

BOKFÖRINGSNÄMNDENS KOMMUNSEKTION
Arbets- och näringsministeriet

**ALLMÄN ANVISNING OM AVSKRIVNINGAR ENLIGT
PLAN FÖR KOMMUNER OCH SAMKOMMUNER**

Helsingfors 2011
ISBN 978-952-213-865-1 (bok)
ISBN 978-952-213-866-8 (pdf)

ISBN 978-952-213-865-1 (bok)
ISBN 978-952-213-866-8 (pdf)
© Finlands Kommunförbund
Tryckeri: Tryckeriet i Kommunernas hus
Helsingfors 2011

Försäljning:
Finlands Kommunförbunds publikationsförsäljning
www.kommunerna.net/bokhandel
Fax (09) 771 2331
Beställningsnummer 509383

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

BOKFÖRINGSNÄMNDENS KOMMUNSEKTION

Arbets- och näringsministeriet

Helsingfors 15.11.2011

ALLMÄN ANVISNING OM AVSKRIVNINGAR ENLIGT PLAN FÖR KOMMUNER OCH SAMKOMMUNER

Innehållsförteckning

1 Inledning	5
1.1 Avsikten med denna allmänna anvisning	5
1.2 Stadganden gällande avskrivningar och kommunsektionens tillämpningsdirektiv	6
1.2.1 Bokföringslagens allmänna principer, definitioner av bokslutsposter, bestämmelser om värdering och periodisering samt kommunsektionens tillämpningsdirektiv	6
1.2.2 Stadganden och anvisningar gällande bokslutsinformationen	9
1.3 Begreppsdefinitioner	10
1.4 Samfund där kommunen har bestämmanderätt	13
2 Fastställande av bas för avskrivningarna	14
2.1 Aktivering av en tillgångs anskaffningsutgift	14
2.2 Anskaffningsutgiften för bestående aktiva	14
2.3 Värdejusteringar	16
2.3.1 Uppskrivningar	16
2.3.2 Nedskrivningar	16
2.3.2.1 Allmänt	16
2.3.2.2 Materiella och immateriella tillgångar	17
2.3.2.3 Placeringar	18
2.4 Restvärde	18
2.5 Anskaffningsutgift som täckts med bidrag, statsandel eller annan finansieringsandel	18
2.6 Upplösning av en investeringsreserv eller -fond	19
2.7 Utgifter för ombyggnad av bestående aktiva	20
2.8 Anskaffningar av ringa värde	20
2.9 Immateriella tillgångar	21
2.10 Kapitalrabatt och emissionsutgifter för lån	21
3 Avskrivningsplan	22
3.1 Upprättande av avskrivningsplan	22
3.2 Avskrivningstid	22
3.2.1 Avskrivningstidens längd	22
3.2.2 Påbörjande av avskrivningar	23
3.3 Avskrivningsmetod	24
3.4 Gruppering av avskrivningsobjekt	26
3.5 Ändring av avskrivningsplan	27
3.5.1 Ändrade förväntningar	27
3.5.2 Överensstämmelsen mellan genomsnittliga avskrivningar enligt plan och genomsnittliga investeringar som skall avskrivas	28
3.5.3 Uppkomsten av koncernförhållande	28

3.5.4	Ändringar i kommunindelningen	29
3.5.5	Upplösning av bolag som ägs av en samkommun eller kommun.....	29
3.5.6	Affärsverk som grundas av en kommun eller en samkommun.....	30
3.5.7	Grundande av affärsverks- eller annan samkommun.....	30
3.5.8	Bolagisering av verksamhet.....	30
4	Avskrivningar som överskrider planen	31
5	Överlåtelse av tillgångar som hör till bestående aktiva	32
6	Bokföring av bestående aktiva.....	33
6.1	Bokföring av tillgångar som skall kostnadsföras genom avskrivningar.....	33
6.2	Bokföring av tillgångar som inte är föremål för avskrivningar	34
6.3	Bokföring av tillgångar som skall upptas som årskostnader	35
7	Uppgifter om bestående aktiva i bokslutet	35
7.1	Resultaträkningen	35
7.2	Balansräkningen.....	35
7.3	Noter	35

Bilagor

Bilaga 1.	Exempel på planenliga avskrivningstider och –metoder	36
Bilaga 2.	Exempel på beräkning av anskaffningsutgiften för bestående aktiva	37
Bilaga 3a.	Exempel på lineära planavskrivningar i bokföringen	38
Bilaga 3b.	Exempel på restvärdesavskrivningar enligt plan i bokföringen	39
Bilaga 4.	Exempel på bokföring av tillgångar bland bestående aktiva	40
Bilaga 5.	Exempel på behandling av avskrivningar som överskrider planen	41
Bilaga 6.	Restvärdesavskrivningsmetodens avskrivningsprocent	42
Bilaga 7.	Det oavskrivna kapitalets värde som en funktion av avskrivningar och tid vid tillämpning av restvärdesavskrivningsmetoden	43
Bilaga 8.	Värdeminskningen vid restvärdesavskrivningar	44
Bilaga 9.	Statsandelens effekt på medlemskommunernas andelar i grundkapitalet och i nettoförmögenheten vid investeringar i en samkommun	45

1 Inledning

1.1 Avsikten med denna allmänna anvisning

Bokföringslagen iakttas i tillämpliga delar i kommunens bokföring. Bokföringsnämndens kommunsektion ger anvisningar om hur bestämmelserna i bokföringslagen skall tillämpas. Dessa anvisningar hör till de normer för god bokföringssed som enligt 1 kap. 3 § i bokföringslagen skall tillämpas vid bokföring och bokslut.

Avsikten med denna allmänna anvisning är att vägleda kommuner och samkommuner i frågor kring avskrivningar enligt plan samt att förenhetliga de avskrivningstider och –metoder som används i kommuner. En enskild kommun kan av grundade orsaker avvika från givna anvisningar. I så fall skall en redogörelse över väsentliga avvikelser ges i noterna.

Denna allmänna anvisning ersätter kommunsektionens allmänna anvisning om avskrivningar enligt plan för kommuner och samkommuner från 67.10.2008. Anvisningen skall tillämpas senast från början av räkenskapsåret 2013 men den får tillämpas redan på bokslutet för föregående räkenskapsperiod under förutsättning att avskrivningsplanen har justerats före utgången av det år för vilket bokslutet uppgörs. Med kommun avses i denna anvisning även samkommun om inget annat sägs uttryckligen. [2011]

Kommunsektionen anser att grunderna för avskrivningar enligt plan skall godkännas av fullmäktige i en förvaltningsstadga eller som ett skilt beslut.

I senaste reform (L 1304/2004) av nu gällande bokföringslag (1336/1997, BokfL) och –förordning (1339/1997, BokfF) ingår bl.a. följande skillnader i förhållande till tidigare lagstiftning:

- Möjligheten att aktivera forsknings- och grundläggningsutgifter har strukits.
- Bokföringslagens 5 kapitel har kompletterats med en 5a § gällande periodisering av immateriella tillgångar.
- Begreppet anläggningstillgångar har ersatts med begreppet bestående aktiva.

Anvisningarna har därtill preciserats på följande punkter:

- Bestämmelser om bokföring av avskrivningar (kapitel 1.2 Bestämmelser om avskrivningar)
- Mer omfattande begreppsdefinitioner än tidigare (kapitel 1.3 Definition av begrepp)
- Bokföring av immateriella tillgångar och periodisering av anskaffningsutgiften för dem (kapitel 2.10 Immateriella tillgångar)
- Bokslutsprinciper och tolkningen av dem vid beräkning av avskrivningar (kapitel 4 Avskrivningar som överstiger planen, kapitel 5 Hantering av överlåtelse av tillgångar bland bestående aktiva)
- Justering av avskrivningsplanen och nedskrivningar (kapitel 2.3 Värdejusteringar och kapitel 3.5 Ändringar i avskrivningsplanen).
- Tolkning av begreppet *annan finansieringsandel* (kapitel 2.5 Anskaffningsutgift som täckts med bidrag, statsandel eller annan finansieringsandel) [2011]

- Sänkning av avskrivningsbeloppet i syfte att förbättra resultatet eller täcka underskott är inte förenligt med god bokföringssed (kapitel 3.5.1 Ändrade förväntningar).
[2011]

Utgångspunkten för denna allmänna anvisning är, i enlighet med bokföringslagen, att tillgångar bland bestående aktiva skall värderas skilt för sig.

1.2 Stadganden gällande avskrivningar och kommunsektionens tillämpningsdirektiv

1.2.1 Bokföringslagens allmänna principer, definitioner av bokslutsposter, bestämmelser om värdering och periodisering samt kommunsektionens tillämpningsdirektiv

Enligt 3 kapitlet 3 § i bokföringslagen skall följande principer följas när bokslutet, verksamhetsberättelsen och den ingående balansen upprättas:

- 1) den bokföringsskyldige skall förutsättas fortsätta sin verksamhet,
- 2) konsekvens skall iakttas när principerna och metoderna för upprättande av bokslutet tillämpas från en räkenskapsperiod till en annan,
 - 2 a) uppmärksamhet skall fästas vid affärstransaktionernas faktiska innehåll och inte enbart vid deras juridiska form (innehållsbetoning),
- 3) försiktighet skall iakttas oberoende av räkenskapsperiodens resultat,
- 4) den ingående balansen skall basera sig på den föregående räkenskapsperiodens utgående balans,
- 5) de intäkter och kostnader som hänför sig till räkenskapsperioden skall tas upp utan hänsyn till datum för betalningen, och
- 6) varje tillgång och annan post som tas upp bland posterna i balansräkningen skall värderas för sig.

Den försiktighet som avses i 1 mom. 3 punkten förutsätter särskilt att i bokslutet och verksamhetsberättelsen tas upp:

- 1) endast sådana vinster som har realiserats under räkenskapsperioden och
- 2) alla avskrivningar och nedskrivningar av aktiva samt uppskrivningar av skulder liksom alla förutsebara förpliktelse och möjliga förluster som har uppkommit under denna eller tidigare räkenskapsperioder, även om dessa blir kända först efter räkenskapsperiodens utgång.

Avvikelse från principerna i 1 och 2 mom. får göras endast av särskilda skäl, om inte avvikelsen baserar sig på lag eller andra bestämmelser som utfärdats med stöd av den. Noterna skall innehålla en redogörelse för grunderna för avvikelsen samt en beräkning av dess inverkan på räkenskapsperiodens resultat och den ekonomiska ställningen.

I BFL 4 kapitlet 3 § och 5 § 1-3 moment finns följande bestämmelser om bestående aktiva och anskaffningsutgiften:

4:3 § Bestående och rörliga aktiva.

Posterna bland aktiva i balansräkningen delas upp i bestående och rörliga beroende på det ändamål för vilket de är avsedda. Bestående är sådana poster som är avsedda att stadigvarande ge intäkter under flera räkenskapsperioder. De övriga posterna bland aktiva är rörliga.

Kommunsektionen har i sin allmänna anvisning om upprättande av balansräkning för kommuner och samkommuner (14.12.2010) kompletterat definitionen av bestående aktiva så att kommunens bestående aktiva utgörs av immateriella och materiella tillgångar vilkas stadigvarande verkningstid omfattar flera räkenskapsperioder samt aktier och andelar i investeringar som stöder kommunens verksamhet och övriga placeringar, oberoende av om tillgångarna och placeringarna är avsedda att ge inkomst eller ej. [2011]

4:5 § Anskaffningsutgift.

Med anskaffningsutgift avses de rörliga utgifterna för anskaffning och tillverkning av en tillgång.

Om beloppet av de fasta utgifter som sammanhänger med anskaffningen och tillverkningen av en tillgång är väsentligt jämfört med den anskaffningsutgift som avses i 1 mom., får också deras andel räknas in i anskaffningsutgiften.

Enligt kommunsektionens allmänna anvisning om upprättande av balansräkning för kommuner och samkommuner utgörs utgifter som på basis av denna paragraf kan aktiveras i allmänhet av lagerhantering och övrig materialhantering förorsakade fasta utgifter, produktionsledningens löner och socialutgifter, utgifter för produktionsanläggningars administration såsom försäkringsavgifter samt avskrivningar för tillgångar bland bestående aktiva vilka utnyttjats i produktionen. De fasta utgifter som kan aktiveras är typiska för produktionsverksamhet. Produktionen för den egna verksamheten kan innefatta såväl materiella som immateriella tillgångar.

Om beloppet av tillverkningstidens ränteutgifter för ett lån som kan hänföras till tillverkningen av en tillgång som hör till bestående aktiva, sammanräknat med de fasta utgifter som avses i 2 mom. är väsentligt jämfört med den anskaffningsutgift som avses i 1 mom., får också dessa ränteutgifter, utöver den andel som avses i 2 mom., räknas in i anskaffningsutgiften.

I BFL 5 kapitlet 1 § finns följande bestämmelser om periodisering av intäkter, kostnader och förluster och i BFL 5 kapitlet 5 §, 5a § samt 7-13 § värdering och periodisering av anskaffningsutgiften för materiella och immateriella tillgångar som ingår i bestående aktiva samt placeringar:

5:1 § Periodisering av intäkter, kostnader och förluster.

Räkenskapsperiodens inkomster skall tas upp som intäkter i resultaträkningen. Från intäkterna skall som kostnader dras av de utgifter som sannolikt inte längre medför motsvarande inkomst samt förlusterna. Övriga utgifter får aktiveras i enlighet med vad som bestäms nedan i detta kapitel.

5:5 § Periodisering av anskaffningsutgiften för bestående aktiva.

Anskaffningsutgiften för materiella tillgångar som hör till bestående aktiva skall aktiveras och tas upp under sin verkningstid som kostnad genom avskrivningar enligt plan.

I en aktiverad anskaffningsutgift inräknade utgifter som orsakats av anskaffning och tillverkning skall kunna klarläggas med hjälp av kostnadsberäkning eller kostnads kalkyler.

Tillgångar av samma slag bland bestående aktiva, vars anskaffningsutgift är av underordnad betydelse, får i balansräkningen tas upp till samma belopp från en räkenskapspe-

riod till en annan, om de av den bokföringsskyldige omsätts så att deras kvantitet och sammanlagda värde inte varierar väsentligt.

5:5a § Periodisering av anskaffningsutgiften för immateriella tillgångar.

Anskaffningsutgiften för koncessioner, patent, licenser, varumärken och motsvarande rättigheter och tillgångar som hör till de immateriella tillgångarna skall aktiveras. Anskaffningsutgiften för övriga immateriella tillgångar kan aktiveras med iakttagande av särskild försiktighet, om annat inte framgår av 7–9 §.

En i 1 mom. avsedd aktiverad anskaffningsutgift skall avskrivas under sin verkningstid enligt plan inom högst fem år, om inte en längre avskrivningstid, högst 20 år, av särskilda skäl kan anses överensstämma med god bokföringssed.

5:7 § Periodisering av grundläggningsutgifter.

Utgifterna för bildande av företaget (grundläggningsutgifter) tas upp som kostnad under räkenskapsperioden.

5:8 § Periodisering av forsknings- och utvecklingsutgifter.

Forskningsutgifter tas upp som kostnad under räkenskapsperioden.

Utvecklingsutgifter får aktiveras med iakttagande av särskild försiktighet. De aktiverade utvecklingsutgifterna skall avskrivas under sin verkningstid enligt plan inom högst fem år, om inte en längre avskrivningstid, högst 20 år, av särskild anledning kan anses överensstämma med god bokföringssed.¹

Enligt 9 kapitlet 2 § 3 momentet i bokföringslagen får forskningsutgifter och utvecklingsutgifter som har aktiverats i balansräkningen före ändringarna i bokföringslagen L 1304/2004 avskrivas enligt tidigare gällande bestämmelser.

5:9 § Periodisering av anskaffningsutgiften för goodwill.

Anskaffningsutgiften för goodwill får aktiveras. Det aktiverade värdet för goodwill skall avskrivas enligt plan inom fem år eller, om dess verkningstid är längre, under verkningstiden, dock högst 20 år.

