

21.4.2009

Bokföring av utgifter för rivning av byggnad

1 Begäran om utlåtande Staden A begär anvisningar av kommunsektionen beträffande bokföringen av kostnaderna för rivning av en byggnad. Sommaren 2008 rev staden helt en gymnasiebyggnad som var belägen på ett skolcentrums fastighet för att bygga nya lokaler för gymnasiet i dess ställe. Den byggnadsdel som revs var ursprungligen byggd år 1966 och hade därefter genomgått grundliga reoveringar flera gånger. Dess oavskrivna värde vid rivningen var 1 226 238,92 euro. Enligt bokföringslagen ska en tillgång som tas ur bruk avskrivas genom en engångsavskrivning. På så sätt är det tänkt att byggnadens restvärde på 493 250,44 euro bokförs som engångsavskrivning.

Frågan har lyfts fram huruvida kostnaderna för rivningen av den gamla byggnaden på 132 568,35 euro kan ses som tekniskt nödvändiga kostnader för uppförandet av nybyggnaden och utgöra en del av byggnadskostnaderna för nybyggnaden. Som motivering anger sökanden att byggandet av grunden vid nybyggnad alltid kräver grävningar i marken osv. Sökanden jämför rivning med detta nödvändiga markarbete. Vidare motiverar sökanden att behandling av rivningskostnaderna som en årskostnad medför en engångsbelastning på stadens resultat, medan en inkludering av dem i kostnaderna för nybyggnaden ger en möjlighet att avskriva dem under sin verkningstid enligt plan under flera år.

Sökanden betonar vidare att staden vid rivningen av gymnasiebyggnaden som tekniskt sett är reparationsoduglig inte avstår från gymnasiets lokaler, utan bygger nya verksamhetslokaler för gymnasiet på samma plats. Om man jämför denna situation med att gymnasiets lokaler enbart skulle ha genomgått en grundlig reovering, mycket genomgripande och i tekniskt hänseende nästan av samma karaktär som nybyggnad, hade avskrivningsförfarandet varit betydligt lättare med tanke på stadens resultat.

2 Motiveringar till utlåtandet**2.1 Anskaffningsutgift för bestående aktiva**

BokfL 1336/1997

Kommunsektionens allmänna anvisning om upprättande av balansräkning för kommuner och samkommuner (2006)

Kommunsektionens allmänna anvisning om avskrivningar enligt plan för kommuner och samkommuner (2008)

Kommunens bestående aktiva består av sådana poster som är avsedda att stadigvarande ge inkomster under flera räkenskapsperioder samt materiella och immateriella tillgångar vilkas stadigvarande verkningstid omfattar flera räkenskapsperioder, oberoende av om tillgångarna är avsedda att ge inkomst eller ej. Utvidgningen av begreppet kommunens bestående aktiva har ansetts motiverad, eftersom avsikten med anskaffning av produktionsfaktorer till kommunens serviceproduktion inte alltid är att skapa inkomster, utan att producera kommunal service, som

antingen med stöd av lag eller fullmäktiges beslut finansieras med skattemedel.

Den allmänna principen är att i anskaffningsutgiften inkluderas alla de rörliga utgifter för anskaffning och tillverkning som behövs för att göra en tillgång som hör till bestående aktiva färdig att användas för att ge inkomst eller i serviceproduktionen (BokfL 4 kap. 5 § 1 mom.). Om beloppet av de fasta utgifter som sammanhänger med anskaffningen och tillverkningen av en tillgång är väsentligt jämfört med de rörliga utgifterna, får också de fasta utgifternas andel räknas in i anskaffningsutgiften (BokfL 4 kap. 5 § 2 mom.). De fasta utgifterna för anskaffning och tillverkning som aktiverats som en del av tillgångens anskaffningsutgift ska kunna klarläggas med hjälp av kostnadsberäkning eller kostnadskalkyler.

Vid aktivering av utgifter ska av de allmänna principerna i 3 kap. 3 § 1 mom. i bokföringslagen generellt beaktas principen om försiktighet oberoende av räkenskapsperiodens resultat enligt 3 punkten. Försiktighet innebär att bokföringen och bokslutet ska upprättas så att man inte ger en för bra bild av räkenskapsperiodens resultat eller den ekonomiska ställningen vid tidpunkten för bokslutet. Därför ska bland annat aktiveringar övervägas tillräckligt noga, och egendomens värde får inte framställas som alltför stort i balansräkningen. Försiktighetsprincipen iakttas speciellt när bokslutet upprättas, då man klarlägger de poster som hänför sig till räkenskapsperioden och definierar balansposternas rätta värde. Räkenskapsperiodens resultat får inte påverka periodiseringen av inkomster och utgifter eller bokföringslösningarna beträffande värderingen av egendom.

Kommunsektionens utlåtande 52/2002

I ställningstagandet i sitt utlåtande om hur kostnader i anslutning till eftervård av en soptipp ska behandlas i bokslutet konstaterar kommunsektionen att *"om det vid eftervården företas åtgärder som leder till anläggningstillgångar som ger inkomster under flera räkenskapsperioder eller som kan användas som produktionsfaktor inom serviceproduktion, kan utgifterna till den delen aktiveras till respektive kategorier av anläggningstillgångar och avskrivs enligt plan. När en anläggningstillgång används inom serviceproduktion skall det bygga på planer som gjorts före bokslutet och den sannolika inkomsten skall kunna framläggas med kalkyler."*

3 Kommunsektionens ställningstagande

I det aktuella fallet är det fråga om huruvida rivningsutgifterna för den byggnad som ska undanröjas för nybyggnaden kan betraktas som en anskaffningsutgift för nybyggnaden.

I bokföringslagen och bokföringsnämndens eller kommunsektionens allmänna anvisningar nämns inte särskilt hänförande av rivningsutgifter till anskaffningsutgifterna.

I regel bokförs utgifter för rivning av byggnad som kostnad under rivningsåret. Om byggnaden rivs för att det ska bli möjligt att uppföra en nybyggnad på byggplatsen eller för annat bruk, kan rivningsutgiften aktiveras som en anskaffningsutgift för den tomt där den rivna byggnaden varit belägen. Vid aktiveringen ska försiktighetsprincipen iakttas så att den aktiverade anskaffningsutgiften inte blir större än tomtens sannolika överlåtelsevärde eller det i övrigt fastställda

bruksvärdet. Som byggplatsens bruksvärde kan enligt ställningstagandet betraktas ett anskaffningsvärde som överstiger det sannolika överlåtelsevärdet och som höjts med rivningskostnaderna, om detta anskaffningsvärde är förmånligare än övriga byggplatsalternativ.

Aktivering av byggnadens rivningsutgift som anskaffningsutgift för den nya byggnad eller fasta konstruktion som uppförts i dess ställe kan inte anses vara motiverat. I planavskrivningarna av den byggnad eller fasta konstruktion som uppförts istället behöver man inte längre förbereda sig på att göra byggplatsen byggklar, utan endast grundläggande renovering eller ersättande av byggnaden eller konstruktionen i sinom tid.

4 Kommunsektionens utlåtande

I regel bokförs utgifter för rivning av en byggnad som kostnad under rivningsåret.

Utgifterna för rivning av en byggnad kan dock aktiveras som anskaffningsutgift för tomten, om byggnaden rivs för att göra tomten byggklar för nybyggnad eller för annat bruk. Vid aktiveringen ska försiktighetsprincipen iakttas så att den aktiverade anskaffningsutgiften inte blir större än tomtens sannolika överlåtelsevärde eller det i övrigt fastställda bruksvärdet.