna för lån som under produktionsperioden kan hänföras till produktionen av en tillgång räknas in i anskaffningsutgiften (BokfL 4:5.3). Bokföringsnämnden har 31.1.2006 publicerat en allmän anvisning om hur fasta utgifter i anslutning till anskaffning och tillverkning kan inkluderas i anskaffningsutgiften för en tillgång. [2016]

Utgifter vilka enligt BokfL 4:5.2 § kan aktiveras är i allmänhet av lagerhantering och övrig materialhantering förorsakade fasta utgifter, produktionsledningens löner och socialutgifter, utgifter för produktionsanläggningars administration såsom försäkringsavgifter samt avskrivningar på tillgångar bland bestående aktiva som används i produktionen. De fasta utgifter som aktiveras ska vara typiska för produktionsverksamhet. I allmänhet är det inte nödvändigt att aktivera indirekta utgifter mot omsättningstillgångarna.

Utgifter som inräknats i en aktiverad anskaffningsutgift och som föranletts av anskaffning och tillverkning ska kunna klarläggas med hjälp av kostnadsberäkning eller kostnadskalkyler. När endast direkta utgifter räknas in i anskaffningsutgiften kan de kostnadskalkyler som upprättas i samband med bokslutet i allmänhet betraktas som tillräcklig (BokfL 5:5.2 §).

Tillförlitligheten i bokföringen förutsätter att en fysisk inventering av omsättningstillgångarna görs för varje räkenskapsperiod. Vid inventeringen fastställs omsättningstillgångarnas omfattning genom räkning, mätning, vägning eller på motsvarande sätt. Den lagervärdering som utgör omedelbar grund för bokslutet kan däremot även basera på de siffror som lagerbokföringen visar. Anskaffningsutgiften för omsättningstillgångar av samma slag beräknas enligt FIFO-principen (first in, first out) eller, ifall den bokföringsskyldige så önskar, enligt LIFO-principen (last in, first out). Med FIFO-principen avses att tillgångarna överlåtits i samma ordningsföljd som de anskaffats. Enligt LIFO-principen antas överlåtelseordningen vara den motsatta jämfört med ordningsföljden för anskaffningarna. Den bokföringsskyldige kan också tillämpa metoden med medelpriser, dvs. bokföra medelvärdet av de realiserade, med anskaffningsvolymerna vägda anskaff-

ningsutgifterna som anskaffningsutgift för anläggningstillgångarna. Som anskaffningsutgift kan också tillämpas ett värde som beräknats på något annat sådant allmänt använt sätt som är förenligt med god bokföringssed. (BokfL 4:5.4 §)

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

- anskaffningsutgiften
- den sannolika anskaffningsutgiften (återanskaffningsvärdet) vid räkenskapsperiodens slut
- det sannolika överlåtelsepriset vid räkenskapsperiodens slut.

Uppskrivning som avses i BokfL 5:17 § kan inte göras i omsättnings- och finansieringstillgångarna.

Nyttigheter av samma slag, som den bokföringsskyldige köper regelbundet så att variationerna i mängderna och de sammanlagda anskaffningsutgifterna är ringa, får i balansräkningen tas upp till samma belopp från en räkenskapsperiod till en annan (BokfL 5:6.3 §). I kommunernas bokföring behöver denna bestämmelse i allmänhet inte tillämpas. Aktivering och kostnadsföring av anskaffningsutgiften för material och förnödenheter kan i kommunen antingen behandlas så att anskaffningsutgiften bokförs på lagerkontot för ifrågavarande omsättningstillgång och därefter enligt förbrukningen som kostnad för den aktuella verksamhetsenheten, eller så att anskaffningsutgiften bokförs på kontot *Inköp under räkenskapsperioden* och inköpens kostnadseffekt vid bokslutet korrigeras genom en förändring av lagret.

4.2.3 Överföringar mellan omsättningstillgångar och bestående aktiva

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

4.3 Finansieringstillgångar

4.3.1 Gruppering av finansieringstillgångar i balansräkningen

Finansieringstillgångarna indelas i tre huvudgrupper i kommunens balansräkning:

Fordringar
Finansiella värdepapper
Kassa och bank

4.3.1.1 Fordringar

Fordringar som ingår i kommunens finansieringstillgångar ska läggas fram i balansräkningen fördelade på kortfristiga fordringar (BokfL 1:6.2 §). Som långfristig betraktas en

sådan fordran eller del av fordran som förfaller till betalning efter en längre tid än ett år. Om en fordran eller del av fordran förfaller tidigare, räknas den som en kortfristig fordran. (BokfL 4:7.1 §) Amorteringar på lånefordringar som tagits upp bland placeringar i bestående aktiva och som förfaller nästa räkenskapsperiod överförs emellertid inte till finansieringstillgångarna vid bokslutet.

Långfristiga och kortfristiga fordringar presenteras i balansräkningen i egna grupper enligt följande:

Fordringar

- Långfristiga fordringar
 - Kundfordringar
 - Lånefordringar
 - Övriga fordringar
 - Resultatregleringar

- Kortfristiga fordringar
 - Kundfordringar
 - Lånefordringar
 - Övriga fordringar
 - Resultatregleringar

Vid kontering av fordringar beaktas den indelning som förutsätts med tanke på elimineringskraven i koncernbokslutet samt indelningen som behövs för noterna till balansräkningen³⁶.

Transaktioner som gäller lång- och kortfristiga fordringar kan under räkenskapsperioden bokföras på ett konto och specifikationer enligt kontoplansmodellen JHS 192 kan göras först i samband med bokslutet utifrån reskontran eller motpartskoden.