5:10 § Kapitalrabatt och emissionsutgifter för lån.

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. De aktiverade posterna skall kostnadsföras enligt en plan som baserar sig på lånetiden, dock minst i samma förhållande som lånet återbetalas.

5:11 § Periodisering av andra utgifter med lång verkningstid.

Har andra utgifter med lång verkningstid än de som avses i 7–10 § aktiverats, skall de avskrivas enligt plan inom fem år, om inte en längre avskrivningstid, högst 20 år, av särskild anledning kan anses överensstämma med god bokföringssed.

1

Arbets- och näringsministeriet [Handels- och industriministeriet] kan genom förordning utfärda närmare bestämmelser om aktivering av utvecklingsutgifter. (Se handels- och industriministeriets beslut 50/1998 om aktivering av utvecklingsutgifter i balansräkningen).

5:12 § Andra avskrivningar än avskrivningar enligt plan.

Den bokföringsskyldige får ta upp avskrivningar som överskrider planen, om det finns särskilda skäl.

5:13 § Nedskrivning.

Om den sannolika framtida inkomsten från en tillgång eller investering som hör till bestående aktiva varaktigt är mindre än den ännu oavskrivna anskaffningsutgiften, skall skillnaden kostnadsföras som en nedskrivning.

5:16 § Rättelse av kostnadsföring.

Om en kostnadsföring som har gjorts beträffande finansieringstillgångar enligt 2 §, beträffande omsättningstillgångar enligt 6 § 1 mom. eller beträffande balansräkningens bestående aktiva enligt 13 § visar sig vara obefogad senast vid utgången av räkenskapsperioden, skall den tas upp som en rättelse av kostnadsföringen.

5:17 § Uppskrivning.

Om det sannolika överlåtelsepriset för ett jord- eller vattenområde eller ett annat värdepapper än ett i 2 a § avsett finansiellt instrument, som hör till bestående aktiva, på bokslutsdagen varaktigt är väsentligt högre än den ursprungliga anskaffningsutgiften, får i balansräkningen utöver den ännu oavskrivna delen av anskaffningsutgiften med iakttagande av konsekvens och särskild försiktighet tas upp en uppskrivning motsvarande högst skillnaden mellan det sannolika överlåtelsepriset och den oavskrivna delen av anskaffningsutgiften. Uppskrivningsbeloppet skall tas upp i en uppskrivningsfond som ingår i det egna kapitalet. Om uppskrivningen visar sig vara obefogad skall den återföras.

Om en i 1 mom. avsedd uppskrivning gäller aktier eller andelar som ett moderföretag äger i ett dotterföretag, skall de aktier eller andelar som dotterföretaget äger i moderföretaget anses vara utan värde när uppskrivningen görs.

5:19 § 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.

1.2.2 Stadganden och anvisningar gällande bokslutsinformationen

I resultaträkningen för kommuner och samkommuner upptas posten *Avskrivningar och nedskrivningar* efter årsbidraget uppdelad på *Avskrivningar enligt plan och Nedskrivningar*.

I kommunsektionens allmänna anvisningar om upprättande av balansräkning för kommuner och samkommuner (14.12.2010) redogörs i kapitel 2 *Bestående aktiva* för grunderna för indelning av materiella och immateriella tillgångar och övriga utgifter med lång verkningstid. Detaljerade anvisningar om balansspecifikationerna ges i ovan nämnda allmänna anvisning från kommunsektionen. [2011]

Detaljerade anvisningar om noter gällande avskrivningar och bestående aktiva ges i kommunsektionens allmänna anvisning om noter till bokslutet för kommuner och samkommuner (17.11.2009). [2011]

1.3 Begreppsdefinitioner

Bestående aktiva

Enligt BFL 4:3 § är bestående aktiva ”poster som är avsedda att stadigvarande ge intäkter under flera räkenskapsperioder”.

Kommunsektionen har i sin allmänna anvisning om upprättande av balansräkning för kommuner och samkommuner (14.12.2010) kompletterat 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 investeringar som stöder kommunens verksamhet och övriga placeringar, oberoende av om tillgångarna och placeringarna är avsedda att ge inkomst eller ej*. 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. [2011]

Anskaffningsutgift

I anskaffningsutgiften inkluderas rörliga utgifter för anskaffning och tillverkning av en tillgång. Om de fasta utgifterna i anknytning till anskaffning och tillverkning av tillgången är väsentliga i förhållande till de rörliga utgifterna för anskaffning av tillgången får även de fasta utgifternas andel räknas in i anskaffningsutgiften.

I anskaffningsutgiften för tillgången får även ränteutgifterna för ett lån som kan hänföras till tillverkning av tillgången inräknas under tillverkningstiden. Förutsättningen för aktivering är att mängden ränteutgifter tillsammans med de nämnda fasta utgifterna utgör en väsentlig del av anskaffningsutgiften i förhållande till de rörliga utgifterna för anskaffning av tillgången.

Bas för avskrivningar

Basen för avskrivningar är tillgångens anskaffningsutgift med avdrag för restvärdet.

Avskrivningar enligt plan

Med avskrivningar enligt plan avses att anskaffningsutgifter för materiella och immateriella tillgångar inom bestående aktiva systematiskt bokförs som kostnader under sin ekonomiska verkningstid. Avskrivningar enligt plan kallas nedan också planavskrivningar.

Det som i denna allmänna anvisning sägs om avskrivning enligt plan av anskaffningsutgiften för materiella och immateriella tillgångar gäller också i tillämpliga delar för avskrivning av övriga utgifter med lång verkningstid.

Totalavskrivningar

Om särskilda skäl föreligger kan avskrivningar som överstiger avskrivningsplanen göras i bokslutet. Avskrivningar som överskrider planen görs vanligen till följd av att skatteavskrivningarna är bundna till bokföringen (lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968, NSL) 54 §). De avskrivningar som har upptagits i bokslutet och som har avdragits från räkenskapsperiodens avkastning, det vill säga summan av avskrivningarna enligt plan och förändringen av avskrivningsdifferensen kallas räkenskapsperiodens totalavskrivningar.

Avskrivningsdifferens och förändring av den

I bokslutet för en kommun kan avskrivningar som överskrider planen bokföras då en investeringsreservering tidigare gjorts för en investerings anskaffningsutgift. De avskrivningar som överskrider planen upptas i resultaträkningen som förändring i avskrivningsdifferensen. Avskrivningar som överskrider planen vilka skall upptas i balansräkningen benämns avskrivningsdifferens.

I en kommuns affärsverksamhet kan därtill en positiv avskrivningsdifferens i balansräkningen uppkomma på basis av ackumulerade avskrivningar i beskattningen utöver plan som skillnaden mellan totalavskrivningar och planavskrivningar för räkenskapsperioden och tidigare räkenskapsperioder². Om en ackumulerad avskrivningsdifferens till sitt totalbelopp skulle vara negativ, upptas den inte i bokslutet.³

Nedskrivning

Om den sannolika framtida inkomsten för en tillgång eller placering som hör till bestående aktiva varaktigt är mindre än den ännu oavskrivna anskaffningsutgiften skall skillnaden enligt 13 § i bokföringslagens 5 kapitel kostnadsföras som en nedskrivning.

I en kommuns eller samkommuns bokslut noteras nedskrivningar bara för till bestående aktiva hörande mark- och vattenområden, aktier och andelar bland bestående aktiva samt konstföremål vilka bokförts bland bestående aktiva. Nedskrivningar gällande tillgångar bland bestående aktiva vilka är föremål för avskrivningar enligt plan hanteras som tilläggsavskrivningar på det sätt som beskrivs i kapitel 3.5.1 *Ändrade förväntningar*.

Reserv

För en kommun kan en investeringsreserv som får bildas mot anskaffningsutgiften för en tillgång bland bestående aktiva, eller en annan reserv komma i fråga. Det objekt vilket investeringsreserven skall täcka bör specificeras i kommunens ekonomiplan. Trots att bokföringslagen inte förutsätter att en reserv specificeras projektvis, kan det anses höra till god bokföringssed att bildandet av en investeringsreserv ställs i relation till de närmast följande årens investeringsplaner. Ett förfarande där investeringsreserven ökas och minskas i syfte att jämna ut resultatet, utan att grunda överföringarna på planerade investeringar eller förverkligandet av dessa, kan inte anses förenligt med god bokföringssed.

I en kommun kan ökning av reserver och fonder i regel göras högst till det överskott som posten Räkenskapsperiodens resultat uppvisar. Man kan i regel inte öka reservmöjligheterna från räkenskapsperiodens överskott utöver räkenskapsperiodens resultat genom att upplösa reserver eller fonder eller genom att minska en avskrivnings-

2

Se fotnot 46 i den allmänna anvisningen om upprättande av balansräkning för kommuner och samkommuner gällande skatterelaterade avskrivningar utöver plan. [2011]

3

Förändringen av avskrivningsdifferensen består i regel av avskrivningar som överskrider avskrivningsplanen eller som underskrider den samt av avskrivningsdifferens som upplösts i samband med försäljning eller skrotning. I allmänhet är den förändring av avskrivningsdifferens som antecknats i resultaträkningen lika stor som skillnaden mellan avskrivningsdifferensen i räkenskapsperiodens ingående och utgående balans. Detta stämmer dock inte nödvändigtvis till exempel i samband med en fusion.

En positiv avskrivningsdifferens uppstår för räkenskapsperioden då totalavskrivningarna på anskaffningsutgiften för tillgången överskrider avskrivningarna enligt plan på anskaffningsutgiften för tillgången (överavskrivning). En negativ avskrivningsdifferens uppstår då totalavskrivningarna på tillgångens anskaffningsutgift för räkenskapsperioden underskrider avskrivningarna enligt plan (underavskrivning).

differens.⁴ Om balansräkningen innehåller ett ackumulerat underskott från tidigare år, kan en reservering inte göras till ett högre belopp än skillnaden mellan räkenskapsperiodens resultat och underskottet från tidigare räkenskapsperioder.

I ett affärsverk kan en investeringsreservering dock göras till högst beloppet av kommunens eller samkommunens överskottsposter. Till överskottsposterna räknas kommunens eller en samkommunens överskott eller underskott för räkenskapsperioden, kommunens eller samkommunens överskott eller underskott för tidigare räkenskapsperioder samt kommunens eller samkommunens egna fonder. En kommuns eller samkommuns uppskrivningsfond och fond för verkligt värde skall inte räknas som en överskottspost, eftersom behandlingen av dessa fonders medel som överskott skulle innebära att uppskattade, men ännu inte realiserade överlåtelsevinster inom bestående aktiva intäktsförs på förhand och binds till reserveringarna.

En kommuns affärsverksamhet kan dessutom medföra inkomstskattskyldighet för näringsverksamhet som bedrivs inom en annan kommuns område. Skattskyldighet kan också uppkomma på basis av en samkommuns näringsverksamhet eller av fastigheter i dess ägo. I fråga om dylik rörelse- och näringsverksamhet tillämpas näringskattelagens stadganden gällande frivilliga reserveringar på bildandet av reserver.⁵

Enligt 5:15 § i bokföringslagen får i bokslutet överföring göras till investerings-, drifts- och andra sådana reserver. Detta kallas för reserv i bokföringslagen. Grunden för en reserv är omfördelning av den beskattningsbara inkomsten. Enligt NSL 54 § godkänns en reserv i beskattningen endast om ett minst lika stort avdrag har gjorts i bokföringen.

Restvärde

Restvärdet är det uppskattade penningbelopp som den bokföringsskyldige skulle få för överlåtelse av tillgången vid den ålder och i det skick som den förväntas vara i slutet av sin ekonomiska verkningstid. Från detta belopp avdras dessutom de uppskattade utgifterna för överlåtelsen.

Restvärdemetoden

I restvärdemetoden görs avskrivningen på den del av tillgångens anskaffningsutgift som vid respektive tidpunkt inte har avskrivits degressivt för varje räkenskapsperiod enligt den avskrivningsprocentsats som finns i avskrivningsplanen. I restvärdemetoden räknas avskrivningarna ut enligt tillgång eller tillgångsgrupp.

4

Angående reserveringsmöjligheter se den allmänna anvisningen om upprättande av resultaträkning för kommuner och samkommuner kapitel 10.2 och 11.3 samt den allmänna anvisningen om behandling av kommunala affärsverk i bokföringen, stycket *Förändringar i reserver*.

5

Se den allmänna anvisningen om upprättande av balansräkning för kommuner och samkommuner, kapitel 6.2 och den allmänna anvisningen om upprättande av resultaträkning för kommuner och samkommuner, kapitel 10.2.

Avskrivningar på utgiftsresten i beskattningen

Den i beskattningen tillämpade utgiftsrestsbaserade avskrivningsmetoden kan tillämpas på en kommuns affärsverksamhet då verksamheten bedrivs på en annan kommuns område samt på en samkommuns näringsverksamhet och på av samkommunen ägda fastigheter till den del de används för ovan avsedd skattepliktig verksamhet⁶.

1.4 Samfund där kommunen har bestämmanderätt

Enligt 5:12.2 § i bokföringslagen kan ett bolag, vars verksamhet baserar sig på besittning av fastighet eller en förening eller stiftelse i vilken kommunen har bestämmanderätt skriva av anskaffningsutgiften för anläggningstillgångar och andra utgifter med lång verkningstid utan någon på förhand uppgjord plan. Ifrågavarande undantag från skyldigheten att göra avskrivningar enligt plan kan dock endast tillämpas på ett sådant bolag eller en sådan annan sammanslutning vars aktie eller andel enbart ger sin ägare rätt att besitta rum i en fastighet som hör till sammanslutningen, vilket har definierats särskilt i bolagsordningen eller i sammanslutningens övriga stadgar och är avsett för boende eller annat bruk. Ett dylikt samfund måste dock räkna avskrivningar enligt plan för kommunkoncernens bokslut. Undantaget gäller inte andra bolag eller samfund fastän deras verksamhet skulle basera sig på innehav av fastigheter.⁷

Samfund som är befriade från skyldigheten att göra avskrivningar enligt plan skall dock alltid avskriva anskaffningsutgiften för tillgångar bland bestående aktiva och övriga utgifter med lång verkningstid under deras verkningstid, som i praktiken maximalt kan motsvara tillgångens tekniskekonomiska brukstid. Också stadgandena i bokföringslagens 5 kapitel om maximala avskrivningstider skall tillämpas även om ingen avskrivningsplan upprättas. Ovan nämnda bokföringsskyldiga skall också följa andra stadgandena i bokföringslagens 5 kapitel. Bokföringsnämnden rekommenderar att också de bokföringsskyldiga av vilka man inte kräver avskrivningar enligt plan, vid avdrag för avskrivningar tillämpar kontinuitet och konsekvens.⁸

Ett fastighetsdottersamfund eller en stiftelse som utgör dottersamfund bör för upprättande av koncernbokslut för kommunen meddela räkenskapsperiodens planavskrivningar samt den enligt avskrivningsplanen oavskrivna delen av anskaffningsutgiften för materiella tillgångar, om beloppet för de tillgångar som skall avskrivas är väsentligt ur koncernbalansens synvinkel och om de bokförda avskrivningarna väsentligt avviker från avskrivningarna enligt den avskrivningsplan som tillämpas av kommunen. Planavskrivningarna beräknas enligt denna allmänna anvisning.

6

Se den allmänna anvisningen om upprättande av balansräkning för kommuner och samkommuner, kapitel 6.2 och den allmänna anvisningen om upprättande av resultaträkning för kommuner och samkommuner, kapitel 10.2. och närmare beträffande den i beskattningen tillämpade utgiftsrestsbaserade avskrivningsmetoden exempelvis bokföringsnämndens Allmänna anvisning om avskrivningar enligt plan, kapitel 1.3 där ifrågavarande begrepp definieras.

