

BOKFÖRINGSNÄMNDENS KOMMUNSEKTION
Arbets- och näringsministeriet

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

Helsingfors 2016
ISBN 978-952-293-522-9 (pdf)

Fjärde reviderade upplagan
Helsingfors 2017
ISBN 978-952-293-522-9 (pdf)
© Finlands Kommunförbund

Finlands Kommunförbund
Andra linjen 14
PB 200
00101 Helsingfors
Tfn (09) 7711
www.kommunforbundet.fi

ARBETS- OCH NÄRINGSMINISTERIETS
Bokföringsnämndens kommunsektion
Helsingfors 22.11.2016

ALLMÄN ANVISNING OM AVSKRIVNING ENLIGT PLAN FÖR KOMMUNER OCH SAMKOMMUNER

Innehållsförteckning.....	3
1 Inledning.....	5
1.1 Avsikten med den allmänna anvisningen	5
1.2 Stadganden gällande avskrivningar och kommunsektionens tillämpningsdirektiv	5
1.2.1 Bokföringslagens allmänna principer, definitioner av bokslutsposter, bestämmelser om värdering och periodisering samt kommunsektionens tillämpningsdirektiv	5
1.2.2 Stadganden och anvisningar gällande bokslutsinformationen	7
1.3 Begreppsdefinitioner	8
1.4 Samfund där kommunen har bestämmanderätt.....	10
2 Fastställande av bas för avskrivningarna.....	11
2.1 Aktivering av en tillgångs anskaffningsutgift.....	11
2.2 Anskaffningsutgiften för bestående aktiva	12
2.3 Värdejusteringar.....	13
2.3.1 Uppskrivningar	13
2.3.2 Nedskrivningar.....	14
2.3.2.1 Allmänt.....	14
2.3.2.2 Materiella och immateriella tillgångar	14
2.3.2.3 Placeringar	15
2.4 Restvärde.....	15
2.5 Anskaffningsutgift som täckts med bidrag, statsandel eller annan finansieringsandel	16
2.6 Upplösning av en investeringsreserv eller -fond	17
2.7 Utgifter för ombyggnad av bestående aktiva	17
2.8 Anskaffningar av ringa värde.....	18
2.9 Immateriella tillgångar.....	18
2.10 Kapitalrabatt och emissionsutgifter för lån.....	19
3 Avskrivningsplan.....	19
3.1 Upprättande av avskrivningsplan.....	19
3.2 Avskrivningstid.....	20
3.2.1 Avskrivningstidens längd.....	20
3.2.2 Påbörjande av avskrivningar	21
3.3 Avskrivningsmetod	21
3.4 Gruppering av avskrivningsobjekt	23
3.5 Ändring av avskrivningsplan	24
3.5.1 Ändrade förväntningar	24
3.5.2 Uppkomsten av koncernförhållande	25
3.5.3 Ändringar i kommunindelningen	25
3.5.4 Upplösning av bolag som ägs av en samkommun eller kommun.....	26
3.5.5 Affärsverk som grundas av en kommun eller en samkommun.....	26
3.5.6 Grundande av affärsverks- eller annan samkommun.....	26
3.5.7 Bolagisering av verksamhet.....	27
4 Avskrivningar som överskrider planen.....	28
5 Överlåtelse av tillgångar som hör till bestående aktiva.....	29

6 Bokföring av bestående aktiva.....	30
6.1 Bokföring av tillgångar som ska kostnadsföras genom avskrivningar	30
6.2 Bokföring av tillgångar som inte är föremål för avskrivningar	31
6.3 Bokföring av tillgångar som ska upptas som årskostnader.....	31
7 Uppgifter om bestående aktiva i bokslutet.....	32
7.1 Resultaträkningen	32
7.2 Balansräkningen.....	32
7.3 Noter	32