Kundfordringar

Kundfordringar är fordringar som uppstått på basis av överlåtelse av prestationer eller tjänster inom ramen för den egentliga verksamheten samt fordringar på basis av försäljning av tillgångar som hör till bestående aktiva. Som kundfordringar bokförs fordringar som grundar sig både på försäljningsintäkter och på avgiftsintäkter. Eftersom uthyrning av bostäder är en del av kommunens egentliga verksamhet är det befogat att redovisa hyresfordringar som kundfordringar.

Realiserade och sannolika kreditförluster i anslutning till kundfordringar bokförs som övriga kostnader i resultaträkningen.

36

Grupperingar som förutsätts för koncernbokslut presenteras i kommunsektionens allmänna anvisning om koncernbokslut och grupperingen av noter gällande fordringar i kommunsektionens allmänna anvisning om noter till bokslutet.

Vid kundfordringar är det vanligtvis köparen av prestationen – kunden – som är gäldenär. Gäldenären kan också vara någon annan som betalar ersättningar för kommunens prestationer till exempel staten, en kommun eller samkommun³⁷.

Lånefordringar

Lånefordringarna utgörs bland annat av lån för finansiering av dottersamfundens, samkommunernas samt intressesamfundens och övriga ägarintressesamfundens och övriga samfund driftskapital, lån som beviljats för att stöda likviditeten (inklusive koncernkontots fordringar på dottersamfund), bostads- och övriga lån som kommunen beviljat direkt till kommuninvånare³⁸. Kortfristiga lån till personalen är också lån som bokförs bland finansieringstillgångarna.

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

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

Övriga fordringar

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

Resultatregleringar

Med resultatregleringar avses

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

Resultatregleringar utgörs bland annat av i förskott betalda räntor, hyror, löner liksom under räkenskapsperioden upplupen ränta som ännu inte erhållits vid räkenskapsperiodens utgång samt obetalda försäkringsersättningar, vilka bokförs på basis av att utgifter

37

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

38

Bl.a. social kreditgivning

och inkomster upptagna enligt kontantprincip periodiseras enligt prestationsprincipen i samband med bokslutet.

Väsentliga poster som ingår i resultatregleringarna ska ingå i noterna (BokfF 2:4.1 § 11 punkten).

4.3.1.2 Finansiella värdepapper

Finansiella värdepapper indelas enligt följande i kommunens balansräkning:

Aktier och andelar

Placeringar i penningmarknadsinstrument

Masskuldebrevsfordringar

Övriga värdepapper

Finansiella värdepapper är placeringar av likvida medel eller de kan ha erhållits som betalning för kundfordringar. Alla i placeringssyfte förvärvade aktier, andelar, masskuldebrev och motsvarande värdepappersplaceringar bokförs under denna balanspost även om de skulle realiseras först efter ett längre tidsintervall.

Aktier och andelar

Aktier eller andelar upptas bland finansieringstillgångarna om de ska realiseras för att finansiera kommunens verksamhet på kort eller lång sikt när likviditeten eller avkastningsmöjligheterna förutsätter realisering. Till denna post hör börsaktier och andra aktier och andelar anskaffade för att placera kassamedel (inte aktier och andelar som hör till bestående aktiva och inte placeringar i aktiefonder eller andra placeringsfonder). Anskaffningen av sådana aktier och andelar behandlas inte som investeringar i budgeten.³⁹

Placeringar i penningmarknadsinstrument

Placeringar i penningmarknadsinstrument är bland annat statens skuldförbindelser, bankcertifikat, kommuncertifikat och företagscertifikat.

Masskuldebrevsfordringar

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

Övriga värdepapper

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

39

Kommunsektionens utlåtande 2001/51 om behandlingen av aktier i börsbolag som erhållits vid fusion, och publikationen "Kunnan ja kuntayhtymän varallisuudenhoito, sijoitustoiminta ja niiden perusteista päättäminen", Finlands Kommunförbund 2016.

4.3.1.3 Kassa och bank

Kassa

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

Banktillgodohavanden

Banktillgodohavanden är depositioner på låningskonton i banker. Depositioner på bankkonton ingår i banktillgodohavandena oberoende av när de förfaller. Bestämmelsen i BokfF 1:6.2 § om indelning av fordringar i långfristiga och kortfristiga gäller inte banktillgodohavanden.

Att redovisa den outnyttjade delen av en checkräkningskredit under banktillgodohavanden och bland främmande kapital på passiva-sidan är inte förenligt med god bokförings-sed⁴⁰. I kommunens balansräkning redovisas saldona för samtliga bankkonton som är i kommunens namn (även saldona på koncernkontots underkonton).

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

Garantidepositioner som har betalats till kommunens bankkonto läggs fram under *Kassa och bank* samt i *Övriga skulder*. [2016]

4.3.2 Värdering av finansieringstillgångar

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

Värdepapper som utgör finansieringstillgångar och andra sådana finansieringsmedel upptas i balansräkningen till anskaffningsutgiften. På samma sätt som värdepapper som utgör finansieringstillgångar behandlas även andra motsvarande finansieringsmedel, såsom nyttigheter som erhållits i betalning. Om värdepapprens sannolika verkliga marknadsvärde på bokslutsdagen är lägre än deras ursprungliga anskaffningsutgift, ska värdepappren tas upp i balansräkningen till detta värde (BokfL 5:2 § 2 punkten).

Kommunerna tillämpar inte möjligheten i BokfL 5:2 a § att värdera derivatavtal eller andra finansieringsmedel till verkligt värde.⁴¹ [2016]

40

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

41

Genom denna anvisning fråntas kommunerna möjligheten att värdera finansieringsinstrument till verkligt värde. [2016]

Fordringar i utländsk valuta omräknas till euro enligt kursen på bokslutsdagen. Kursdifferensen upptas som korrigerings av intäkt eller utgift eller som finansiell intäkt eller kostnad i resultaträkningen. Det går att avvika från detta om en fordran i utländsk valuta genom avtal eller på något annat sätt är bunden till en bestämd kurs. Då kan fordran konverteras till euro med iakttagande av denna kurs. (BokfL 5:3.1 §) Kommuner och samkommuner tillämpar bokföringsnämndens allmänna anvisning *Omräkning av fordringar samt skulder och andra åtaganden i utländsk valuta till eurobelopp (13.12.2005)*.