7

Se bokföringsnämndens allmänna anvisning om bokföring och bokslut för bostadsaktiebolag och andra ömsesidiga fastighetsbolag (7.12.2010), kapitel 3.3 Avskrivningar och nedskrivningar, liksom bokföringsnämndens utlåtande 1713/2003. [2011]

8

Se bokföringsnämndens utlåtande 1805/2007.

Enligt väsentlighetsprincipen och principen om ekonomiskt tänkande kan olika avskrivningsplaner inom en kommunkoncern kvarstå utan att de förenhetligas i samband med sammanställningen.

2 Fastställande av bas för avskrivningarna

2.1 Aktivering av en tillgångs anskaffningsutgift

Enligt BFL 5:5.1 § skall anskaffningsutgiften för materiella tillgångar som hör till bestående aktiva aktiveras och tas upp under sin verkningstid som kostnad genom avskrivningar enligt plan.

Enligt BFL 5:5a.1 § skall anskaffningsutgiften för koncessioner, patent, licenser, varumärken och motsvarande rättigheter och tillgångar som hör till de immateriella tillgångarna aktiveras. Anskaffningsutgiften för övriga immateriella tillgångar kan aktiveras med iakttagande av särskild försiktighet, om annat inte framgår av 5:7–9 § BokfL. En förutsättning för aktivering av anskaffningsutgiften för immateriella tillgångar är den framtida förväntade inkomsten från dem. Särskild försiktighet skall även iakttas vid aktivering av utvecklingsutgifter (se närmare HIM:s beslut 50/1998 om aktivering av utvecklingsutgifter i balansräkningen).

Grundläggnings- och forskningsutgifter skall alltid bokföras som kostnad för räkenskapsperioden.

Anskaffningsutgiften för tillgångar som har införskaffats genom leasingfinansiering kan inte aktiveras i den bokföringsskyldiges balansräkning även om det gäller ett finansieringsleasingavtal. Posterna skall däremot bokföras som kostnad som leasinghyror. Aktiveringsmöjligheten avlägsnades även för koncernbokslut i samband med lagreformen 1304/2004.

2.2 Anskaffningsutgiften för bestående aktiva

Basen för avskrivningarna i bokslutet är anskaffningsutgiften för bestående aktiva. Med anskaffningsutgiften för en tillgång avses i regel de rörliga utgifterna för anskaffning och tillverkning (BFL 4:5.1§). Förutom själva inköpspriset ingår även till exempel frakt-, import- och installationsutgifter. Eventuella erhållna rabatter minskar anskaffningsutgiften. Den mervärdesskatt som ingår i inköpspriset för tillgångar som hör till bestående aktiva som används för mervärdesskattepliktig verksamhet inräknas ej i anskaffningsutgiften om inköpsavdrag för mervärdesskatten har gjorts. Hos en kommun inräknas inte heller mervärdesskatt som berättigar till återbäring (MomsL 130 §) i den anskaffningsutgift som utgör bas för avskrivningarna.

Om kommunen själv tillverkar en anläggningstillgång (t.ex. en byggnad eller en fast konstruktion) för eget bruk upptas som anskaffningsutgift de rörliga utgifterna för tillverkningen, vilka bör kunna utredas genom bokföring på basis av bokföringsverifikat eller genom en kostnads kalkyl.

Köpta varor, förnödenheter och tjänster som använts vid tillverkningen samt underleveranser beaktas som en del av anskaffningsutgiften så att rabatter på inköpspriset och såväl avdragbar mervärdesskatt som mervärdesskatt som berättigar till återbäring minskar

beloppet av de utgifter som skall räknas in i anskaffningsutgiften. Också till utgifterna hörande frakter, avgifter för byggnadstillstånd och anslutningsavgifter till kommunala affärsverk kan inkluderas i anskaffningsutgiften.⁹

Löne- jämte socialkostnader för de personer bland kommunens anställda som tillverkar bestående aktiva kan inkluderas i anskaffningsutgiften om de arbetsprestationer som dessa personer har använt för tillverkningen i bokföringen har hänförts till den tillgång som tillverkats. Arbetsprestationerna kan prissättas enligt personernas genomsnittliga timlöner, i vilka räknats in de genomsnittliga lönebikostnaderna. I priset på en arbetstimme kan därtill en genomsnittlig andel av utgifterna för sociallöner (t.ex. semesterlöner) inkluderas.

Om beloppet av de fasta utgifterna som sammanhänger med anskaffning och tillverkning av en tillgång är väsentligt jämfört med de rörliga utgifterna, får också de fasta utgifternas andel enligt 4 kapitlet 5 paragrafens 2 moment samt enligt 3 momentet också ränteutgifterna för finansiering av tillverkning av tillgången räknas in i anskaffningsutgiften. I kommunernas bokföring kan tillverkningens fasta utgifter och ränteutgifter beaktas som en del av anskaffningsutgiften bara om särskilda skäl föreligger. I så fall iaktas bokföringsnämndens allmänna anvisning för företag beträffande aktivering av till anskaffning och tillverkning av en tillgång hörande fasta utgifter (31.1.2006).¹⁰

Om den bokföringsskyldige själv har tillverkat tillgången, får ränteutgifterna för finansiering av tillverkning av tillgången som hänför sig till tillverkningstiden inkluderas i anskaffningsutgiften tillsammans med de fasta utgifterna, om beloppet av tillverkningstidens ränteutgifter sammanräknat med de fasta utgifter som avses är väsentligt jämfört med de rörliga utgifterna för tillverkning av tillgången. (BFL 4:5.3 §). Närmare anvisningar om möjligheterna att aktivera ränteutgifter har getts i bokföringsnämndens allmänna anvisning om aktivering av fasta utgifter i tillgångens anskaffningsutgift (31.1.2006). Räntorna för tillverkningstidens lån skall kunna hänföras till tillverkningen.

Enligt BFL 5:19 § överförs en tillgång från omsättningstillgångarna till bestående aktiva till sin anskaffningsutgift eller till ett lägre, sannolikt överlåtelsepris.

Om en bebyggd fastighet har förvärvats med ett ospecificerat köpebrev eller annat motsvarande förvärv, skall man enligt principen om skild värdering (BokfL 3:3.1 § punkt 6) samt för att fastställa byggnadens avskrivningsbas dela upp totalpriset på markområdets och byggnadens andel.

Mark- och vattenområden liksom aktier som erhållits som donation upptas i balansräkningen till det värde som de hade vid tidpunkten för överlåtelsen, inom ifrågavarande balanspost bland bestående aktiva. Det är skäl att den valda metoden tillämpas bestående och enhetligt. Byggnader och lösöre som erhållits som donation upptas i regel inte i balansräkningen, eftersom ett värde som registrerats på detta sätt senare skall avskrivas som kostnad. Om värdet på den byggnad som erhållits som donation är betydande med tanke på kommunens anläggningstillgångar och om byggnaden kommer att vara i långvarig användning inom kommunens serviceproduktion kan byggnadens värde dock upp-

9

Kommunens egna byggnadstillståndsavgifter kan aktiveras i anskaffningsutgiften bara till den del de motsvarar realiserade kostnader som upptagits i resultaträkningen.

10

Se också ovan punkt 4:5§ i kapitel 1.1.1.

tas som inkomst och i balansräkningen inom ifrågavarande post bland bestående aktiva. En avskrivningsplan skall uppgöras för den donerade byggnaden och avskrivning enligt plan skall göras under verkningstiden liksom för de byggnader som kommunen själv förvärvat. De värden som upptas i balansräkningen för tillgångar som erhållits som donation får inte överskrida det sannolika överlåtelsepriset för tillgången i fråga.^{11, 12}

2.3 Värdejusteringar

2.3.1 Uppskrivningar

Enligt BFL 5:17.1 § har möjligheten att bokföra uppskrivningar begränsats till att gälla mark- och vattenområden samt värdepapper som hör till bestående aktiva.

Före reformen av bokföringslagen år 1997 kunde uppskrivningar också göras för byggnader och vissa andra bestående aktiva som avskrivs enligt plan. I tillgångar som hör till bestående aktiva, till exempel byggnader, kan det ingå uppskrivningar som inte längre enligt gällande lag skulle vara möjliga. Enligt bokföringslagens övergångsbestämmelser (BFL 9:2.2 §) får en bokföringsskyldig, på uppskrivningar som gjorts innan den nya lagen 1304/1997 trädde i kraft tillämpa då gällande bestämmelser. De uppskrivningar som gjorts innan lagen trädde i kraft behöver sålunda inte upplösas. Inte heller behöver planavskrivningar göras på dessa uppskrivningar. En uppskrivning måste dock återtas om någon av förutsättningarna för uppskrivningen upphör.

2.3.2 Nedskrivningar

2.3.2.1 Allmänt

Enligt de allmänna bokslutsprinciperna skall varje tillgång och annan post som tas upp bland posterna i balansräkningen värderas för sig (BFL 3:3.1 § punkt 6). Om den sannolika framtida inkomsten från en tillgång eller investering som hör till bestående aktiva varaktigt är mindre än den ännu oavskrivna anskaffningsutgiften, skall skillnaden kostnadsföras som en nedskrivning. (BFL 5:13 §).

Som nedskrivningar bokförs i bokslut för kommuner och samkommuner bara värdeminskningar beträffande till bestående aktiva hörande mark- och vattenområden, till bestående aktiva hörande aktier och andelar samt bland bestående aktiva bokförda konstföremål.¹³ Nedskrivningar gällande bestående aktiva vilka är föremål för avskrivningar behandlas som tilläggsavskrivningar på det sätt för vilket redogörs i kapitel 3.5.1 *Ändrade förväntningar*.

11

Kommunsektionen har gett utlåtande (48/28.11.2000) om bokföring av donationer.

12

Egendom som överlåtits vederlagsfritt från staten eller från en annan kommun för att fortsätta motsvarande verksamhet, eller på basis verksamhet som skall ordnas gemensamt behandlas inte som en donation utan förvärvat upptas som en full finansieringsandel. Se även bokföringsnämnden 1999/1574.

13

Se även balansanvisningens kapitel 2.2.2 *Periodisering av anskaffningsutgiften för bestående aktiva* i fråga om överföringsbara, icke återbetalningsbara anslutningsavgifter vilka upptagits bland mark- och vattenområden.

Värdenedgång i en post som tas upp bland balansräkningens aktiva får inte redovisas som avsättning (BokfL 5:14.4 §).

2.3.2.2 Materiella och immateriella tillgångar

Väsentliga ändringar i inkomstförväntningarna eller värdet för kommunens serviceproduktion gällande bestående aktiva skall i första hand beaktas genom ändringar i avskrivningsplanen. Om man i avskrivningsplanen inte har kunnat förutse att inkomstförväntningarna eller värdet för serviceproduktionen på ett bestående sätt kommer att minska och man i samband med upprättande av bokslutet noterar att förutsättningarna för aktivering har upphört för de bestående aktiva tillgångar som omfattas av avskrivningsplanen skall kommunen göra en tilläggsavskrivning av engångsnatur. Även efter det att nedskrivningen har gjorts skall den återstående ekonomiska verkningstiden för tillgången och därmed avskrivningsplanen regelbundet kontrolleras för respektive tillgång. I fråga om tillgångar bland bestående aktiva som inte är föremål för avskrivningar enligt plan görs vid behov en i BokfL 5:13 § avsedd nedskrivning.

Till exempel följande situationer kan vara ett bevis för att en nedskrivning skall göras:

- Tillgångsposten har skadats.
- Det kommer att ske ändringar i användningsvolymen eller användningssättet för tillgången under en nära framtid.
- Inkomstförväntningarna eller förväntningarna gällande serviceproduktionen för tillgången är försämrade eller kommer att försämrats.
- Under perioden har det eller så kommer det inom en nära framtid att ske betydande skadliga förändringar i den teknologiska omgivningen eller på marknaden (affärsverk) eller i kommunens verksamhetsomgivning.

Förteckningen är inte uttömmande, men den visar på sådana faktorer som man bör beakta vid bedömning av behovet av eventuella nedskrivningar eller tilläggsavskrivningar.

Vid bedömningen av om en nedskrivning behövs skall försiktighetsprincipen följas vid uppskattning av de sannolika inkomstförväntningarna från tillgången eller placeringen och dess värde för serviceproduktionen. Då tillgången används i kommunens produktion av avgiftsbelagda prestationer eller tjänster skall dess värde fastställas i förhållande till inkomstförväntningarna på verksamheten.

Inkomstförväntningarna baserar sig i allmänhet på inkomstförväntningarna på någon produktionsanläggning, något driftsställe eller vissa försäljningsartiklar och inte på inkomstförväntningarna på en enskild tillgång som hör till bestående aktiva. Därför behöver anskaffningsutgiften för en anläggningstillgång som avskrivs enligt plan inte, med stöd av ovan nämnda bestämmelse avdras som kostnad, trots att anläggningstillgångens överlåtelsepris vid en separat försäljning skulle vara lägre än den ännu oavskrivna anskaffningsutgiften. Det räcker med att anskaffningsutgiften kostnadsförs under sin livstid och att de inkomster som anskaffningsutgiften i framtiden genererar eller dess värde för kommunens serviceproduktion åtminstone motsvarar den oavskrivna anskaffningsutgiften. Som exempel kan nämnas att man kan vara tvungen att nedskriva anskaffningsutgiften på en tom fastighet eller maskiner som blir oanvända till följd av nedläggning av en verksamhet såvida man inte får till exempel hyresintäkter från dessa eller de används för kommunens serviceproduktion.

2.3.2.3 Placeringar

Värdepapper som ingår i placeringarna skall värderas separat.

Inkomstförväntningarna på de placeringar som stöder kommunens verksamhet, vilka i kommunens balansräkning upptas som placeringar bland bestående aktiva, begränsas i vanliga fall inte till löpande dividendinkomster och försäljningsinkomster i samband med att de realiserar. För en kommuns aktier i dottersamfund och andra aktier bland bestående aktiva är det typiskt att de som en del av den helhet som bestående aktiva utgör ofta saknar ett eget värde som går att fastställa. De inkomstförväntningar och övriga förväntningar på ägandeskapet som hänför sig till dem ingår i värdet av den totala investeringen i bestående aktiva eller i hela företagets värde eller i värdet som en del av andrandet av kommunens serviceproduktion.

Om kostnadsföring enligt BFL 5:13 § senast den dag då räkenskapsperioden utgår visar sig vara obefogad skall den enligt BFL 5:16 § bokföras som korrektivpost till kostnadsföringen.

2.4 Restvärde

Skillnaden mellan anskaffningsutgiften och det uppskattade restvärdet för bestående aktiva kostnadsförs genom avskrivningar enligt plan. Restvärdet kan bestämmas t.ex. på basis av det sannolika överlåtelsepriset på likartade tillgångar som hör till bestående aktiva, som nått slutet av sin användningstid. Vid bestämmandet av restvärdet iakttas försiktighetsprincipen. På grund av svårigheterna att beräkna restvärdet kan man också ta anläggningstillgångens hela anskaffningsutgift som grund för avskrivningarna enligt plan, under förutsättning att tillgångens hela uppskattade restvärde inte är väsentligt i förhållande till anskaffningsutgiften.

Utgifter som efter användningstiden för en tillgång uppstår på grund av att tillgången tas ur bruk kan inte räknas in i basen för avskrivningarna. Till de utgifter som bokförs såsom sådana kostnader hör till exempel rivning och avlägsnande av bestående aktiva för att återställa placeringsorten för dessa i sitt ursprungliga skick samt utgifter för istandsättande av ett markområde. Ansvarsbeloppet är en uppskattning av totalbeloppet oberoende av när den verksamhet som utgör grunden för skyldigheten upphör eller när skyldigheten förfaller till betalning. Ansvaret kan ackumuleras så småningom så att det uppnår sitt fulla belopp under tidsrymden för verksamheten. Ekonomiska förluster som kommer att utfalla i framtiden beaktas som en avsättning i enlighet med bestämmelserna i BFL 5 kapitlet 14 §. Förändringen av framtida utgifter som har behandlats som avsättningar upptas under den aktuella kostnadsposten i resultaträkningen.