Bilagor

Bilaga 1.	Exempel på planenliga avskrivningstider och metoder.....	33
Bilaga 2.	Exempel på beräkning av anskaffningsutgiften för bestående aktiva.....	34
Bilaga 3 a.	Exempel på lineära planavskrivningar i bokföringen.....	35
Bilaga 3 b.	Exempel på restvärdesavskrivningar enligt plan i bokföringen.....	36
Bilaga 4.	Exempel på bokföring av tillgångar bland bestående aktiva.....	37
Bilaga 5.	Exempel på behandling av avskrivningar som överskrider planen.....	38
Bilaga 6.	Restvärdesavskrivningsmetodens avskrivningsprocent.....	39
Bilaga 7.	Det oavskrivna kapitalets värde som en funktion av avskrivningar och tid vid tillämpning av restvärdesavskrivningsmetoden.....	40
Bilaga 8.	Åldersavdrag med hjälp av restvärdesprocenter.....	41
Bilaga 9.	Den inverkan statsandelen har på medlemskommunernas grundvärdeskapitaldelar och andelar av nettotillgångar i projekt för att grunda en samkommun.....	42

1 Inledning

1.1 Avsikten med den allmänna anvisningen

Bokföringslagen iakttas i tillämpliga delar i kommunens bokföring. Bokföringsnämndens kommunsektion ger anvisningar om hur bestämmelserna i bokföringslagen ska tillämpas. Dessa anvisningar hör till de normer för god bokföringssed som enligt 1 kap. 3 § i bokföringslagen ska 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 kommunerna. En enskild kommun kan av grundade orsaker avvika från de givna anvisningarna. I så fall ska en redogörelse över väsentliga avvikelser ges i noterna. Med kommun avses nedan i anvisningen även samkommun om inget annat anges.

Denna allmänna anvisning ersätter kommunsektionens allmänna anvisning om avskrivningar enligt plan för kommuner och samkommuner från 15.11.2011. Anvisningen ska tillämpas senast från början av räkenskapsåret 2017, men den får tillämpas redan på bokslutet för föregående räkenskapsperiod under förutsättning att avskrivningsplanen har justerats innan bokslutet för räkenskapsperioden har godkänts av kommunstyrelsen¹. [2016]

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

I senaste reform (L 1620/2015) av nu gällande bokföringslag (1336/1997, BFL) ingår bl.a. följande skillnader i förhållande till tidigare lagstiftning:

- 5 kap. 5 a § i bokföringslagen om bestämmer att periodiseringen av anskaffningsutgiften för immateriella rättigheter inte längre har en lagbestämd maximal längd.
- Bestämmelserna i 5 kap.8 § i bokföringslagen om periodiseringen av forskningsutgifter och andra utgifter med lång verkningstid har ändrats.

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

Väsentlighet som en bokslutsprincip

En omständighet som framgår av bokslutet eller verksamhetsberättelsen är väsentlig då utelämnande av eller felaktigheter i den rimligen kan förväntas påverka de beslut som användarna fattar på grundval av bokslutet och verksamhetsberättelsen. Även om en omständighet i sig är oväsentlig ska väsentlighetsbedömningen avse helheten, om flera liknande omständigheter föreligger. Särskild vikt ska ges sådana omständigheter som är mycket väsentliga för en riktig och tillräcklig bild. (BFL 3:2

1

se högsta förvaltningsdomstolens avgörande 17.1.2012/32 HFD:2012:2 om ändring av avskrivningsplan

§) Väsentlighetsprincipen står i relation till den bokföringsskyldiges storlek och till verksamhetens art och karaktär. [2016]

Övriga allmänna bokslutsprinciper

Enligt 3 kap. 3 § 1 mom. i bokföringslagen ska följande principer följas när bokslutet och verksamhetsberättelsen görs upp samt vid ingående av balans:

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

Försiktighet vid upprättandet av balansräkningen som nämns i punkt 4 ovan innebär särskilt att man i bokslutet och verksamhetsberättelsen beaktar

- endast sådana vinster som har realiserats under räkenskapsperioden
- alla avskrivningar och nedskrivningar av aktiva
- uppskrivningar av skulder
- alla förutsebara förpliktelser och möjliga förluster som har uppkommit under den avslutade räkenskapsperioden eller tidigare räkenskapsperioder, även om de blir kända först efter räkenskapsperiodens utgång. (BFL 3:3.2 §)