5 Eget kapital

5.1. Gruppering av eget kapital i balansräkningen

Eget kapital indelas i följande grupper i kommunens balansräkning:

Grundkapital
Uppskrivningsfond
Övriga egna fonder
Överskott (underskott) från tidigare räkenskapsperioder
Räkenskapsperiodens överskott (underskott)

Vissa poster inom eget kapital är av bestående natur och kan inte ökas eller minskas utan särskild orsak. *Grundkapital* och *Uppskrivningsfond* är poster av bestående natur i kommunens eget kapital.

Poster som i regel bildas via räkenskapsperiodens resultat är *Övriga egna fonder* samt *Överskott (underskott) från tidigare räkenskapsperioder* och *Räkenskapsperiodens överskott (underskott)*.

5.2 Grundkapital

Kommunens grundkapital

Att minska grundkapitalet är motiverat endast i exceptionella situationer. Grunden kan vara en bestående minskning i beloppet i bestående aktiva antingen till följd av överlåtelse, förlust, extra avskrivningar eller nedskrivningar.⁴²

Kommunens grundkapital kan höjas genom överföringar från reserver, övriga egna fonder eller från överskott från tidigare räkenskapsperioder. Det är motiverat att stärka kommunens grundkapital om dess belopp tillsammans med uppskrivningsfondens kapital är väsentligt och bestående lägre än beloppet av bestående aktiva. Överföringarna till grundkapitalet kan grunda sig på upplösning av investeringsreserver eller fonder i stället för en

42

Läs om förutsättningarna för nedsättning av kommunens grundkapital RP 8/2006 s. 27 och kommunsektionens utlåtande 2006/77 Utlåtande om täckning av underskott ur grundkapitalet

intäktsföring av dem, eller så kan överföringen göras från överskott från tidigare räkenskapsperioder.⁴³

Om överföringar inom eget kapital besluter fullmäktige i samband med behandling av räkenskapsperiodens resultat eller beslut om balansering av ekonomin.

Samkommunens grundkapital

En samkommuns grundkapital består i första hand av medlemskommunernas kapitalplaceringar i samkommunen.⁴⁴

Det är motiverat att stärka samkommunens grundkapital om dess belopp tillsammans med placeringsfondens och uppskrivningsfondens kapital är väsentligt och bestående lägre än beloppet av bestående aktiva. Beslut om höjning av grundkapitalet fattas av medlemskommunerna i grundavtalet eller enligt separat avtal.

5.3 Uppskrivningsfond

I uppskrivningsfonden görs motbokningar till uppskrivningar av poster inom bestående aktiva. Förutsättningarna för en uppskrivning har behandlats ovan i kapitel 2.3 *Uppskrivning*.

Kapitalet i en fond som bildats genom uppskrivning kan inte användas för att täcka underskott.

5.4 Övriga egna fonder

Övriga egna fonder är fonder med allmän täckning som kommunen har grundat frivilligt. Skadefonden är ett exempel på en sådan fond. En egen fond i en kommun kan ökas endast av ett positivt resultat för räkenskapsperioden genom en ökning i resultaträkningens post *Ökning (-) eller minskning (+) av fonder* och användas genom en minskning av samma post.

Egna fonder för täckning av ordinära utgifter kan inte anses förenligt med god bokföringssed⁴⁵. Rekommendationer för bokföring av egna fonder ingår i modellen för kontoplaner i kommuner och samkommuner, JHS 192.

Kapital i egen fond kan överföras till grundkapitalet om inget annat föranleds av fondens stadgar.

43

Se även kapitel 6.2 Reserver

44

Kommunsektionen har tagit ställning till särskilda frågor gällande bokföringshändelser rörande samkommuners grundkapital i sina utlåtanden 1997/14, 1998/31, 1998/33 och 2000.

45

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

En donationsfond vars användning har begränsats av villkor i ett gåvobrev eller ett testamente noteras i balansräkningen bland förvaltade medel.

Skadefond

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

Investeringsfond i en samkommun

I en samkommun kan det finnas kapitalplaceringar av bestående natur som har gjorts av medlemskommunerna och som inte bokförs som grundkapital, men som dock specificeras skilt för varje enskild medlemskommun. En tilläggsplacering av det här slaget kan noteras separat i en investeringsfond under övriga egna fonder.

Att grunda en fond kan komma i fråga till exempel när en ändring i grundkapitalets fördelning på medlemskommunerna inte är möjlig eller önskvärd eller då man har för avsikt att indela medlemskommunernas kapitalinvesteringar i räntebelagt grundkapital och räntefritt kapital inom investeringsfonden.

Hur fonden ska utökas och användas fastställs i grundavtalet. Bokföringar förs i första hand mellan ett konto bland finansieringstillgångarna och fondens kapitalkonto. Med fondens kapital kan man också täcka underskott från föregående räkenskapsperioder som en balansöverföring, om grundavtalet möjliggör detta.

5.5 Överskott och underskott

Överskott (underskott) från tidigare räkenskapsperioder

Ackumulerade överskott eller underskott från tidigare räkenskapsperioder bokförs som en skild post inom eget kapital ifall det inte på basen av fullmäktiges beslut överförs till grundkapitalet eller övriga egna fonders kapital. Ändringar i bokföringsprinciper och korrigeringar av väsentliga fel som uppkommit under tidigare räkenskapsperioder sker genom att direkt korrigera posten *Överskott (underskott) från tidigare räkenskapsperioder* inom eget kapital⁴⁶. Överskotts- eller underskottssaldot från tidigare räkenskapsperioder motsvarar därför inte nödvändigtvis till sitt belopp summan av samtliga tidigare räkenskapsperioders över- och underskott.