2.5 Anskaffningsutgift som täckts med bidrag, statsandel eller annan finansieringsandel

Statsandel, investeringsbidrag eller någon annan finansieringsandel som en kommun eller samkommun erhållit för anskaffning av bestående aktiva bokförs som avdrag från anskaffningsutgiften. En förutsättning för avdraget är att givaren har avsett bidraget till en viss anskaffningsutgift. Vid beräkning av avskrivningar betraktas då anskaffningsutgiftens belopp minskad med finansieringsandelen som bas för avskrivningarna (se bilaga 1). I finansieringsanalysen och i noterna till balansräkningens aktiva redovisas då

med iakttagande av väsentlighetsprincipen hela anskaffningsutgiften för anläggnings-tillgångarna i fråga och det belopp av anskaffningsutgiften som täckts med investeringsbidrag, statsandel eller annan finansieringsandel.

Ovan avsedd annan finansieringsandel skall per definition tolkas snävt, antingen som ett statsbidrag eller ett EU-bidrag som kommunen erhållit för en investeringsutgift, eller som en betalningsandel för en investering i anslutning till kommunalt samarbete vars ändamål är att uppfylla allmännyttiga serviceförpliktelser. Ersättningar som privata samfund eller privatpersoner erlägger åt kommunen för tjänster eller andra nyttigheter utgör däremot per definition försäljnings- eller avgiftsinkomster i kommunen. Ett privat stöd för ett allmännyttigt bruk kan behandlas som finansieringsandel endast då det är fråga om en donation eller ett arv på basen av testamente för en specifik investering.¹⁴
[2011]

På motsvarande sätt som finansieringsandelar hanteras också användningen av förvaltad kapital för finansiering av en investering.

Statsandelen för grundandet av en samkommun minskas enligt ovan beskrivna huvudregel från anskaffningsutgiften. Statsandelen för grundandet av en samkommun inverkar inte på samkommunens grundkapital, men kan påverka grundkapitalets fördelning mellan medlemskommunerna. Om en eventuell omfördelning av grundkapitalet på basis av en statsandel som samkommunen erhållit avtalas i grundavtalet eller besluts medlemskommunerna emellan. I grundavtalet kan också överenskommas om att kvalificerad majoritet krävs för beslutsfattandet i ärenden som bestäms i avtalet (Kommunall 78.3 §).

Ändringen av grundkapitalets kommunandelar som beror på en statsandel bokförs inte vare sig i resultat- eller balansräkningen hos medlemskommunerna. Det grundkapital som finns upptaget i samkommunens balansräkning motsvarar efter detta inte den samkommunandel som finns upptagen i medlemskommunens balansräkning. Väsentliga ändringar tas upp i noterna till kommunens bokslut. I noterna till samkommunens bokslut redogörs för grundkapitalets fördelning på medlemskommunerna.

Hur statsandelen för anläggningsprojekt i en samkommun inverkar på grundkapitalet och samkommunandelarna beskrivs med bokföringsexempel i bilaga 9.

2.6 Upplösning av en investeringsreserv eller -fond

Upplösningen av en investeringsreserv eller –fond inverkar inte på basen för avskrivningarna. Då en reserv eller en fond upplöses i samband med anskaffningen av bestående aktiva utgörs basen för avskrivningar av tillgångens hela anskaffningsutgift. Vid användningen av en reserv eller en fond för att reducera anskaffningsutgiften ökar avskrivningsdifferensen, eftersom ett belopp som motsvarar den reducerade anskaffningsutgiften upptas som ändring av avskrivningsdifferens i resultaträkningen. Den sålunda uppkomna avskrivningsdifferensen resultatförs under kommande räkenskapsperioder eftersom planavskrivningarna på tillgångens hela anskaffningsutgiften överstiger de totalavskrivningar som hänför sig till tillgången (se. exempel i bilagorna 5 och 7).

14

Kommunsektionen har i sitt utlåtande 94/2010 klarlagt innehållet i en annan finansieringsandel [2011]

En helhetsbeskrivning gällande tillvägagångssätt i anslutning till en avskrivningsdifferens ingår i kapitel 4. Anvisningar gällande tillvägagångssättet vid bildande och användning av en investeringsreserv presenteras i kapitel 10.2 *Ändringar i reserver och fonder* i kommunsektionens allmänna anvisning om upprättande av resultaträkning samt i kapitel 6.2 *Reserver* i kommunsektionens allmänna anvisning om upprättande av balansräkning.

2.7 Utgifter för ombyggnad av bestående aktiva

Utgifter för ombyggnad av tillgångar bland bestående aktiva kan antingen adderas till den icke avskrivna anskaffningsutgiften eller upptas som en till bestående aktiva hörande separat anskaffningsutgift med egen avskrivningsplan. En utgift för en ombyggnad avskrivs under sin verkningstid, som ofta sammanfaller med den resterande ekonomiska verkningstiden för den bestående aktiva tillgång som har byggts om. Om ombyggnaden ökar inkomstförväntningarna på tillgången eller möjligheterna att använda den för serviceproduktionen genom att den återstående ekonomiska användningstiden väsentligt förlängs, skall avskrivningsplanen ändras i motsvarande mån.

En utgift för en ombyggnad kan aktiveras som utgift med lång verkningstid om den till exempel gäller en aktielägenhet, som inte avskrivs enligt planen. I så fall skall en skild avskrivningsplan fastställas för den aktiverade utgiften.

De ombyggnadsutgifter som medför att förmågan att generera inkomst eller producera service hos en tillgång växer jämfört med det ursprungliga får aktiveras. Förmågan att generera inkomst eller producera service kan anses växa om ombyggnaden medför:

- förlängd ekonomisk verkningstid och ökad produktionskapacitet hos en tillgång,
- betydande förbättring av prestationernas kvalitet eller
- betydande minskning av produktionsprocessens kostnader.

Reparations- och serviceutgifter, vilka medför att tillgångens förmåga att generera inkomst eller dess användningsmöjligheter för serviceproduktionen kan upprätthållas, bokförs i allmänhet som kostnad för den räkenskapsperiod under vilken de uppstått.

De nämnda kriterierna tillämpas vid bedömning av förutsättningarna för aktivering av ombyggnadsutgifter.

2.8 Anskaffningar av ringa värde

Anskaffningsutgiften för materiella och immateriella tillgångar som hör till bestående aktiva skall enligt BFL 5:5 § aktiveras och tas upp under sin verkningstid som kostnad genom avskrivningar enligt plan.

Med beaktande av väsentlighets- och försiktighetsprinciperna kan anskaffningsutgiften för materiella och immateriella tillgångar av ringa värde i sin helhet bokföras som kostnad för den räkenskapsperiod under vilken de tagits i bruk, trots att de förväntas generera inkomst under flera räkenskapsperioder.

Kommunen kan för att förenkla bokföringen av bestående aktiva och beräkningen av avskrivningar bokföra hela anskaffningsutgiften för en tillgång som kostnad för den räkenskapsperiod då anskaffningen gjordes, trots att tillgången medför intäkter eller används för serviceverksamheten under flera räkenskapsperioder, om anskaffningsutgiften understiger högst 10 000 euro (småanskaffning), och detta inte väsentligt påverkar räkenskapsperiodens resultat eller bilden av kommunens ekonomiska ställning. Om en tillgång består av flera olika komponenter för vilka den sammanräknade anskaffningsutgiften överstiger 10 000 euro, bokförs den bland bestående aktiva och upptas normalt som kostnad genom avskrivningar under sin verkningstid. Kommunen kan också bokföra sina småanskaffningar som bestående aktiva och som kostnader genom planavskrivningar.

2.9 Immateriella tillgångar

Enligt Bokf 1:6 § delas de immateriella tillgångarna upp på utvecklingsutgifter, immateriella rättigheter, goodwill samt övriga utgifter med lång verkningstid. I och med reformen av bokföringslagen per den 31.12.2004 (L 1304/2004) skall grundläggnings- och forskningsutgifter bokföras som kostnad för räkenskapsperioden. Grundläggnings- och forskningsutgifter, som har aktiverats i balansräkningen före lagreformen 30.12.2004 får avskrivas enligt de bestämmelser som gällde före lagreformen.

Till gruppen immateriella rättigheter hör bland annat koncessioner, patent, copyright och varumärkesrättigheter samt trafik tillstånd och nyttjanderätten till adb-program (bokföringsnämnden 1604/2000). Om en immateriell rättighet enligt BokfL 5:5a § har införskaffats mot vederlag skall dess anskaffningsutgift aktiveras och bokföras som kostnad genom avskrivningar enligt plan.

Vid aktiveringen av anskaffningsutgifterna för immateriella tillgångar skall man bedöma tillgångens förmåga att skapa intäkter eller dess värde för serviceproduktionen. Skyldigheten att aktivera de immateriella tillgångarna enligt BokfL 5:5a § gäller endast aktivering av anskaffningsutgiften för sådana koncessioner, patent, licenser, varumärken samt motsvarande rättigheter och tillgångar som har införskaffats mot vederlag. För övriga tillgångar är aktivering möjlig med beaktande av försiktighetsprincipen.

Till övriga utgifter med lång verkningstid hör sådana utgifter som är avsedda att ge intäkter under flera räkenskapsperioder som inte är föremål, rättigheter som kan överlåtas separat eller övriga tillgångar. Enligt bokföringsnämndens utlåtande 1588/1999 skall utgifter för ombyggnad av en aktielägenhet behandlas som övriga utgifter med lång verkningstid.

Exempelvis utbildningsutgifter, utgifter för reklam och försäljningsbefrämjande samt för flyttning och omorganisering och andra utgifter av samma typ bokförs i kommuner som årskostnader.

2.10 Kapitalrabatt och emissionsutgifter för lån

Enligt 5 kapitlet 10 § i bokföringslagen får kapitalrabatt som hänför sig till upptagande av lån och därmed jämförbara utgifter samt utgifter för emission av lån aktiveras med iakttagande av särskild försiktighet. De aktiverade posterna skall kostnadsföras enligt en

plan som baserar sig på lånetiden, dock minst i samma förhållande som lånet återbetalas. Utgifterna upptas som en separat post under fordringar i balansräkningen. Alternativt kan de sammanslås med aktiva resultatregleringar. I så fall skall beloppet för dem upptas som noter. Det är alltså inte fråga om en post bland bestående aktiva, men posten är föremål för avskrivningar. De planenliga kostnadsföringarna av posten upptas i undergruppen ”Räntekostnader och övriga finansiella kostnader” bland finansiella kostnader i resultaträkningen.

3 Avskrivningsplan

3.1 Upprättande av avskrivningsplan

Planavskrivningarna förutsätter att kommunen upprättar en avskrivningsplan, ett uppföljningssystem för tillgångarna bland bestående aktiva samt ett kalkylsystem för avskrivningar. Bestämmelser om tillvägagångssättet då avskrivningsplanen godkänns skrivs in i kommunens förvaltningsstadga eller i en skild ekonomistadga. Vid upprättande av avskrivningsplanen rekommenderas att väsentlighetsprincipen tillämpas gällande en riktig beräkning av avskrivningar för de ekonomiskt mest betydande tillgångsposterna bland bestående aktiva.

3.2 Avskrivningstid

3.2.1 Avskrivningstidens längd

Anskaffningsutgiften för materiella och immateriella tillgångar bland bestående aktiva skall avskrivas under sin verkningstid. Med verkningstiden för en tillgång som hör till bestående aktiva avses dess ekonomiska livslängd. Anskaffningsutgiften för bestående aktiva periodiseras genom avskrivningar som kostnad i regel över hela den ekonomiska livslängden. Då den ekonomiska livslängden utgått skall anskaffningsutgiften för anläggningstillgången i sin helhet vara avskriven med undantag för den del som svarar mot ett eventuellt restvärde.

Med ekonomisk livslängd avses den tid, under vilken den tillgång som hör till bestående aktiva förväntas vara till nytta för kommunen genom att generera inkomster eller vara till nytta för kommunens serviceproduktion. Den ekonomiska livslängden för en tillgång är i allmänhet kortare än dess tekniska livslängd, som är beroende av tillgångens tekniska användbarhet i kommunens verksamhet.

Fastställandet av den ekonomiska livslängden för tillgångar som hör till bestående aktiva och sålunda även avskrivningstiden bör ske med beaktande av omständigheterna hos den enskilda kommunen. Avskrivningstiden fastställs så att den motsvarar kommunens plan och förväntningar beträffande den ekonomiska livslängden. Vid fastställandet av de ekonomiska livslängderna för tillgångar kan man använda sig av empiriska uppgifter om motsvarande tillgångars ekonomiska livslängder i verksamhet inom samma bransch. Vid fastställandet av de ekonomiska livslängderna iakttas försiktighetsprincipen. Utgångspunkten är att avskrivningstiden fastställs utgående från den berörda tillgångens individuella förmåga att generera inkomster eller vara till nytta för kommunens serviceproduktion med beaktande av försiktighetsprincipen och inom ramen för avskrivningstiderna i bilaga 1. Bokföringsnämndens kommunsektion rekommenderar att

de nedre gränserna för avskrivningstiderna i bilaga 1 används, om inte en längre avskrivningstid för en enskild nytthet finns speciella grunder. [2011]

I sitt utlåtande 1729/2004 har bokföringsnämnden behandlat ett i kraft varande hyresavtals inverkar på avskrivningstiden för slitning underkastade inventarier i den hyrda lokalen. Enligt utlåtandet skall försiktighetsprincipen följas vid fastställandet av den ekonomiska livslängden för tillgångar som hör till bestående aktiva. Det faktum att hyresavtalet är tidsbundet påverkar inte avskrivningsplanen för de inventarier som finns i den hyrda lokalen. I det fall att det är säkert eller sannolikt att verksamheten upphör i de hyrda utrymmena då hyresperioden tar slut skall detta beaktas i avskrivningsplanen. I så fall skall värderingen av inventarierna göras enligt tillgång eller grupp samtidigt som man beaktar möjligheterna att utnyttja inventarierna då verksamheten eventuellt fortsätter någon annanstans. Det är inte förenligt med god bokföringssed att koppla avskrivningsplanen för inventarier till den period då hyresavtalet gäller såvida det inte är sannolikt att den ekonomiska livslängden för det objekt som skall avskrivas tar slut samtidigt med hyresavtalet.

Om tillgångens inverkan på genererandet av vinst förväntas minska väsentligt mot slutet av dess ekonomiska livslängd är det motiverat att beakta detta i avskrivningsplanen. I synnerhet vid lineära avskrivningar går detta lätt att förverkliga genom att man som grund för avskrivningarna enligt plan använder en avskrivningstid som är kortare än den förväntade ekonomiska livslängden för bestående aktiva. I synnerhet vid tillämpning av jämnstora avskrivningar kan avskrivningstiden även av andra orsaker vara kortare än tillgångens sannolika ekonomiska livslängd.

Förutom anskaffningsutgiften för materiella tillgångar, avskrivs också de aktiverade utgifterna för immateriella tillgångar under sin verkningstid inom ramen för de avskrivningstider som enligt bokföringslagen skall tillämpas. Om maximala avskrivningstider för immateriella tillgångar stadgas i BokfL 5:7-11 §. Goodwill skall i regel avskrivas inom 5 år eller, om dess verkningstid är längre, under verkningstiden dock högst 20 år. Andra utgifter med lång verkningstid, vilka upptagits bland immateriella tillgångar enligt sin karaktär, som immateriella rättigheter eller övriga utgifter med lång verkningstid skall i regel avskrivas inom fem år, om inte en längre avskrivningstid, högst 20 år, av särskilda skäl kan anses förenlig med god bokföringssed. Grundläggnings- och forskningsutgifter som har aktiverats i balansräkningen före lagreformen L 1304/2004 får avskrivas enligt de bestämmelser som gällde då reformen trädde i kraft.