När det är fråga om en sådan väsentlig omständighet som avses i 3 kap. 2 a § i bokföringslagen får avvikelser från principen i 1 och 2 mom. göras endast av särskilda skäl. En sådan avvikelse ska basera sig på lag eller på en bestämmelse eller föreskrift som utfärdats med stöd av lag. Noterna ska innefatta en redogörelse för grunderna till avvikelsen och en beräkning av hur avvikelsen påverkar 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 kompletterat bokföringslagens definition av begreppet bestående aktiva i den allmänna anvisningen för hur kommunens och samkommunens balansräkning görs upp så att kommunens bestående aktiva utgörs av immateriella och materiella tillgångar vilkas stadigvarande verkningstid omfattar flera räkenskapsperioder samt aktier och andelar i sektorinvesteringar och övriga placeringar, oberoende av om tillgångarna och placeringarna är avsedda att ge inkomst eller inte. Utvidgningen av begreppet bestående aktiva är motiverat eftersom avsikten med anskaffning av produktionsfaktorer till kommunens serviceproduktion inte nödvändigtvis är att skapa inkomster, utan att producera basservice, som antingen på basen av lag och/eller fullmäktiges beslut finansieras med skattemedel.

4:5 § *Anskaffningsutgift*

Till anskaffningsutgifter räknas de direkta utgifterna för anskaffning och tillverkning av en tillgång.

En rimlig andel av de indirekta utgifterna för anskaffning och tillverkning får räknas in i anskaffningsutgiften för en tillgång, till den del som dessa utgifter hänför sig till produktionsperioden. Dessa indirekta utgifter ska kunna redas ut med hjälp av kostnadskalkyl eller -kalkyler. [2016]

Enligt kommunsektionens allmänna anvisning om upprättande av balansräkning för kommuner och samkommuner är utgifter vilka enligt denna paragraf kan aktiveras är i allmänhet av lagerhantering och övrig materialhantering förorsakade fasta utgifter, produktionsledningens löner och socialutgifter, utgifter för produktionsanläggningars administration såsom försäkringsavgifter samt avskrivningar på tillgångar bland bestående aktiva som används i produktionen. De fasta utgifter som aktiveras ska vara typiska för produktionsverksamhet. Tillgångar som producerats för den egna verksamheten kan innefatta såväl materiella som immateriella tillgångar. [2016]

Ränteutgifter för ett lån som kan hänföras till produktionen av en nyttinghet och dess produktionsperiod kan inkluderas i anskaffningsutgiften. [2016]

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

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 redogörs i kapitel 2 *Bestående aktiva* för grunderna för indelning av materiella och immateriella tillgångar och placeringar. Detaljerade anvisningar om balansspecifikationerna ges i ovan nämnda allmänna anvisning från kommunsektionen.

Detaljerade anvisningar om noter gällande avskrivningar och bestående aktiva ges i kommunsektionens allmänna anvisning om noter till bokslutet för kommuner och samkommuner.

1.3 Begreppsdefinitioner

Bestående aktiva

Bestående aktiva är sådana poster som är avsedda att stadigvarande ge intäkter eller vara produktionsfaktorer under flera räkenskapsperioder. Kommunens bestående aktiva utgörs av immateriella och materiella tillgångar vilkas stadigvarande verkningstid omfattar flera räkenskapsperioder samt aktier och andelar i sektorinvesteringar och övriga placeringar, oberoende av om tillgångarna och placeringarna är avsedda att ge inkomst eller inte.

Anskaffningsutgift

Till anskaffningsutgifter räknas de direkta utgifterna för anskaffning och tillverkning av en tillgång. Till anskaffningsutgifter kan räknas ränteavgifter och en rimlig del av de direkta utgifterna för anskaffning och tillverkning. [2016]

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 plan-avskrivningar.

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 skattemässiga skäl föreligger kan avskrivningar som överstiger avskrivningsplanen göras i bokslutet.²[2016]I kommunens bokslut kan avskrivningar som överskrider avskrivningsplanen göras då en investeringsreserv tidigare har gjorts för investeringens anskaffningsutgift.

Summan av avskrivningarna enligt plan och förändringen av avskrivningsdifferensen kallas räkenskapsperiodens totalavskrivningar.