46

Bokföringsnämnden 2005/1750, Kommunsektionen 2012/105 Korrigeringar av fel från tidigare år i bokslutet, se även kapitel 1 Principer för upprättande av balansräkning s. 6.

Räkenskapsperiodens överskott (underskott)

Räkenskapsperiodens resultat efter överföringar till fonder och reserver redovisas som en separat post under eget kapital i balansräkningen. Ett underskott bokförs som en minskning av det egna kapitalet och kan alltså inte redovisas på aktiva-sidan i balansräkningen. Eventuella återbäringar av samkommunens överskott till medlemskommunerna görs under den räkenskapsperiod som följer efter bokslutsåret ur överskottet från tidigare räkenskapsperioder.

6 Avskrivningsdifferens och reserver

6.1 Avskrivningsdifferens

I kommunens bokföring hänger bokföringen av en avskrivningsdifferens i regel samman med en investeringsreserv och upplösning av en investeringsfond⁴⁷. En avskrivningsdifferens motsvarande användningen av en reserv eller fond för en investering underkastad avskrivningar minskas för den räkenskapsperiod då den bildades och de följande räkenskapsperioderna med ett belopp som maximalt motsvarar avskrivningarna för ifrågakvarande tillgång bland bestående aktiva. För hanteringen av avskrivningsdifferensen redogörs för närmare i kommunsektionens allmänna anvisning om avskrivningar enligt plan.

6.2 Reserv

Investeringsreserv

Enligt bokföringslagen får överföring göras till investeringsreserver, driftsreserver och andra sådana skattemässiga reserver görs i bokslutet (BokfL 5:15 §). För en kommun kan en investeringsreserv för motsvarande anskaffningsutgift för bestående aktiva komma i fråga, även om det inte skulle föreligga någon skattemässig grund för reserven enligt bokföringslagen. Med hjälp av en investeringsreserv kan kommunen förbereda sig för kommande års kommunalekonomiskt betydande investeringar genom att på förhand samla in medel för dessa. Det objekt som ska täckas med investeringsreserven bör specificeras i kommunens ekonomiplan. Även om bokföringslagen inte förutsätter att en reserv ska specificeras på projekt kan man betrakta det som förenligt med god bokföringssed att bildandet av investeringsreserver står i proportion till investeringsplanerna för de närmaste åren. Ett förfarande där investeringsreserven ökas och minskas i syfte att jämna ut

47

I ett företag som beskattas enligt näringskattelagen (nedan NSL) kan bestämmelserna i NSL 54 §, enligt vilka avskrivningar inte är avdragbara i beskattningen till ett större belopp än de bokförts, ett särskilt skäl för att bokföra avskrivningar utöver planen. Sålunda kan den bokföringsskyldige, då de maximala avskrivningarna enligt NSL är större än avskrivningarna enligt plan, bokföra avskrivningar som överskrider planen. De ackumulerade bokslutsdispositionerna ska läggas fram som avskrivningsdifferens i balansräkningen. Bokföringen av en sådan avskrivningsdifferens kan vara befogad för kommunal affärsverksamhet för vilken inkomstskatteplikt uppkommit exempelvis på basis av affärsverksamhet på en annan kommuns område eller för fastigheter i en annan kommun som kommunen i fråga äger då fastigheterna inte är i allmänt eller allmännyttigt bruk (Inkomstskattelagen, ISkL 21 § 4 mom.) Bokföring av en avskrivningsdifferens kan vara befogad också för en samkommuns affärsverksamhet, då samkommunen beskattas för affärsverksamheten eller äger fastigheter som inte är i allmännyttigt bruk.

resultatet, utan att grunda överföringarna på planerade investeringar eller förverkligandet av dessa, kan inte anses förenligt med god bokföringssed.

En investeringsreserv bör upplösas i syfte att stärka grundkapitalet eller intäktsföras senast under det räkenskapsår när tillgången förvärvas eller avskrivningarna enligt plan på ifrågasvarande tillgång börjar. Förutsättningarna för överföringar i syfte att stärka av grundkapitalet redogörs för närmare i kapitel 5.2 *Grundkapital*. Samma förfarande ska tillämpas även när en investeringsfond eller en annan fond med syfte att finansiera en investering upplöses efter att en investering har genomförts.

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

Reserv för kommunens affärsverksamhet

Skattskyldighet uppkomma för näringsverksamhet som en kommun driver på en annan kommuns område (t.ex. kommunens el-, vatten- och värmeverks verksamhet utanför den egna kommunens område) eller för fastigheter som kommunen äger på en annan kommuns område och som inte används för allmännyttiga ändamål (ISkL 21 § 4 mom.). En samkommun kan bli inkomstskatteskyldig för näringsverksamhet eller för fastigheter som den äger.⁴⁸ Vid sådan affärs- och näringsverksamhet iakttas bestämmelserna i NSL om bildning av reserver⁴⁹.

7 Avsättningar

7.1 Framtida utgifter och förluster

Ovillkorlig bokföringsplikt

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

- 1) de hänför sig till räkenskapsperioden eller en tidigare räkenskapsperiod,
- 2) de ska anses vara säkra eller sannolika vid den tidpunkt då bokslutet upprättas,
- 3) den inkomst som motsvarar dem inte är säker eller sannolik, och

48

Bestämmelserna om skattefrihet för kommuner kunde inte tillämpas på en samkommun, utan samkommunen ansågs skattskyldig för alla inkomster av näringsverksamhet och för fastighetsinkomster till kommun och församling. I beslutet togs inte ställning till vilken verksamhet hos samkommunen som skulle beskattas som näringsverksamhet eller vad som avses med allmänt eller allmännyttigt bruk av en fastighet i kommunens verksamhet. (HFD 1.12.2005/3210)

49

I bokföringen kan inga andra reserver bildas än de som medför skatteavdragsrätt (se RP 111/1992 och 173/1997, Bokföringsnämnden 2001/1659 och 2002/1694). Reserver som enligt NSL är avdragbara är bl.a. återanskaffningsreservering (43 §), driftsreservering (46a §) och prissänkingsreservering (49 §). För att en reserv ska vara avdragsgill förutsetts att den har gjorts i bokföringen.