På grund av de särskilda bedömningsproblem som sammanhänger med verkningstiden borde avskrivningstiden för övriga utgifter med lång verkningstid i allmänhet fastställas till högst fem år.

3.2.2 Påbörjande av avskrivningar

Avskrivningarna påbörjas då tillgången har tagits i bruk i den bokföringsskyldiges verksamhet. Till avskrivningstiden räknas inte exempelvis till bestående aktiva hörande maskiners normala inkörningstid. Exceptionellt lång provdrift ger dock inte den bokföringsskyldige rätt att skjuta upp påbörjandet av avskrivningarna.

I avskrivningsbeloppet för den räkenskapsperiod då anläggningstillgången tagits i bruk beaktas i allmänhet den tidpunkt då man började använda tillgången. Planavskrivning-

arna beräknas då med beaktande av hur många månader tillgången har använts under räkenskapsperioden. Den räkenskapsperiod då tillgången tas i bruk kan man också tillämpa ett förenklat förfarande där avskrivningarna enligt plan under den räkenskapsperiod då tillgången tas i bruk görs som hälften av räkenskapsperiodens normala avskrivningar eller som hela räkenskapsperiodens normala avskrivning om detta inte leder till ett väsentligt felaktigt totalbelopp för räkenskapsperiodens planavskrivningar.

Avskrivningarna på immateriella tillgångar påbörjas i allmänhet genast den räkenskapsperiod då utgifterna uppstår. Endast i undantagsfall kan man skjuta upp påbörjandet av avskrivningarna till den räkenskapsperiod, då de förväntas börja generera inkomster.

3.3 Avskrivningsmetod

Avskrivningarna enligt plan på tillgångar som hör till bestående aktiva följer i princip minskningen av förmågan att generera inkomst eller för kommunernas del minskningen av förmågan att producera service. Denna i sin tur beror ofta antingen på hur mycket tillgången används eller på tidens gång eller på båda dessa faktorer. Avsikten med avskrivningar är dock inte att i första hand följa tillgångens fysiska förslitning eller minskningen av dess sannolika överlåtelsepris.

Avskrivningar enligt plan förutsätter att anskaffningsutgiften för en tillgång kostnadsförs systematiskt enligt en på förhand uppgjord plan. Avskrivningarna bör göras enligt planen oberoende av resultatet för räkenskapsperioden. Planavskrivningarna kan därmed inte minskas på grund av att resultatet för en räkenskapsperiod blivit sämre än väntat.

Avskrivningarna enligt plan kan räknas ut med flera olika metoder. Avskrivningsmetoden kan grunda sig på en metod som följer intäkter eller användning. Till följd av att det finns osäkerhetsfaktorer i förutsägelseerna om framtiden blir man ofta tvungen att tillämpa schablonmässiga avskrivningsmetoder, som grundar sig på tidens gång. Upprättandet av en avskrivningsplan och senare justeringar av den kräver alltid en bedömning av det specifika fallet. I många fall är det tillåtet att använda flera olika avskrivningsmetoder och avskrivningsgrunder under förutsättning att den valda metoden leder till att tillgången avskrivs under sin verkningstid.

Vid avskrivningen av anskaffningsutgiften för olika tillgångar som hör till bestående aktiva används en avskrivningsmetod som är logisk med avseende på hur intäkterna från dem inflyter eller hur deras förmåga att producera service minskas. Man får inte välja en sådan avskrivningsmetod för avskrivningarna enligt plan som klart skulle medföra att de avskrivningar som görs betydligt avviker från den takt i vilken tillgångens förmåga att generera inkomster eller producera service minskar.

I fråga om byggnader som hör till kommunens bestående aktiva rekommenderas lineära avskrivningar. Fasta konstruktioner och anläggningar samt maskiner och inventarier kan avskrivas antingen med lineära avskrivningar eller med restvärdesavskrivningar. Ifall gator, vägar, torg, parker och motsvarande tillgångar avskrivs med lineära avskrivningar är det ändamålsenligt att slå ihop anskaffningar under samma år till en rubrik för varje huvudgrupp.

Vid valet av avskrivningsmetod kan man också beakta att bokföringen skall ordnas på ett ändamålsenligt sätt. Inom grupper av tillgångar för vilka det inte lönar sig att föra anläggningstillgångsregister objektvis (till exempel gator, vägar torg och parker) är restvärdesavskrivningar av praktiska skäl den bäst lämpade metoden, eftersom avskrivningarna då räknas på den icke avskrivna delen av anskaffningsutgiften för hela gruppen. Också för tillgångar av mindre värde är restvärdesavskrivningar en lämplig avskrivningsmetod.

Då minskningen av till bestående aktiva hörande tillgångars förmåga att generera inkomst eller producera tjänster huvudsakligen är beroende av i vilken utsträckning tillgången används, kan avskrivningarna göras enligt användning. Då bygger avskrivningen på att man uppskattar hur mycket tillgången kommer att användas under hela den ekonomiska användningstiden och avskrivningen för varje räkenskapsperiod görs i proportion till den verkliga användningen under räkenskapsperioden. Beroende på användningsändamålet för en till bestående aktiva hörande tillgång kan användningen mätas med körtid (t.ex. maskintimmar), per prestation, (t.ex. körkilometer), eller med prestationsenhet. Det sistnämnda alternativet innebär s.k. substansavskrivningar, som tillämpas som planavskrivningar exempelvis på anskaffningsutgiften för markområden från vilka man småningom lösgör marksubstans för tillverkning eller för överlåtelse som sådan.

Till de schablonmässiga avskrivningsmetoderna hör bl.a. lineära och framtunga, det vill säga degressiva, avskrivningar. Degressiva avskrivningar kan beräknas antingen utgående från den ursprungliga anskaffningsutgiften med kontinuerligt fallande procentsats eller enligt samma procentsats på den vid respektive tillfälle ännu oavskrivna delen av anskaffningsutgiften (utgiftsrestavskrivningar).

Avskrivningsmetoden kan också vara en kombination av olika schablonmässiga avskrivningsmetoder. Planavskrivningarna kan göras t.ex. så att anskaffningsutgiften för bestående aktiva först avskrivs degressivt, och i det skedet när den degressiva årliga avskrivningen är mindre än motsvarande lineära avskrivning baserad på uppskattad livslängd, övergår man till lineära avskrivningar.

Baktunga dvs. progressiva avskrivningar kan göras när den till bestående aktiva hörande tillgången i början förutspås generera betydligt mindre inkomster än i slutet av livstiden. Grunden för baktunga avskrivningar kan t.ex. vara att användningen av tillgången som hör till bestående aktiva de första åren av livstiden förväntas bli liten.

För anläggningstillgångar av mindre värde kan man beräkna degressiva avskrivningar på den icke avskrivna delen av anskaffningsutgiften för hela gruppen av tillgångar enligt en och samma avskrivningsprocent. Avskrivningsprocenten skall då vara tillräckligt hög för att tillgångarna skall bli avskrivna under sin ekonomiska verkningstid.

Om ett separat avtal har ingåtts på förhand om de inkomster som den till bestående aktiva hörande tillgången genererar under sin brukstid, vilket till exempel är fallet då en tillgång lämnas ut för användning med ett leasingavtal, skall avskrivningarna enligt plan göras utgående från hur inkomsterna inflyter.

Om räkenskapsperiodens längd avviker från 12 månader, dimensioneras planavskrivningar baserade på tiden i enlighet härmed. Om således räkenskapsperioden för exempelvis en samkommun som inleder sin verksamhet är kortare än kalenderåret görs avskrivningarna för motsvarande antal månader eller för halva året.

För likartade tillgångar används samma avskrivningsmetod. Den valda avskrivningsmetoden tillämpas fortlöpande under olika räkenskapsperioder, om inte särskilda skäl för en ändring av avskrivningsplanen föreligger. Avskrivningsplanen skall ändras och till exempel avskrivningstiderna justeras om de inkomstförväntningar som sammanhänger med en tillgång eller dess användning för serviceproduktionen väsentligt förändras (se Ändring av avskrivningsplanen, kapitel 5). Därför skall avskrivningsplanen regelbundet kontrolleras i samband med upprättande av bokslutet för att trygga att den valda avskrivningsmetoden och avskrivningstiden motsvarar tillgångens ekonomiska livslängd.

Som bilaga till denna allmänna anvisning finns exempel på planavskrivningar som lineära avskrivningar och som avskrivningar på utgiftsresten (se bilagor 3a och 3b).

3.4 Gruppering av avskrivningsobjekt

Enligt BokfL 3:3.1 § 6 punkt skall varje tillgång och annan post som tas upp bland posterna i balansräkningen värderas för sig. Därför skall avskrivningarna enligt plan i princip beräknas separat för varje tillgång (se även kapitel 6 angående skild värdering)¹⁵. Avskrivningsplanen kan dock uppgöras så att materiella och immateriella tillgångar med iakttagande av väsentlighetsprincipen grupperas enligt avskrivningstid och avskrivningsmetod. Grunderna för planavskrivningarna definieras då endast gruppvis. Grupperingen av de tillgångar som hör till bestående aktiva enligt bokföringsnämndens kommunsektions allmänna anvisning om upprättande av balansräkning (14.12.2010) kan tas då som utgångspunkt för gruppering av avskrivningsobjekten. [2011]

Bokföringslagen innehåller inga särskilda bestämmelser om avskrivningar på övriga långfristiga placeringar. Från anskaffningsutgiften för aktier bland bestående aktiva måste en avskrivning göras om de inte ger inkomster som motsvarar aktieplaceringen. Inkomstförväntningarna på aktier bland bestående aktiva begränsar sig vanligtvis inte till löpande dividendinkomster och försäljningsinkomster i samband med att de realiserar. Till aktier och andelar inom bestående aktiva hos en kommun hör värdepapper och andelar vilka anskaffats för bestående bruk såsom aktier som berättigar till besittning av verksamhetsutrymmen för serviceproduktionen och andra aktier och andelar vilka utgör placeringar som stöder kommunens verksamhet (se definitionen av placeringar som stöder kommunens verksamhet i den allmänna anvisningen om upprättande av balansräkning kapitel 2.1.3). För dem är det kännetecknande att de som en del av kommunens eller kommunkoncernens bestående aktiva ofta saknar ett självständigt (avkastnings) värde som går att utreda. De inkomstförväntningar och övriga förväntningar på ägandeskapet som hänför sig till dem ingår i värdet av den totala investeringen i bestående aktiva eller i hela företagens värde eller i värdet som en del av anordnandet av kommunens serviceproduktion.

På anskaffningsutgifterna för aktier och andelar bland bestående aktiva görs i allmänhet inte planavskrivningar, eftersom de inte förväntas ha någon begränsad ekonomisk verkningstid. Om den ekonomiska verkningstiden för anskaffningsutgiften för t.ex. aktier bland bestående aktiva i ett exceptionellt fall kan förväntas vara begränsad, skall anskaffningsutgiften avskrivas enligt en på förhand uppgjord plan.

Om värdet på placeringar eller aktier bland bestående aktiva sjunker slutgiltigt skall en nedskrivning av värdet göras.

Kreditförluster gällande förskottsbetalningar och lånefordringar som upptagits bland bestående aktiva i balansräkningen bokförs inte som avskrivningar i resultaträkningen utan som kostnad bland Övriga finansiella kostnader.

I bilaga 1 presenteras grupperingen av bestående aktiva som avskrivningsobjekt samt avskrivningstider och –metoder.

3.5 Ändring av avskrivningsplan

3.5.1 Ändrade förväntningar

Om avkastningsförväntningarna för en tillgång bland bestående aktiva eller dess förmåga att producera service förändras väsentligt, kan man bli tvungen att ändra avskrivningsplanen för tillgången i fråga. Avskrivningar gjorda under tidigare räkenskapsperioder korrigeras dock inte. Ändring i avskrivningsplanen gäller endast planavskrivningarna under den aktuella räkenskapsperioden och därpå följande räkenskapsperioder.

Avskrivningsplanen skall ändras om avkastningsförväntningarna beträffande en tillgång bland bestående aktiva eller dess förmåga att producera service försämras väsentligt. Då kan man också bli tvungen att göra en avskrivning av engångsnatur (tilläggsavskrivning) så att den icke avskrivna anskaffningsutgiften för tillgången kommer att svara mot de minskade avkastningsförväntningarna eller den försämrade förmågan att producera service. Ändringen av avskrivningstiden skall basera sig på den enskilda tillgångens avkastningsförväntningar eller försämrade förmåga att producera service. [2011]

Också en förbättring av avkastningsförväntningarna eller förmågan att producera service kan kräva en ändring av avskrivningsplanen. Om förbättringen av avkastningsförväntningarna eller förmågan att producera service beror på att den ekonomiska användningstiden för en anläggningstillgång uppskattas bli väsentligt längre än vad man tidigare beräknat, ändras avskrivningsplanen så att den icke avskrivna anskaffningsutgiften som den gamla avskrivningsplanen resulterat i, periodiseras att bli avskriven under den nya användningstiden. En allmän minskning av avskrivningsbeloppet i syfte att förbättra resultatet eller i syfte att täcka underskott i balansräkningen kan inte anses vara förenligt med god bokföringssed.¹⁶ [2011]

Väsentliga ändringar i inkomstförväntningarna eller förmågan att producera service hos bestående aktiva beaktas i första hand genom att ändra avskrivningsplanen. En tilläggsavskrivning eller en nedskrivning kommer närmast i fråga då inkomstförväntningar eller förmåga att producera service inte alls i samband med upprättande av bokslutet kan iakttas.¹⁷

¹⁶
Kommunsektionens utlåtande 95/2010 [2011]

¹⁷
Bokföringsnämndens utlåtande 1795/2007: Nämnden ansåg att väsentliga förändringar i inkomstförväntningarna för bestående aktiva i första hand skall beaktas genom ändringar i avskrivningsplanen. En nedskrivning enligt BFL 5:13 § kommer närmast i fråga om man vid upprättande av bokslutet inte alls kan påvisa inkomstförväntningar. Se även bokföringsnämndens utlåtande 1810/2008.

Den återstående icke avskrivna utgiftsresten för en tillgång som tagits ur produktion avskrivs i sin helhet det räkenskapsår då tillgången tas ur bruk. Om det antas att tillgången under senare år kommer att kunna användas för kommunens serviceproduktion, kan man tills vidare göra avskrivningar på tillgången enligt den ursprungliga avskrivningsplanen. Om en sådan tillgång inte längre används, och det inte heller finns användning för den under de följande tre åren, skall den återstående icke avskrivna utgiftsresten helt bokföras som en avskrivning till hela sitt belopp.

Om ändringen av avskrivningsplanen väsentligt påverkar den bild som bokslutet ger av kommunens verksamhets resultat och ekonomiska ställning, skall detta anges i noterna till bokslutet.

3.5.2 Överensstämmelsen mellan genomsnittliga avskrivningar enligt plan och genomsnittliga investeringar som skall avskrivas

Behov av att ändra avskrivningsplanen kan också påvisas av bokslutsutredningen gällande överensstämmelsen mellan genomsnittliga avskrivningar enligt plan och genomsnittliga reinvesteringar som skall avskrivas. En kommun eller en samkommun skall i bokslutet presentera noter som anger överensstämmelsen mellan genomsnittliga avskrivningar enligt plan och genomsnittliga reinvesteringar som skall avskrivas, om beloppen skiljer sig från varandra i avsevärd grad. Som avsevärd skillnad kan anses en differens på 10 % eller mer.

Den genomsnittliga reinvesteringsgraden bestäms utgående från medeltalet av de egna anskaffningsutgifterna för sådana investeringar under året före bokslutsåret, under bokslutsåret eller enligt gällande ekonomiplan (inklusive affärsverken) för vilka avskrivningar görs. Med egna anskaffningsutgifter för investeringar avses skillnaden mellan utgiften för anskaffning av en investering och den finansieringsandel som beviljats för investeringen (investeringsunderstöd). Med investeringar för vilka avskrivningar görs avses anskaffning av tillgångar bland bestående aktiva förutom jord- och vattenområden och placeringar (RP 8/2006).

Om de nämnda åren innefattar poster vilkas belopp är exceptionella, kan en sådan exceptionell faktor beaktas i kalkylen. Om perioden för en godkänd investeringsplan är längre än perioden för ekonomiplanen kan medeltalet beräknas utgående från flera år.

Noterna bör innehålla redogörelser för avvikelsernas huvudsakliga orsaker samt eventuella behov av att justera avskrivningsplanen.¹⁸

3.5.3 Uppkomsten av koncernförhållande

När kommunen förvärvar bestämmanderätten i ett nytt dottersamfund, kan det bli nödvändigt att ändra avskrivningsplanen i dottersamfundet. Detta är motiverat om användningsändamålet för de anläggningstillgångar som finns hos det nya dottersamfundet och

18

Kommunallagen 68.3 paragrafs särskilda avsikt är att ålägga kommuner och samkommuner att ge en redogörelse gällande beloppen för planavskrivningar och investeringar för vilka avskrivningar görs då beloppen väsentligt avviker från varandra. Se kommunsektionens *allmänna anvisning om noter till bokslutet för kommuner och samkommuner* 17.11.2009 not 13. [2011]

inkomstförväntningarna i samband med dem eller deras förmåga att producera service, ur kommunkoncernens synvinkel är väsentligt annorlunda än de var innan koncernförhållandet uppstod. Då koncernförhållandet uppkommer skall man dessutom överväga behovet av eventuella nedskrivningar.

3.5.4 Ändringar i kommunindelningen

Kommunsammanslagningar eller andra ändringar i kommunindelningen föranleder i sig inga ändringar i de sammangående kommunernas avskrivningsplaner om inte de inkomstförväntningar och förväntningar på användningen av produktionsfaktorer vilka ligger till grund för avskrivningsplanerna ändras hos den kommun som fortsätter verksamheten jämfört med vad förväntningarna var i de kommuner som upphört. Att tillämpa flera tidigare avskrivningsplaner parallellt skulle dock medföra att bokföringen av bestående aktiva och beräkningen av avskrivningar skulle bli komplicerad, vilket talar för att fullmäktige kunde godkänna ett förenhetligande av avskrivningsplanerna i den nya helheten. Eventuella nedskrivningar och tilläggsavskrivningar gällande bestående aktiva görs i bokföringen för den kommun som fortsätter verksamheten på basis av de inkomstförväntningar och den användning av produktionsmedel som denna kommun tillämpar.

Om ändringen i kommunindelningen medför behov av att justera avskrivningsplanen avskrivs anskaffningsutgiften för de bestående aktiva som överförs med beaktande av eventuella justeringar under produktionsfaktorernas kvarvarande ekonomiska verkningstid. Då man bedömer behovet av att justera avskrivningsplaner bör man beakta att en riktig och tillräcklig bild av överensstämmelsen mellan genomsnittliga avskrivningar enligt plan och genomsnittliga reinvesteringar som skall avskrivas bör ges för den kommun som fortsätter verksamheten.

3.5.5 Upplösning av bolag som ägs av en samkommun eller kommun

Upplösning av ett bolag som ägs av en samkommun eller kommun, eller någon annan form av sammanslagning av bolaget med kommunens egen verksamhet medför i princip inte några ändringar i avskrivningsplanen. Sammanslagningen kan dock innebära ändringar i verksamheten vilka medför att tillgångarnas avskrivningsplaner måste justeras. Om upplösandet av en samkommun eller ett bolag så att dess verksamhet integreras som en del av kommunens verksamhet leder till att en del av de nyttigheter som använts för att producera tjänster tas ur bruk eller att deras användningsändamål ändras, skall avskrivningsplanen till denna del ändras. Vid behov görs en tilläggsavskrivning av den oavskrivna anskaffningsutgiften.

Speciellt vid upplösning av en samkommun kan man vara tvungen att värdera egendomsposterna enligt gängse värde för att fördelningen mellan medlemskommunerna skall kunna ske på ett rättvist sätt. Då görs avskrivningarna för de tillgångar bland bestående aktiva som överförs till en medlemskommun från överlåtelsevärdet under den resterande ekonomiska verkningstiden.

3.5.6 Affärsverk som grundas av en kommun eller en samkommun

När kommunen överför tillgångar bland bestående aktiva till ett affärsverk, skall överföringen göras till beloppet av den i bokföringen upptagna ännu oavskrivna anskaffningsutgiften eller till ett lägre sannolikt gängse värde. Om man i kommunens bokföring i enlighet med bokföringslagen gjort uppskrivningar gällande bestående aktiva, skall detta också i affärsverkets balansräkning behandlas som en uppskrivning, från vilka inga planavskrivningar skall göras.

De överförda tillgångarna bland bestående aktiva kan i affärsverkets bokföring behandlas som per balanspost sammanslagna objekt för vilka man uppgör en genomsnittlig avskrivningsplan. Om det är tekniskt möjligt kan tillgångarna överföras en och en, varvid man som anskaffningsutgift kan bokföra den återstående utgiftsresten eller ett lägre sannolikt värde.

3.5.7 Grundande av affärsverks- eller annan samkommun

Då en kommun eller samkommun överför verksamhet på en affärsverks- eller annan samkommun kan bokföringen av tillgångar bland bestående aktiva hos samkommunen fortgå med de överförda tillgångarnas bokföringsvärde som utgångspunkt så att den planenligt oavskrivna delen av tillgångarnas anskaffningsutgift och en eventuell avskrivningsdifferens som sådana överförs till den mottagande affärsverkssamkommunen eller samkommunen. Överföringen av tillgångar bland bestående aktiva förutsätter inte att avskrivningsplanen ändras om inte grundandet av samkommunen innebär väsentlig förändring i de överförda tillgångarnas förmåga att generera avkastning eller producera service under den återstående ekonomiska verkningstiden.

Om en kommun eller en samkommun överför tillgångar bland bestående aktiva till en affärsverks- eller annan samkommun till ett apportvärde eller överlåtelsepris som överskrider tillgångens efter avskrivningar återstående anskaffningsutgift, bokförs överlåtelsen i kommunens bokföring på samma sätt som då tillgångar bland bestående aktiva överläts till utomstående.

Om grundandet av en affärsverks- eller annan samkommun förutsätter en ändring av avskrivningsplanen, avskrivs anskaffningsutgiften för de emottagna till bestående aktiva hörande tillgångarna, justerad med eventuella korrigeringar, under loppet av den återstående ekonomiska användningstiden.

De bestående aktiva som kommunen eller samkommunen har överlåtit kan i bokföringen för det mottagande samfundet behandlas som per balanspost sammanslagna objekt för vilka man uppgör en genomsnittlig avskrivningsplan. Om det är tekniskt möjligt kan tillgångarna överföras en och en, varvid man som anskaffningsutgift kan bokföra den återstående utgiftsresten eller ett avtalat apport- eller överlåtelsepris. Härvid skall den tid under vilken tillgången redan tidigare varit i kommunens eller samkommunens bruk beaktas som en faktor som förkortar avskrivningstiden.

3.5.8 Bolagisering av verksamhet

Om en del en kommuns eller samkommuns verksamhet överförs genom bolagisering kan dottersamfundets bokföring av bestående aktiva fortsätta med kommunens bokfö-

ringsvärden som utgångspunkt, så att den efter planavskrivningar återstående delen av anskaffningsutgiften för de överförda anläggningstillgångarna och en eventuell ackumulerad avskrivningsdifferens som sådana överförs till det mottagande dottersamfundet. Överföringen av tillgångar bland bestående aktiva förutsätter inte att avskrivningsplanen ändras, om inte bolagiseringen innebär en väsentlig förändring i de överförda tillgångarnas förmåga att generera avkastning eller producera service under den återstående ekonomiska verkningstiden.

Om kommunen eller samkommunen till ett nygrundat dottersamfund överlåter tillgångar bland bestående aktiva till ett apportvärde eller överlåtelsepris som överstiger den icke avskrivna anskaffningsutgiften, bokförs överlåtelsen i kommunens bokföring på samma sätt som då tillgångar bland bestående aktiva överlåts till utomstående.

Om bolagiseringen förutsätter en ändring av avskrivningsplanen, avskrivs anskaffningsutgiften för de emottagna till bestående aktiva hörande tillgångarna, justerad med eventuella korrigeringar, under loppet av den återstående ekonomiska användningstiden.

De bestående aktiva som kommunen eller samkommunen har överlåtit kan i bokföringen för det mottagande samfundet behandlas som per balanspost sammanslagna objekt för vilka man uppgör en genomsnittlig avskrivningsplan. Om det är tekniskt möjligt kan tillgångarna överföras en och en, varvid man som anskaffningsutgift kan bokföra den återstående utgiftsresten eller ett avtalat apport- eller överlåtelsepris. Härvid skall den tid under vilken tillgången redan tidigare varit i kommunens eller samkommunens bruk beaktas som en faktor som förkortar avskrivningstiden.

4 Avskrivningar som överskrider planen

Med stöd av BokfL 5:12.1 § kan för räkenskapsperioden göras större avskrivningar än avskrivningsplanen förutsätter, om särskilda skäl finns. Grund för avskrivningar utöver plan kan hos kommuner vara användning av en investeringsreserv eller –fond för täckning av anskaffningsutgiften för en tillgång som hör till bestående aktiva vilket i själva verket innebär att man gör avskrivningar utöver plan. Inom kommunens affärsverksamhet kan grund för avskrivningar utöver plan även vara skattelagstiftningens krav, som förutsätter att avskrivningarna också har avdragits från intäkterna i bokföringen för att de skall godkännas i beskattningen. Den del av avskrivningarna som överskrider planen upptas i resultaträkningen inom posten ”Förändring av avskrivningsdifferens”.¹⁹

Gjorda avskrivningar utöver plan gör det möjligt att under senare räkenskapsperioder bokföra totalavskrivningar för räkenskapsperioden som är mindre än planavskrivningarna. I så fall upplöses den tidigare bokförda avskrivningsdifferensen. Räkenskapsperiodens totalavskrivningar får vara mindre än periodens planavskrivningar endast om anskaffningsutgiften för de tillgångar som hör till bestående aktiva redan tidigare har avskrivits mera än avskrivningsplanen förutsätter, det vill säga att det finns en ackumulerad avskrivningsdifferens i balansräkningen. Om kommunens balansräkning alltså innehåller en ackumulerad avskrivningsdifferens kan de planmässiga avskrivningarna i resultaträkningen minskas genom en ändring av avskrivningsdifferensen. Bland avskrivningarna i resultaträkningen redovisas då räkenskapsperiodens planavskrivningar

19

Se exemplet i bilaga 5, Exempel på avskrivningar som överskrider planen.

och förändringen i avskrivningsdifferens på egen rad. Minskningen av den ackumulerade avskrivningsdifferensen får upptas som minskning av avskrivningsdifferens i resultaträkningen högst till samma belopp som räkenskapsperiodens planavskrivningar. En upplösning av ackumulerad avskrivningsdifferens så att anskaffningsutgiftens oavskrivna del ökar är inte förenligt med god bokföringssed. [2011]

Om en investeringsreservering eller en investeringsfond har upplösts i syfte att stärka grundkapitalet bokförs ingen ökning av avskrivningsdifferensen. Förutsättningarna för överföringar i syfte att stärka grundkapitalet utreds närmare i kapitel 5.2 *Grundkapital* i kommunsektionens *allmänna anvisning om uppgörande av balansräkning för kommuner och samkommuner*. [2011]

Om avskrivning utöver plan har gjorts på en såld tillgång som hör till bestående aktiva och avskrivningsdifferensen har registrerats separat för varje tillgång, korrigeras de gjorda avskrivningarna senast när bokslutet uppgörs så att man avdrar den sålda tillgångens andel från avskrivningsdifferensen och redovisar den som minskning av avskrivningsdifferensen i resultaträkningen.

Räkenskapsperiodens ökning eller minskning av avskrivningsdifferensen samt den ännu oavskrivna delen av anskaffningsutgiften efter avdrag för gjorda avskrivningar antecknas inte i bokföringen över anläggningstillgångarna, ifall dessa uppgifter tillräckligt tydligt framgår ur huvudbokföringen.

5 Överlåtelse av tillgångar som hör till bestående aktiva

Försäljningsvinsten och –förlusten för bestående aktiva uträknas i princip separat för varje tillgång genom att man från försäljningsinkomsten för bestående aktiva avdrar den sålda tillgångens oavskrivna anskaffningsutgift efter avskrivningarna enligt plan. Med hjälp av bokföringen av bestående aktiva skall man i allmänhet kunna utreda försäljningsprisets fördelning på försäljningsvinst eller –förlust och på ännu oavskriven anskaffningsutgift enligt plan.

Under den räkenskapsperiod då den tillgång som hör till bestående aktiva säljs görs planavskrivningar på tillgångens anskaffningsutgift fram till överlåtelsepunkten eller till räkenskapsperiodens utgång. Om planavskrivningen för den räkenskapsperiod då försäljningen sker är av underordnad betydelse kan man dock avstå från att göra sådan avskrivning.

För att förenkla bokföringen och förtydliga upprättandet av finansieringsanalys tillämpas väsentlighetsprincipen vid försäljning av tillgångar enligt vilken små försäljningsvinster och –förluster bokförs som rättelse till räkenskapsperiodens planavskrivningar i resultaträkningen. Väsentliga försäljningsvinster bokförs som övriga verksamhetsintäkter och väsentliga försäljningsförluster som övriga verksamhetskostnader.

Betydande försäljningsvinster eller –förluster som uppstått då bestående aktiva sålts i samband med nedläggning eller överlåtelse av någon verksamhet bokförs som extraordinära intäkter eller kostnader i resultaträkningen²⁰.

20

Angående extraordinära intäkter och kostnader se bl.a. Allmän anvisning om upprättande av resultaträkning för kommuner och samkommuner kapitel 9, s. 18.

Försäljning av maskiner, inventarier och andra motsvarande lösa tillgångar bland bestående aktiva kan, om förfarandet med restvärdesavskrivningar tillämpats också behandlas på ett enklare sätt än de ovan beskrivna. För en enklare behandling talar principen om att informationen skall produceras ekonomiskt. I denna situation kan försäljningspriset för en tillgång av ringa värde dras av från anskaffningsutgiften för tillgångar inom samma avskrivningsgrupp.

6 Bokföring av bestående aktiva

6.1 Bokföring av tillgångar som skall kostnadsföras genom avskrivningar

Vid tillämpning av avskrivningar enligt plan är det är i allmänhet ändamålsenligt att lägga upp bokföringen av bestående aktiva som en separat delbokföring. Bokföringen av bestående aktiva avstäms åtminstone för varje räkenskapsperiod mot huvudbokföringen.

I regel läggs bokföringen av bestående aktiva upp separat för varje tillgång så att den omfattar alla tillgångar vars ekonomiska livslängd ännu inte har utgått samt de tillgångar vars anskaffningsutgift redan helt och hållet har avskrivits, om de fortfarande används för kommunens eller samkommunens produktion av prestationer eller tjänster. Av bokföringen bör för varje tillgång framgå åtminstone följande uppgifter:²¹

- tillgångens identifikation såsom beteckning, typ och nummer;
- anskaffningsutgift;
- beloppet av statsandel eller annan finansieringsandel samt separat sådan finansieringsandel som måste återbetalas;
- anskaffningstidpunkten som månad och år;
- avskrivningsmetod och eventuella ändringar i den;
- avskrivningstiden, om den inte framgår av uppgifterna om avskrivningsmetoden;
- för fastighetsinvesteringar hanteringen av mervärdesskatt i samband med anskaffningen och de ändringar som skett därefter.