- 4) de baserar sig på lag eller den bokföringsskyldiges förpliktelse gentemot en utomstående.

För att de framtida utgifterna och förlusterna ska kunna bokföras bör samtliga punkter i bestämmelserna uppfyllas. Följande kan fastställas om innehållet i punkterna:

1) Utgiften eller förlusten bör hänföra sig till räkenskapsperioden eller en tidigare räkenskapsperiod. En utgift hänföra sig till en kommande räkenskapsperiod om det finns inkomstförväntningar som motsvarar utgiften eller om utgiftens huvudsakliga effekter på serviceproduktionen infaller under en kommande räkenskapsperiod.

2) Utgiften eller förlusten ska anses vara säker eller sannolik vid den tidpunkt då bokslutet upprättas, för att den ska kunna bokföras som avsättning. Om en utgift möjligen kommer att realiseras utan att detta är sannolikt, redovisas utgiften som ett åtagande i noterna. En ”säker” utgift baserar sig på en förpliktelse eller annan motsvarande skyldighet att betala utgiften. Vilka utgifter som bör anses ”sannolika” är däremot en bedömningsfråga bland annat eftersom betalningsskyldigheten inte är obestridlig⁵⁰.

3) Om den framtida inkomsten⁵¹ inte är säker eller sannolik samtidigt som även de övriga villkoren i nämnda bestämmelse uppfylls, ska den framtida utgiften eller förlusten bokföras som kostnad och avsättning. Om inkomster förväntas, men de understiger de framtida utgifterna och förlusterna, bokföras bara skillnaden. Om utgifterna eller förlusterna motsvaras av en försäkring eller skadefond, bokförs den självrisk som försäkringen eller skadefonden inte täcker som framtida utgift eller förlust.

Om utgifterna eller förlusterna motsvaras av en inkomstförväntning, bokförs de framtida utgifterna eller förlusterna på den räkenskapsperiod för vilken intäktsföringen har gjorts.

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

Avsättning eller resultatreglering?

En framtida utgift eller förlust bokförs som kostnad i resultaträkningen och som resultatreglering i balansräkningen, ifall man känner till det exakta beloppet av utgiften eller förlusten och tidpunkten när den realiseras. I annat fall noteras den som en avsättning. (BokfL 5:14.2 §). En avsättning bokförs som kostnad i resultaträkning, inte som en förändring av reserver. Bokföringen av en avsättning motsvarar därmed bokföringen och redovisningen av resultatregleringar. Om utgiften eller förlusten realiseras bokförs de verkliga utgifterna som kostnad i resultaträkningen och avsättningen korrigeras som minskning av motsvarande kostnadskonto.

50

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

51

BokfN utlåtande 2011/1878 Hantering av ränteswapavtal i bokslutet hos en s.k. liten bokföringsskyldig, och utlåtande 2014/1912 Om hantering av ett ränteswapavtal i anknytning till banklån i bokslutet

Maximalt belopp av en bokning av en framtida utgift eller förlust

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

Smärre framtida utgifter eller förluster behöver inte redovisas i bokslutet. Vid bedömningen av hur väsentlig en utgift är beaktas kommunens storlek och utgiftens effekt på räkenskapsperiodens resultat.

Bokföring av nedskrivning av en tillgång

Avsättningar får inte användas för nedskrivning av tillgångsposter till ett belopp som är mindre än det som tagits upp i balansräkningens aktiva. (BokfL 5:14.4 §). Kreditförluster bokförs som minskningar av beloppet av den aktuella fordran. Avskrivningar på och nedskrivningar av anskaffningsutgiften uppfyller inte kännetecknen på en avsättning eftersom de enligt prestationsprincipen har realiserats redan innan anskaffningsutgiften bokförs som kostnad.

7.2 Redovisning av avsättningar i balansräkningen och noterna till den

Avsättningarna redovisas som en separat balansgrupp i balansräkningen, efter eget kapital samt avskrivningsdifferens och reserver, men före främmande kapital, indelade enligt följande (BokfF 1:6 §):

*Avsättningar**Avsättningar för pensioner**Övriga avsättningar*

En specifikation av poster som tagits upp bland avsättningarna ska läggas fram i noterna till balansräkningen, om detta är nödvändigt för att göra balansräkningsposterna klarare (BokfF 2:5:1 §, 4 och 6 punkten).

Avsättningar för pensioner

Avsättningar för pensioner innefattar pensionsåtaganden för pensioner som ordnats utanför KomPL-systemet. Sådana utgörs av s.k. gamla kommunala pensioner enligt 4 § i lagen om införande av lagen om kommunala pensioner samt enstaka extra pensioner, exempelvis pension som en kommun beviljat som kompensation för nedsatt pension vid förtidspensionering.⁵²

För pensionsförpliktelser på basis av KomPL ansvarar kommunerna solidariskt och den andel som saknar täckning kan inte fördelas kommunvis. Därför kan pensionsförpliktelser på basis av KomPL inte redovisas i balansräkningen eller noterna till den.

52

Kommunsektionen har gett utlåtande 2009/89 om värdering av pensionsansvar för egna pensioner i kommunala sammanslutningar som åsidosatte det tidigare utlåtandet 1996/3.

Enligt bokföringslagen (1336/1997) ska framtida utgifter för den bokföringsskyldiges pensionsförpliktelser bokföras som kostnad och avsättning (BokfL 5:1 §). Framtida utgifter som förorsakas av pensionsansvar som inte baseras på KomPL bör bokföras som kostnad och avsättning i bokslutet för den räkenskapsperiod under vilken kommunen har förbundit sig till pensionsåtagandet.

Övriga avsättningar

En framtida utgift som förutsätter en avsättning i en kommun kan vara exempelvis ersättningskyldighet som förorsakas av eller blir sannolik på basis av garanti- eller produktansvar eller miljöansvar⁵³. Framtida utgifter som bör dras av från intäkterna som avsättningar kan också utgöras av garantireserver och reserver för slutarbeten, patientskadeansvar⁵⁴, medlemskommunens andel av samkommunens underskott⁵⁵, återbetalning av statsstöd⁵⁶, framtida utgifter som orsakas av uppsägning av avtal eller framtida hyror för lokaler som står tomma eller som hyrts ut vidare till lägre hyra samt av affärsverksamheten förorsakade sanerings- och nedläggningsutgifter som realiseras under följande år, till den del kommunen redan vid tidpunkten för bokslutet har förbundit sig att betala dem. Framtida förluster är till exempel garantiförluster som betraktas som säkra eller sannolika vid upprättandet av bokslutet eller betydande finansiella utgifter (netto) som förorsakas av finansieringsarrangemang⁵⁷. Övriga avsättningar specificeras i noterna till bokslutet.

8 Förvaltad kapital

Förvaltad kapital utgörs av *Statens uppdrag*, *Donationsfondernas kapital* och *Övrigt förvaltad kapital*.

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

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

53

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

54

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

55

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

56

Se Bokföringsnämnden 2011/1879 Om behandling av återbetalning av statsstöd.

57

BokfN utlåtande 2011/1878 Hantering av ränteswapavtal i bokslutet hos en s.k. liten bokföringsskyldig, och utlåtande 2014/1912 Om hantering av ett ränteswapavtal i anknytning till banklån i bokslutet

9 Främmande kapitala

9.1 Gruppering av främmande kapital

Främmande kapital ska i balansräkningen indelas i huvudgrupperna långfristigt främmande kapital och kortfristigt främmande kapital (BokfF 1:6.3 §). Som långfristigt skuld betraktas en sådan skuld som förfaller till betalning efter en längre tid än ett år. En kortfristigt skuld förfaller till betalning efter ett år eller en kortare tid (BokfL 4:7.2 §).

De amorteringar på långfristiga lån som förfaller till betalning under året som följer efter bokslutet överförs i bokslutet från långfristigt främmande kapital till kortfristigt främmande kapital.

Både långfristigt och kortfristigt främmande kapital indelas i åtta poster i balansräkningen:

Masskuldebrevslån

Lån från finansiella institut och försäkringsanstalter

Lån från offentliga samfund

Lån från övriga kreditgivare

Erhållna förskott

Leverantörsskulder

Övriga skulder/Anslutningsavgifter och övriga skulder

Resultatregleringar

Vid konteringen av skulder bör de grupperingar som förutsätts för kraven på elimineringar i koncernbokslutets samt grupperingar som behövs för noterna till balansräkningen beaktas⁵⁸.

9.1.1 Masskuldebrevslån

Masskuldebrevslån är skuldebrevslån utställda på innehavaren av skuldsedeln. Masskuldebrevslån är eftermarknadsdugliga, dvs. de kan säljas vidare. Masskuldebrevslån emitteras både av företag, finansiella institut och offentliga samfund. I allmänhet delas ett masskuldebrevslån på flera skuldsedlar vilka bjuds ut för teckning. Kommuncertifikat, obligationslån, debenturlån samt konvertibla skuldebrevslån och optionslån är exempel på masskuldebrevslån. [2016]

9.1.2 Lån från finansiella institut och försäkringsanstalter

Lån från banker och andra finansiella institut samt från skade- och livförsäkringsbolag inkluderas i balansposten *Lån från finansiella institut och försäkringsanstalter*. Lån från arbetspensionsanstalter hör till balansposten *Lån från offentliga samfund*. En mer detaljerad klassificering av finansiella institut och försäkringsanstalter, vilken behövs för statistiken, ges i Finlands Kommunförbunds mall för kontoplan JHS 192 och i Statistikcentralens anvisningar.

58

Grupperingar som förutsätts för koncernbokslut presenteras i kommunkoncernens allmänna anvisning om koncernbokslut och grupperingen av noter gällande fordringar i kommunkoncernens allmänna anvisning om noter till bokslutet.

Checkräkningskredit

Ett lån från ett finansiellt institut kan också vara en checkräkningskredit. Skuldbeloppet av checkräkningskontot med kredit vid ifrågavarande tidpunkt bokförs som skuld. Det rekommenderas dock att checklimit som är betydande för likviditeten och det utnyttjade beloppet av limiten ska redovisas i noterna till balansräkningen. Utnyttjad kreditlimit noteras i balansen som långfristig skuld om krediten inte har en på förhand fastställd förfallodag eller om förfallodagen är senare än ett år från bokslutsdagen. I annat fall är den utnyttjade limiten en kortfristig skuld.⁵⁹

9.1.3 Lån från offentliga samfund

Offentliga samfund är staten, kommuner och samkommuner samt socialskyddsfonder. En mer detaljerad klassificering av offentliga samfund, vilken behövs för statistiken, ges i Finlands Kommunförbunds mall för kontoplan JHS 192 och i Statistikcentralens anvisningar.

Återlåning av medel inbetalda till pensionsanstalter tas upp under lån från offentliga samfund. S.k. investeringslån från pensionsanstalter bokförs antingen som lån från offentliga samfund eller som lån från finansiella institut och försäkringsanstalter beroende på vilken grupp kreditgivaren hör till enligt sektorindelningen för statistiken över kommunernas ekonomi.