Justeringsförfarandet gällande avdrag eller återbäring för mervärdesskatt som ingår i fastighetsinvesteringar förutsätter uppföljning av mervärdesskatten under den 10 år långa justeringsperiod som inleds från början av det kalenderår under vilket den byggnadstjänst som sammanhänger med fastighetsinvesteringen har färdigställts. Ett avdrag eller en återbäring justeras om den till återbäring eller avdrag berättigande användningen av fastigheten ökar eller minskar under justeringsperioden eller om fastigheten överlåts under justeringsperioden. Då en fastighet överlåts skall säljaren ge köparen en utredning ur vilken bör framgå bl.a. en beskrivning av den ursprungliga investeringen, tidpunkten då investeringen färdigställdes, beloppet för den till avdrag eller återbäring berättigade mervärdesskatten samt eventuella justeringar som säljaren har gjort.²² Av dessa orsaker är det ändamålsenligt att i bokföringen över bestående aktiva fastighetsvis anteckna hanteringen av mervärdesskatteavdrag och –återbäringar eller den icke till avdrag eller återbäring berättigade mervärdesskatten om fastigheten helt eller delvis an-

21

Med tanke på övervakningen kan det vara nödvändigt att bland basuppgifterna anteckna var tillgången är placerad eller den person eller enhet som är ansvarig för den.

22

Ändring (1061/2007) i MomsL (1501/1993) 11. kapitel.

vänds för ändamål som inte berättigar till avdrag eller återbäring, den till avdrag eller återbäring berättigande andelen då fastighetsinvesteringen togs i bruk samt eventuella ändringar vilka inträffat senare.

Bokföringen av bestående aktiva, som gäller maskiner, inventarier och andra liknande lösa tillgångar, kan med beaktande av väsentlighetsprincipen även uppläggas per tillgångsgrupp, om sammanslagningen endast har mindre inverkan på planavskrivningarnas storlek. I så fall lönar det sig i allmänhet att beräkna avskrivningarna som utgiftsrestavskrivningar. Också principen om att informationen skall produceras ekonomiskt, enligt vilken nyttan av att beräkna planavskrivningar skall vara större än de förorsakade kostnaderna, talar för detta förfarande vid bokföringen av bestående aktiva speciellt för tillgångar av ringa värde. Om grunden för planavskrivningarna fastställts gruppvis, kan uppgifterna införas i bokföringen av bestående aktiva genom att meddela till vilken avskrivningsgrupp tillgången hör.

Vidare anges i bokföringen av bestående aktiva åtminstone följande uppgifter grupperade enligt avskrivningsplan och avskrivningsobjekt:

- räkenskapsperiodens planavskrivning samt eventuell tilläggsavskrivning;
- räkenskapsperiodens totalavskrivning;
- ackumulerade avskrivningar enligt plan samt eventuella tilläggsavskrivningar;
- den enligt planen oavskrivna delen av anskaffningsutgiften;
- avskrivningsdifferensen.

För den del av kommunens verksamhet som medför inkomstskatt bör även de behov som beskattningen medför beaktas i avskrivningarna. Utgiftsresten i beskattningen bildas som skillnaden mellan andelen av den anskaffningsutgift som inte har avskrivits enligt plan och avskrivningsdifferensen. Vid kontrollen ska dessutom en eventuell negativ avskrivningsdifferens som uppföljs utanför bokföringen beaktas. Utöver de faktorer som har räknats upp ovan bör utgiftsresten efter totalavskrivningarna enligt rekommendationerna även kunna utläsas ur bokföringen av bestående aktiva

Ökning eller minskning av avskrivningsdifferensen under räkenskapsperioden samt den efter avdrag av totalavskrivningarna oavskrivna delen av anskaffningsutgiften kan dock lämnas oredovisade i bokföringen av bestående aktiva, om dessa uppgifter med tillräcklig noggrannhet framgår av huvudbokföringen.

6.2 Bokföring av tillgångar som inte är föremål för avskrivningar

Det rekommenderas att man för tillgångar bland bestående aktiva vilka inte är föremål för avskrivningar enligt plan, såsom mark- och vattenområden samt aktier och andelar samt övriga placeringar, upprättar motsvarande bokföring som ovan nämns gällande tillgångar som kostnadsförs via avskrivningar enligt plan, ifall man inte på annat sätt håller tillräckliga register eller förteckningar över dem. Det rekommenderas att dessa tillgångar upptas som en skild grupp i bokföringen över bestående aktiva. Detta underlättar övervakning och kontroll av tillgångarna samt upprättandet av noter och balansspecifikationer.

6.3 Bokföring av tillgångar som skall upptas som årskostnader

Också bland de egendomsposter som skall bokföras som årskostnader finns tillgångar vilkas värde t.ex. vid privat konsumtion kan vara så stort att övervakningen bör ägnas särskild omsorg. Av bokföringen över detta slag av tillgångar skall åtminstone följande uppgifter framgå:

- identifikationsuppgifter för tillgången, såsom beteckning, typ och nummer;
- anskaffningsutgift;
- anskaffningstidpunkten som månad och år.

Ett eventuellt statsandelsbelopp upptas dock inte i bokföringen för varje tillgång, eftersom beloppet redan intäktsförts under anskaffningsåret.

7 Uppgifter om bestående aktiva i bokslutet

7.1 Resultaträkningen

Planavskrivningar och tilläggsavskrivningar, nedskrivningar och återföringar av dem samt ändringar i avskrivningsdifferensen upptas i resultaträkningen enligt bokföringsnämndens kommunsektions allmänna anvisning om upprättande av resultaträkning (24.1.2011). [2011]

7.2 Balansräkningen

I gruppen bestående aktiva på balansräkningens aktiva sida upptas anskaffningsutgiften för bestående aktiva med avdrag för avskrivningar enligt plan. Uppskrivningar av tillgångar som hör till bestående aktiva upptas i samma post som den tillgång som uppskrivningen gäller. I balansräkningen grupperas avskrivningsobjekten enligt grupperingen av bestående aktiva i bokföringsnämndens kommunsektions allmänna anvisning om upprättande av balansräkning för kommuner och samkommuner (14.12.2010). [2011]

I fråga om kommunal verksamhet som beskattas med inkomstskatt bör man notera att de avskrivningar enligt plan som krävs i bokföringslagen och de avskrivningar som enligt skattelagstiftningen är avdragbara i beskattningen ofta avviker från varandra i fråga om avskrivningsmetoder och använda avskrivningstider. Avskrivningarna enligt plan görs enligt en på förhand upprättad plan under den ekonomiska livslängden för bestående aktiva. De avskrivningar som godkänns i beskattningen grundar sig på bestämmelserna i skattelagarna. Eftersom NSL 54 § förutsätter att den skattskyldige såsom avskrivningar får avdra ett belopp som han under skatteåret och tidigare avdragit i sin bokföring, är man tvungen att beakta dessa avvikande avskrivningssystem i bokföringen. Denna sammanjämkning görs i en separat post, som upptas som en avskrivningsdifferens bland balansräkningens passiva och som en förändring av avskrivningsdifferensen i resultaträkningen.

7.3 Noter

De noter som gäller avskrivningarna presenteras i bokföringsnämndens kommunsektions allmänna anvisning om noter till bokslut för kommuner och samkommuner (17.11.2009). [2011]

Exempel på planenliga avskrivningstider och –metoder

Följande avskrivningstider är riktgivande beträffande kommunernas bestående aktiva Bokföringsnämndens kommunsektion rekommenderar att avskrivningstiderna görs så korta som möjligt, så att de kortaste exempeltiderna väljs om inte en längre avskrivningstid för en enskild nyttinghet finns speciella grunder. [2011]
Avskrivningstiden påverkas också av den avskrivningsmetod som tillämpas
Avskrivningstiden väljs normalt så att den blir kortare än den tid under vilken tillgången används för serviceproduktionen

	Lineär avskrivning	Restvärdesavskrivning
Immateriella tillgångar		
Utvecklingsutgifter	2 - 5 år*	rekommenderas inte
Immateriella rättigheter	5 - 20 år*	rekommenderas inte
Goodwill	2 - 5 år*	rekommenderas inte
Övriga utgifter med lång verkningstid		
Adb-program	2 - 5 år*	rekommenderas inte
Övriga	2 - 5 år*	rekommenderas inte
Materiella tillgångar		
Mark- och vattenområden	ingen avskrivningstid	
Byggnader och konstruktioner		
Förvaltnings- och institutionsbyggnader	20 - 50 år	5 % - 10 %
Fabriks- och produktionsbyggnader	20 - 30 år	10 % - 15 %
Ekonomibyggnader	10 - 20 år	15 % - 20 %
Fritidsbyggnader	20 - 30 år	10 % - 15 %
Bostadsbyggnader	30 - 50 år	5 % - 10 %
Fasta konstruktioner och anordningar		
Gator, vägar, torg och parker	15 - 20 år	15 % - 20 %
Broar, kajer och badinrättningar	10 - 30 år	10 % - 25 %
Övriga jord- och vattenkonstruktioner	15 - 30 år	10 % - 20 %
Vattendistributionsnät	30 - 40 år	7 % - 10 %
Avloppsnät	30 - 40 år	7 % - 10 %
Fjärrvärmenät	20 - 30 år	10 % - 15 %
Elledningar, transformatorer, utomhusbelysning	15 - 20 år	15 % - 20 %
Telefonnät, central och abonnentcentraler	10 - 12 år	20 % - 22 %
Naturgasnät	20 - 25 år	12 % - 15 %
Övriga rör- och kabelnät	15 - 20 år	15 % - 20 %
Maskinerier och anordningar vid el-, vatten- o dyl. verk	10 - 20 år	15 % - 25 %
Fasta lyft- och flyttanordningar	15 - 20 år	15 % - 20 %
Trafikregleringsanordningar	10 - 15 år	20 % - 25 %
Övriga fasta maskiner, anordningar och konstruktioner	10 - 15 år	20 % - 25 %
Maskiner och inventarier		
Fartyg av järn	15 - 20 år	15 % - 20 %
Fartyg av trä och andra flytande arbetsmaskiner	8 - 15 år	20 % - 27 %
Övriga transportmedel	4 - 7 år	25 % - 30 %
Övriga rörliga arbetsmaskiner	5 - 10 år	25 % - 30 %
Övriga tunga maskiner	10 - 15 år	20 % - 25 %
Övriga lätta maskiner	5 - 10 år	25 % - 30 %
Sjukhus-, hälsovårds- o.dyl. anordningar	5 - 15 år	20 % - 30 %
Adb-utrustning	3 - 5 år	30 % - 40 %
Övriga anordningar och inventarier	3 - 5 år	30 % - 40 %
Övriga materiella nyttingheter		
Naturresurser	avskrivning enligt användning	
Konst- och värdeföremål	ingen avskrivning	
Pågående nyanläggningar	ingen avskrivning	
Paceringar		
Aktier och andelar	ingen avskrivning	

*) kan av särskilda skäl vara högst 20 år

Exempel på beräkning av anskaffningsutgiften för bestående aktiva

Exempel 1

Urustning för datorklass i en skola		
Arbetsstationer	72 000,00	(utan moms)
Kabeldragning	3 500,00	(utan moms)
Skrivare	8 000,00	(utan moms)
Nätserver	10 800,00	(utan moms)
Transport	1 800,00	(utan moms)
Utbildning för ibruktagande	<u>(6 000,00)</u>	Kostnad i resultaträkningen, hör inte till anskaffningsutgiften
Anskaffningsutgift	96 100,00	
Erhållen statsandel	<u>-30 000,00</u>	
Egen anskaffningsutgift netto	<u><u>66 100,00</u></u>	Bas för avskrivningarna

Exempel 2

Pumpstation till vattenverket		
Förnödenheter	233 000,00	(utan moms)
Tjänster	46 000,00	(utan moms)
Maskincentralens interna fakturering	33 000,00	Innehåller inga interna bidrag
Den egna personalens arbetstimmar	<u>102 000,00</u>	
Anskaffningsutgift	<u><u>414 000,00</u></u>	Bas för avskrivningarna

Exempel 3

Kommunens hyreshus		
Byggnadsentreprenad	1 230 000,00	Inklusive moms
Egna gårdsarbeten	30 000,00	
Moms för egna arbeten	6 600,00	Moms på eget bruk
Avgift för byggnadstillstånd	5 500,00	Innehåller inga interna bidrag
Anskaffningsutgift	<u><u>1 272 100,00</u></u>	Bas för avskrivningarna

Exempel 4

Fastighet som erhållits genom donation		
	400.000	Till balansvärde kan antecknas fastighetens sannolika värde överlåtelsedagen*
Anskaffningsutgift	<u><u>400.000</u></u>	Bas för avskrivningar

* Se kapitel 2.2 ovan.

Allmän anvisning om avskrivningar enligt plan för kommuner

Bilaga 3a

Exempel på lineära planavskrivningar i bokföringen

a) planavskrivningar

Lineära avskrivningar, gruppens avskrivningstid 25 år

			Förvaltnings- och institutions- byggnader	Akkumulerad avskrivning Förvaltnings- och institutions- byggnader	Planavskrivningar
Anskaffningsutgift	1.1.20XX	7 500 000	7 500 000		
Akkumulerade avskrivningar		4 500 000		4 500 000	
Utgiftsrest		3 000 000			
Byggt kommundgård	1.7.20XX	3 090 000	3 090 000		
Planavskrivningar	31.12.20XX				
- på anskaffningsutgiften 1.1.20XX		300 000			
- på kommundgården 1/2år *)		61 800		361 800	361 800
Balansvärde		5 728 200			
Grundreovering av förvaltningsbyggnad	15.4.20XY	1 180 000	1 180 000		
Planavskrivningar	31.12.20XY				
- på anskaffningsutgiften 1.1.20XX		300 000			
- på kommundgården		123 600			
- på grundreoveringen 3/4 år *)		35 400		459 000	459 000
Balansvärde		6 449 200			

*) =Avskrivningarna för anskaffningsåret kan alternativt göras för hela året

b) transportmedel, en bil såld 20XY

Lineära avskrivningar, gruppens avskrivningstid 5 år

			Transportmedel Avskr.grupp 5 år	Akkumulerad avskrivning Transportmedel Avskr.grupp 5 år	Planavskrivning	Försäljning av bestående aktiva
Anskaffningsutgift	1.1.20XX	1 750 000	1 750 000			
Akkumulerade avskrivningar		962 500		962 500		
Utgiftsrest		787 500				
Köpt bil 1	1.7.20XX	90 000	90 000			
Planavskrivning	31.12.20XX					
- på anskaffningsutgiften 1.1.20XX		350 000		350 000	350 000	
- på bil 1 1/2 år **)		9 000		9 000	9 000	
Balansvärde		518 500				
Köpt bil 2	15.6.20XY	80 000	80 000			
Bytt bil 1 till bil 3	30.6.20XY					
Anskaffningsutgift för bil 3		150 000	150 000			
Bytesvärde för bil 1		60 000				60 000
Planavskrivning för bil 1 1/2 år		9 000 **)		9 000	9 000	
Utgiftsrest, bil 1		72 000	90 000	18 000		72 000
Bytesvärde		60 000				
Försäljningsförlust		-12 000				
Planavskrivningar	31.12.20XY					
- på anskaffningsutgiften 1.1.20XX		350 000		350 000	350 000	
- på bil 2 1/2 år ****)		8 000		8 000	8 000	
- på bil 3 1/2 år		15 000		15 000	15 000	
Försäljningsförlust		-12 000			12 000	12 000 ***)
Balansvärde		294 500				

**) avskrivningen för anskaffnings- och försäljningsåret kan också göras som avskrivning för hela året, varvid försäljningsresultatet ändras i motsvarande mån.