9.1.4 Lån från övriga kreditgivare

Övriga kreditgivare är övriga inhemska kreditgivare och övriga utländska kreditgivare. En mer detaljerad klassificering av kreditgivarna ges i Finlands Kommunförbunds mall för kontoplan JHS 192 och i Statistikcentralens anvisningar.

9.1.5 Erhållna förskott

Med erhållna förskott avses betalning för försäljning av prestationer i anslutning till den egentliga verksamheten när betalningen har erhållits före överlåtelsen av prestationen. Förskott för annat än egentlig produktion av prestationer (t.ex. ränteförskott) bokförs vanligen som resultatregleringar. Eftersom uthyrning av bostäder är en del av kommunens egentliga verksamhet är det befogat att bokföra hyresförskott som erhållna förskott. Som erhållna förskott bokförs också förskottsbetalningar för försäljning av tillgångar bland bestående aktiva.

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

59

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

9.1.6 Leverantörsskulder

Bland leverantörsskulder noteras sådana skulder som beror på att förvärv av produktionsfaktorer bokförs på prestationsbasis (BokfN 2001/1664). Som leverantörsskulder bokförs bl.a. skulder som förorsakas av anskaffningen av råvaror, förnödenheter, varor och tjänster samt produktionsredskap. Ofta är skulderna till leverantörer sådana som bokförs mot inköpsreskontra medan resultatregleringarna utreds först i samband med bokslutet. Bokföringen av skulder till leverantörer grundar sig alltid på mottagningen av en nytthet.

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

9.1.7 Övriga skulder/Anslutningsavgifter och övriga skulder

Till övriga kortfristiga skulder hör bland annat förskotts innehållning på betalda löner, socialskyddsavgifter och andra poster i anslutning till socialskyddet som ska redovisas i samband med förskotts innehållningen samt mervärdesskatteskulden⁶⁰.

Om en anslutningsavgift som uppbärs av en kommunal inrättning kan återbäras (m.a.o. återbetalningsskyldighet föreligger), bokförs på balansräkningen under *Övriga skulder* med benämningen *Anslutningsavgifter och övriga skulder*. Det rekommenderas att återbärbara anslutningsavgifter ska bokföras som en särskild underpost. Indelningen i anslutningsavgifter och övriga skulder kan också redovisas i noterna⁶¹.

Kapital som gäller säkerhetsdepositioner läggs fram bland övriga skulder om medlen är på kommunens bankkonton. [2016]

9.1.8 Resultatregleringar

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

- 1) under räkenskapsperioden eller en tidigare räkenskapsperiod erhållna betalningar av inkomster som realiseras på prestationsbasis eller på motsvarande sätt under följande räkenskapsperioder, om dessa inte ska tas upp bland förskotts betalningar.

Som resultatregleringar bokförs inkomstförskott som till exempel i förskott erhållna statsandelar, stöd och bidrag och ränteinkomster.

60

I Bokföringsnämndens utlåtande 1999/1561 behandlas grupperingen av konton för resultatregleringar och andra kortfristiga skulder.

61

Kommunsektionens utlåtande 2004/65 om behandlingen av anslutningsavgifter i kommunernas och samkommunernas bokföring, se även Bokföringsnämndens utlåtande 2001/1650 om bokföring av icke-återbärbara anslutningsavgifter.

- 2) sådana utgifter realiserade på prestationsbasis eller på motsvarande sätt för vilka ingen betalning har erlagts, om dessa inte ska tas upp bland leverantörsskulder.

Som resultatregleringar i form av utgiftsrester bokförs bland annat till räkenskapsperioden hörande obetalda löner (t.ex. övertidslöner eller resultatlöner) och kalkylerade lönebikostnader för löner som betalats för räkenskapsperioden, bl.a. pensions-, arbetslöshets-, olycksfallsförsäkrings-, och grupplivförsäkringsskulder till den del de inte redovisats i samband med förskottsinnehållningen på lön som betalats för räkenskapsperioden, semesterlöneskulder med lönebikostnader samt skulder för årsrabatter och andra rabatter, ränte-, försäkringspremie-, hyres- och skatteskulder.

- 3) framtida utgifter och förluster, om dessa inte ska tas upp bland avsättningar på det sätt som bestäms i BokfL 5:14.3. Till resultatregleringarna hänförs också icke realiserade förluster och på förpliktelser baserade utgifter, vilka säkert realiserar och för vilka realiseringstidpunkten och beloppet är kända. Avdrag för framtida utgifter och förluster i bokslutet behandlades i kapitel 7 *Avsättningar*.

9.2 Skuld i utländsk valuta

Skulder i utländsk valuta omräknas till euro valuta enligt kursen på bokslutsdagen. Kursdifferensen upptas som korrigerande av intäkt eller utgift eller som finansiell intäkt eller kostnad i resultaträkningen. Om en skuld eller ett annat åtagande i utländsk valuta är bunden till en bestämd kurs genom avtal eller på något annat sätt, skulden eller åtagandet omräknas till euro enligt denna kurs (BokfL 5:3.1§). Kommuner och samkommuner tillämpar bokföringsnämndens allmänna anvisning *Omräkning av fordringar samt skulder och andra åtaganden i utländsk valuta till eurobelopp (13.12.2005)*.

10 Balansspecifikationer

Bokslutet ska bekräftas med specifikationer (BokfL 3:13.1). Specifikationerna är detaljerade förteckningar över innehållet i balansposterna. I balansspecifikationerna ska i detalj per grupp förtecknas i den bokföringsskyldiges balansräkning vid räkenskapsperiodens utgång upptagna (BokfF 5:1.1 §):

- bestående aktiva
- rörliga aktiva
- främmande kapital
- avsättningar
- förvaltade medel och förvaltad kapital.

Balansspecifikationer behöver inte upprättas för eget kapital, avskrivningsdifferens eller reserver. I praktiken rekommenderas dock att förteckningar över innehållet även i dessa balansposter görs upp, t.ex. för att göra det möjligt att sammanställa noter i enlighet med bokföringsförordningen.

Balansspecifikationerna kan upprättas som en detaljerad förteckning över de enskilda posterna som vid tidpunkten för bokslutet ingår i ovan nämnda grupper uppdelade enligt

balansräkningens underrubriker. När det gäller bestående aktiva kan förteckningen alternativt innefatta enbart räkenskapsperiodens ökningarna och minskningar i förhållande till föregående räkenskapsperiod (BokF 5:1.2 §). I det senare fallet måste kommunen alltid ha kvar den förteckning som utgjorde utgångspunkt då man övergick till att meddela de årliga förändringarna. Om tydligheten förutsätter det ska fullständiga förteckningar sammanställas.

I balansspecifikationerna specificeras innehållet i varje balanspost skilt för varje benämning och tillräckligt detaljerat.

Bestående aktiva

Immateriella och materiella tillgångar

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

Placeringar

I balansspecifikationen av aktier och värdeandelar som motsvarar aktier samt övriga andelar anges samfundets namn, antal aktier, anskaffningsutgift, anskaffningstidpunkt samt eventuella nedskrivningar och grunderna för dem. Uppskrivningar och förändringar i dem bör meddelas per aktie och per andel.

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

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

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

Förvaltade medel och förvaltad kapital

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

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

Rörliga aktiva

Omsättningstillgångar

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

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

Fordringar

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

Finansiella värdepapper

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

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

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

Kassa och bank

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

Främmande kapital

Av specifikationerna till leverantörsskulden ska framgå till vem och hur mycket kommunen är skyldig samt tidpunkten när skulden kom till. Det rekommenderas att leverantörsskulden specificeras per faktura. Av erhållna förskott bör framgå av vem, hur

mycket och mot hurdant vederlag kommunen har fått betalningar liksom eventuella säkerheter för betalningarna. Resultatregleringar samt övriga kort- och långfristiga skulder ska specificeras i detalj. Lån ska specificeras enligt lånetyp så att man anger långivaren, låneavtalets nummer eller motsvarande identifikation samt lånets amorteringsplan. Det rekommenderas att även säkerheter specificeras lånevis.

Frivilliga balansspecifikationer

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

Hur specifikationer ska avfattas

Enligt BokfL 3:13 § ska bokslutet bekräftas med specifikationer. Balansspecifikationerna är bokslutshandlingar som upprättas för kommunens eget bruk och de behöver inte offentliggöras. Balansspecifikationerna ska dateras och undertecknas av dem som avfattade dem för hand eller elektroniskt, även om bokföringsförordningen inte förutsätter detta. [2016]

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

Enligt BokfL 2:7 § ska verifikationer, bokföringar och annat bokföringsmaterial behandlas och förvaras så att innehållet utan svårighet kan granskas och vid behov skrivas ut i läsbar form. Materialet ska kunna granskas av myndigheter och revisorer utan ogrundat dröjsmål (BokfL 2:9 §). [2016]

Övriga specifikationer

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

11 Noter till balansräkningen

Anvisningar om noterna till balansräkningen ges i den allmänna anvisningen om noter till bokslutet för kommuner och samkommuner.

BALANSRÄKNING FÖR KOMMUNER OCH SAMKOMMUNER

Bilaga 1

AKTIVA

- A BESTÅENDE AKTIVA
- I Immateriella tillgångar
1. Immateriella rättigheter
 2. Övriga utgifter med lång verkningstid
 3. Förskottsbetalningar
- II Materiella tillgångar
1. Mark- och vattenområden
 2. Byggnader
 3. Fasta konstruktioner och anordningar
 4. Maskiner och inventarier
 5. Övriga materiella tillgångar
 6. Förskottsbetalningar och pågående nyanläggningar
- III Placeringar
1. Aktier och andelar
 2. Masskuldebrevsfordringar
 3. Övriga lånefordringar
 4. Övriga fordringar
- B FÖRVALTADE MEDEL
1. Statliga uppdrag
 2. Donationsfondernas medel
 3. Övriga förvaltade medel
- C RÖRLIGA AKTIVA
- I Omsättningstillgångar
1. Material och förnödenheter
 2. Varor under tillverkning
 3. Färdiga produkter
 4. Övriga omsättningstillgångar
 5. Förskottsbetalningar
- II Fordringar
- Långfristiga fordringar
1. Kundfordringar
 2. Lånefordringar
 3. Övriga fordringar
 4. Resultatregleringar
- Kortfristiga fordringar
1. Kundfordringar
 2. Lånefordringar
 3. Övriga fordringar
 4. Resultatregleringar
- III Finansiella värdepapper
1. Aktier och andelar
 2. Placeringar i penningmarknadsinstrument
 3. Masskuldebrevsfordringar
 4. Övriga värdepapper
- IV Kassa och bank

PASSIVA

- A EGET KAPITAL
- I Grundkapital
- II 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 offentliga samfund
 4. Lån från övriga kreditgivare
 5. Erhållna förskott
 6. Leverantörsskulder
 7. Övriga skulder/Anslutningsavgifter och övriga skulder
 8. Resultatregleringar
- II Kortfristigt
1. Masskuldebrevslån
 2. Lån från finansiella institut och försäkringsanstalter
 3. Lån från offentliga samfund
 4. Lån från övriga kreditgivare
 5. Erhållna förskott
 6. Leverantörsskulder
 7. Övriga skulder/Anslutningsavgifter och övriga skulder
 8. Resultatregleringar