***) försäljningsvinsten kan redovisas som en rättelse till avskrivningarna eller under övriga intäkter
exceptionellt stora försäljningsvinster redovisas som extraordinära poster
försäljningsförlusten kan bokföras som en rättelse till avskrivningarna eller under övriga kostnader

****) avskrivningarna kan också göras för hela året eller för 6 månader

Exempel på restvärdesavskrivningar enligt plan i bokföringen

Förfarande med restvärdesavskrivningar

a) planavskrivningar på fasta konstruktioner och anordningar

			Gator, vägar, torg och parker	Planavskrivningar
Utgiftsrest	1.1.20XX	1 750 000	1 750 000	
Byggt parkområde Ur projektbokföringen	1.7.20XX	1 290 000	1 290 000	
Planavskrivningar	31.12.20XX	3 040 000		
15 % restvärdesavskrivning		456 000	456 000	456 000
	Balansvärde	2 584 000		
Köpt parkträd	15.4.20XY	580 000	580 000	
Planavskrivningar	31.12.20XY	3 164 000		
15 % restvärdesavskrivning		474 600	474 600	474 600
	Balansvärde	2 689 400		

b) planavskrivningar på inventarier

			Adb-utrustning	Planavskrivningar
Utgiftsrest	1.1.20XX	975 000	975 000	
Köpt datorer	1.7.20XX	90 000	90 000	
Planavskrivningar	31.12.20XX	1 065 000		
40 % restvärdesavskrivning		426 000	426 000	426 000
	Balansvärde	639 000		
Köpt lokalt nät	15.4.20XY	180 000	180 000	
Byte av dator	30.6.20XY			
Anskaffningsutgiften för ny dator		60 000	60 000	
Bytesvärde för gammal dator		6 000	6 000	
Planavskrivningar	31.12.20XY	873 000		
40 % restvärdesavskrivning		349 200	349 200	349 200
	Balansvärde	523 800		

Exempel på bokföring av tillgångar bland bestående aktiva

Laboratorieprovsapparat för hälsovårdscentralen	134 000,00 (utan moms)
Transport	3 350,00 (utan moms)
Försäkring	4 020,00
Installation	11 200,00 (utan moms)
Erhållen kassarabatt	-2 680,00 (utan moms)
Anskaffningsutgift	149 890,00
Erhållit statsandel	-70 000,00
Egen anskaffningsutgift netto	<u>79 890,00</u> Bas för avskrivningarna

Objekt:	Laboratorieprovsapparat
Lokaliseringssort:	Hälsovårdscentralen, Myrbacka
Ansvarig enhet:	Myrbacka social- och hälsovårdscentral
Leverantör:	Sjukvårdsutrustning ABC Ab
Identifikationsnummer:	12/4552

Bokföringsverifikat:	52/2252, 52/2331, 52/2400
Anskaffningsdatum:	1.7.20XX
Datum för ibruktagande:	10.8.20XX

Anskaffningsutgift, brutto:	149 890,00
Statsandel:	70 000,00
Återbetalningsskyldighet:	ingen
Avskrivningsmetod:	Lineära avskrivningar
Avskrivningstid:	10 år

Räkenskapsperiodens planavskrivning:	7 989,00	20XY
Ackumulerad planavskrivning:	11 983,50	20XX-20XY
Oavskriven anskaffningsutgift:	67 906,50	31.12.20XY

Uppgiften inskriven av:	Virtanen	5.7.20XX
Senaste förändring:	Virtanen	11.6.20XY
Senaste adb-uppdatering:		5.1.20XZ

Allmän anvisning om avskrivningar enligt plan för kommuner

Bilaga 5

Exempel på behandling av avskrivningar som överskrider planen

Lineära avskrivningar, gruppens avskrivningstid 25 år

			Förvaltnings- och institutionsbyggnader	Akkumulerade avskrivningar Förvaltnings- och institutionsbyggn.	Plan- avskrivningar	Ökning/minskning av avskr.differens	Akkumulerad avskrivningsdifferens	Förändring i investeringsreserv (resultaträkningen)
Byggt kommungård	1.7.20XX	3 090 000	3 090 000					
Använt investeringsreserv		2 000 000				2 000 000	2 000 000	2 000 000
Intäktsföring av investeringsreserven								
Planavskrivningar	31.12.20XX							
- på kommungården 1/2 år		61 800		61 800	61 800			
- avskr. på kommungården utöver plan		61 800				61 800	61 800	
Balansvärde		3 028 200						
Planavskrivningar	31.12.20XY							
- på kommungården		123 600		123 600	123 600			
- avskr. på kommungården utöver plan		123 600				123 600	123 600	
Balansvärde		2 904 600						

Resultaträkning 20XX

Planavskrivningar	-61 800
Ändring av investeringsreserv	2 000 000
Ökning av avskrivningsdifferens	-1 938 200

Balansräkning

Byggnader	3 028 200
Akkumulerad avskrivningsdifferens	1 938 200

Restvärdesavskrivningsmetodens avskrivningsprocenter

Användningstider 3-60 år och skrotvärden 2-30 %

Restvärdesavskrivningsprocenten räknas enligt följande formel:

$$p = 100 * \left(1 - \sqrt[n]{\frac{R}{100}}\right)$$

där p = avskrivnings-%,
 n = användningstid,
 R = skrotvärde-%

Skrotvärde %/ Användningstid (år)	2 %	5 %	10 %	15 %	20 %	25 %	30 %
3	73	63	54	47	42	37	33
4	62	53	44	38	33	29	26
5	54	45	37	32	28	24	21
6	48	40	32	27	24	21	18
7	43	35	28	24	21	18	16
8	39	31	25	21	18	16	14
9	35	28	23	19	16	14	13
10	32	26	21	17	15	13	11
11	30	24	19	16	14	12	10
12	28	22	17	15	13	11	9
13	26	21	16	14	12	10	9
14	24	19	15	13	11	9	8
15	23	18	14	12	10	9	8
16	22	17	14	11	10	8	7
17	21	16	13	11	9	8	7
18	20	15	12	10	9	7	6
19	19	15	11	10	8	7	6
20	18	14	11	9	8	7	6
21	17	13	10	9	7	6	6
22	16	13	10	8	7	6	
23	16	12	10	8	7	6	
24	15	12	9	8	6	6	
25	15	11	9	7	6		
26	14	11	8	7	6		
27	13	10	8	7	6		
28	13	10	8	7	6		
29	13	10	8	6			
30	12	9	7	6			
35	11	8	6				
40	9	7	6				
45	8	6					
50	7	6					
55	7						
60	6						

Det oavskrivna kapitalets värde som en funktion av avskrivningar och tid vid tillämpning av restvärdesavskrivningsmetoden

År	6 %	8 %	10 %	12 %	15 %	18 %	25 %	30 %	35 %	40 %
1	94,00	92,00	90,00	88,00	85,00	82,00	75,00	70,00	65,00	60,00
2	88,36	84,64	81,00	77,44	72,25	67,24	56,25	49,00	42,25	36,00
3	83,06	77,86	72,90	68,14	61,41	55,13	42,18	34,30	27,46	21,60
4	78,07	71,63	65,61	59,97	52,20	45,21	31,64	24,01	17,85	12,96
5	73,39	65,90	59,04	52,77	44,37	37,07	23,73	16,80	11,60	7,76
6	68,99	60,63	53,14	46,44	37,71	30,40	17,79	11,76	7,54	4,66
7	64,84	55,78	47,82	40,86	32,05	24,92	13,34	8,23	4,90	3,80
8	60,95	51,32	43,04	35,96	27,24	20,44	10,01	5,76	3,18	1,68
9	57,29	47,21	38,74	31,65	23,16	16,76	7,50	4,03	2,07	1,00
10	53,86	43,43	34,86	27,85	19,68	13,74	5,63	2,82	1,34	0,60
11	50,62	39,96	31,38	24,50	16,73	11,27	4,22	1,97	0,87	
12	47,59	36,76	28,24	21,56	14,22	9,24	3,16	1,38	0,57	
13	44,73	33,82	25,40	18,98	12,09	7,57	2,37	0,97	0,37	
14	42,05	31,12	22,83	16,70	10,27	6,21	1,78	0,67	0,24	
15	39,53	28,63	20,58	14,69	8,73	5,09	1,33			
16	37,15	26,33	18,53	12,93	7,42	4,17	1,00			
17	34,92	24,23	16,67	11,38	6,31	3,42	0,75			
18	32,83	22,25	15,00	10,01	5,36					
19	30,86	20,51	13,50	8,81	4,56					
20	29,01	18,37	12,15	7,75						
21	27,27	17,35	10,91	6,82						
22	25,63	15,97	9,84	6,00						
23	24,08	14,69	8,86	5,28						
24	22,65	13,51	7,97	4,65						
25	21,29	12,43	7,18							
26	20,01	11,44	6,46							
27	18,87	10,52								
28	17,68	9,68								
29	16,62	8,91								
30	15,62	8,19								
31	14,69									
32	13,80									
33	12,98									
34	12,20									
35	11,46									
36	10,13									
37	9,52									

BELOPP SOM SKALL AVSKRIVAS: 100,00

T.ex: vid en avskrivnings-% på 15 %, finns det kvar 23,16 efter 9 år.

Värdeminskningen vid restvärdesavskrivningar

År	6 %	8 %	10 %	12 %	15 %	18 %	25 %	30 %	35 %	40 %
1	6,00	8,00	10,00	12,00	15,00	18,00	25,00	30,00	35,00	40,00
2	11,64	15,36	19,00	22,56	27,75	32,76	43,75	51,00	57,25	64,00
3	16,95	22,14	27,10	31,86	38,59	44,87	57,82	65,70	72,54	78,40
4	21,93	28,36	34,39	40,03	47,80	54,79	68,36	75,99	82,15	87,04
5	26,61	34,09	40,96	47,23	55,63	62,93	76,27	83,20	88,40	92,22
6	31,02	39,37	46,86	53,56	62,29	69,60	82,21	88,24	92,46	95,34
7	35,16	44,22	52,18	59,14	67,95	75,08	86,66	91,77	95,10	97,20
8	39,05	48,68	56,96	64,04	72,75	79,56	89,99	94,24	96,82	98,32
9	42,71	52,79	61,26	68,36	76,84	83,24	92,49	95,97	97,93	98,99
10	46,14	56,57	65,14	72,15	80,32	86,26	94,37	97,18	98,66	99,40
11	49,38	60,04	68,62	75,50	83,27	88,73				
12	52,41	63,24	71,76	78,44	85,78	90,76				
13	55,27	66,18	74,59	81,03	87,91	92,42				
14	57,95	68,88	77,13	83,30	89,73	93,79				
15	60,48	71,37	79,41	85,31	91,27	94,91				
16	62,85	73,67	81,47	87,07	92,58					
17	65,08	75,77	83,33	88,62	93,69					
18	67,17	77,71	85,00	89,99	94,64					
19	69,14	79,49	86,50	91,19						
20	70,99	81,13	87,85	92,25						
21	72,73	82,64	89,06	93,18						
22	74,37	84,03	90,16	94,00						
23	75,91	85,33	91,14							
24	77,35	86,49	92,03							
25	78,71	87,57	92,82							
26	79,99	88,56								
27	81,19	89,48								
28	82,32	90,32								
29	83,38	91,10								
30	84,38	91,81								
31	85,32									
32	86,20									
33	87,02									
34	87,80									
35	88,53									

BELOPP SOM SKALL AVSKRIVAS: 100,00

Statsandelens effekt på medlemskommunernas andelar i grundkapitalet och i nettoförmögenheten vid investeringar i en samkommun

Exempel A:

Medlemskommunernas statsandelsprocenter är olika stora
Medlemskommunerna deltar i investeringens finansiering
i förhållande till andelarna i grundkapitalet
Andelarna i grundkapitalet justeras till riktiga belopp
Samkommunsandelarna behöver inte motsvara andelarna
i grundkapitalet

Samkommunens grundkapital 1.1. 200.000,-

Andelar i grundkapitalet 1.1. : medlemskommuna A (60 %), medlemskommun B (40 %)

Samkommunens investeringar 1.1. - 31.12. 100.000,-

Samkommunernas statsandelsprocenter: A (25 %) ja B (50 %)

Förklaringar till transaktionerna:

IB = Ingående balans

1) Samkommunens investeringsutgift

2) Investeringens statsandelar

Medlemskommun A:s andel: $100000 \cdot 60\% \cdot 25\% = 15000$

Medlemskommun B:s andel: $100000 \cdot 40\% \cdot 50\% = 20000$

Statsandelar totalt 35000

3) Medlemskommunernas investeringar i grundkapitalet

3a) Medlemskommun A:s investering: $100000 \cdot 60\% - 15000 = 45000$

3b) Medlemskommun B:s investering: $100000 \cdot 40\% - 20000 = 20000$

Investeringar i grundkapitalet totalt 65000

4) Justering av värdet på andelarna i grundkapitalet i samkommunens bokföring

Grund- Ny fördelning av

kapital grundkapitalet

265000 159000

265000 106000

Andelar i grundkapitalet 31.12.

Medlemskommun A:s andel: $(120000+45000+15000)/300000(\%) = 60,0\%$

Medlemskommun B:s andel: $(80000+20000+20000)/300000(\%) = 40,0\%$

Samkommunens bokföring

	Penningkonto		Byggnader		Grundkapitalandel medlemskommun A		Grundkapitalandel medlemskommun B	
IB			200000		120000		80000	
1)	100000		100000					
2)	35000			35000				
3a)	45000				45000			
3b)	20000						20000	
4)					6000		6000	

Medlemskommun A:s bokföring

	Penningkonto	Andelar i samkommun
IB		120000
3a)	45000	45000
3b)		

Medlemskommun B:s bokföring

	Penningkonto	Andelar i samkommun
IB		80000
3b)	20000	20000

Väsentliga ändringar i medlemskommunens grundkapitalandel redovisas i noterna till kommunens bokslut.

Noterna till samkommunens bokslut skall innehålla en utredning över grundkapitalets fördelning mellan medlemskommunerna.

Allmän anvisning om avskrivningar enligt plan för kommuner

Bilaga 9 2(2)

Statsandelens effekt på medlemskommunernas andelar i grundkapitalet och i nettoförmögenheten vid investeringar i en samkommun

Exempel B:

Medlemskommunernas statsandelsprocenter är olika stora

Medlemskommunerna deltar i finansieringen av investeringarna i relation till andelarna i grundkapitalet

Andelarna i grundkapitalet justeras inte på basen av statsandelen

- IB Samkommunens grundkapital 1.1. 200.000,-
Andelar i grundkapitalet 1.1. : medlemskommuna A (60 %), medlemskommun B (40 %)
- 2) Samkommunens investeringar 1.1. - 31.12. 100.000,-
- 3) Samkommunernas statsandelsprocenter: A (25 %) ja B (50 %)

Samkommunens bokföring

	Penningkonto	Byggnader	Grundkapitalandel medlemskommun A	Grundkapitalandel medlemskommun B
IB		200000	120000	80000
1)	100000	100000		
2)	35000	35000		
3a)	45000		45000	
3b)	20000			20000

Medlemskommun A:s bokföring

	Penningkonto	Andelar i samkommun
IB		120000
3a)	45000	45000
3b)		

Medlemskommun B:s bokföring

	Penningkonto	Andelar i samkommun
		80000
	20000	20000

Förklaringar till transaktionerna:

IB = Ingående balans

1) Samkommunens investeringsutgift

2) Investeringens statsandelar

Medlemskommun A:s andel: $100000 \cdot 60\% \cdot 25\%$ 15000Medlemskommun B:s andel: $100000 \cdot 40\% \cdot 50\%$ 20000

Statsandelar totalt 35000

3) Medlemskommunernas placeringar i grundkapitalet

3a) Medlemskommun A:s placering: $100000 \cdot 60\% - 15000$: 450003b) Medlemskommun B:s placering: $100000 \cdot 40\% - 20000$: 20000

Placeringar i grundkapitalet totalt 65000

Andelar i grundkapitalet 31.12.

Andelar i grundkapitalet, %

Medlemskommun A:s andel av grundkapitalet: $(120000+45000)/265000(\%) = 62,3 \%$ Medlemskommun B:s andel av grundkapitalet: $(80000+20000)/265000(\%) = 37,7 \%$

Grund kapital	Ny fördelning av grundkap.
265000	165000
265000	100000
	265000