Avskrivningsdifferens och förändring av den

De avskrivningar som överskrider planen upptas i resultaträkningen som förändring i avskrivningsdifferensen. Avskrivningar som överskrider planen vilka ska upptas i balansräkningen benämns avskrivningsdifferens.

2

En sådan bokföringsskyldig vars verksamhet baserar sig på besittning av fastighet skriva av anskaffningsutgiften för anläggningstillgångar och andra utgifter med lång verkningstid utan någon på förhand uppgjord plan under förutsättning att man i avskrivningarna iakttar kontinuitet och konsekvens. Detta berättigar till avvikelser från aktiveringsskyldigheten när en utgift väntas generera inkomst under flera räkenskapsperioder och inte heller från den maximala avskrivningstiden (BFL 5:12.2§). [2016]

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 räkenskapsperiod.³ Om en ackumulerad avskrivningsdifferens till sitt totalbelopp skulle vara negativ, upptas den inte i bokslutet.⁴

Nedskrivning

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

I kommunens eller samkommunens bokslut upptas nedskrivningar på mark- och vattenområden bland bestående aktiva, aktier och andelar bland bestående aktiva samt konstföremål vilka bokförts bland bestående aktiva. En tilläggsavskrivning som görs för en immateriell eller en materiell tillgång som är föremål för avskrivning enligt plan på grund av att avskrivningsplanen har ändrats på ett väsentligt sätt antecknas i planen som en avskrivning enligt planen. Om tillgången som är föremål för avskrivningen dock till exempel helt förstörs i en eldsvåda eller om tillgångens inkomstförväntningar väsentligen förändras eller helt försvinner på grund av tillgångens ändrade användningssyfte presenteras kostnadsföringen i resultaträkningen skilt som en nedskrivning. [2016]

Frivillig reserv

För en kommun kan i fråga främst komma en investeringsreserv som får bildas mot anskaffningsutgiften för en tillgång bland bestående aktiva. Det objekt som ska täckas med investeringsreserven 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 reserveringsmöjligheterna från räkenskapsperiodens överskott utöver räkenskapsperiodens resultat genom att upplösa reserver eller fonder eller genom att minska en avskrivningsdifferens⁵. 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.

3

Se fotnot 47 i den allmänna anvisningen om upprättande av balansräkning för kommuner och samkommuner.

4

Enligt den allmänna anvisningen för upprättande av balansräkning för kommuner och samkommuner kan kommunens grundkapital förhöjas med överföringar från frivilliga reserveringar, andra egna fonder eller överskottet från tidigare räkenskapsperioder. Överföringarna till grundkapitalet kan grunda sig på upplösning av investeringsreserver eller fonder i stället för en intäktsföring av dem, eller så kan överföringen göras från överskott från tidigare räkenskapsperioder. [2016]

5

Angående reserveringsmöjligheter se den allmänna anvisningen om upprättande av resultaträkning för kommuner och samkommuner och kapitlet *Ändringar i frivilliga reserver*.

I ett affärsverk kan en investeringsreservering göras enligt affärsverkets egna överskottsvisande resultat dock till högst beloppet av kommunens eller samkommunens överskottsposter. Till överskottsposterna räknas kommunens eller en samkommunens överskott eller underskott för räkenskapsperioden och överskottet eller underskottet för tidigare räkenskapsperioder samt kommunens eller samkommunens egna fonder. Uppskrivningsfonden räknas inte som en överskottspost, eftersom behandlingen av dessa fonders medel som överskott skulle innebära att uppskattade, men ännu inte realiserade överlåtelsevinster inom bestående aktiva överförs till reserveringarna. [2016]

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 och då kan de i affärs- eller näringsverksamheten i fråga göra frivilliga reserver enligt näringskattelagen⁶.

Enligt 5:15 § i bokföringslagen får i bokslutet överföring göras till investerings-, drifts- och andra sådana skattemässiga reserver. Denna reserv kallas för skattemässig reserv-

Grunden för en skattemässig 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. I kommunen görs reserver i huvudsak inte av skattemässiga skäl, och därför kallas reserverna frivilliga reserver. [2016]

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. Restvärdemetoden för avskrivningar tillämpas i huvudsak på beskattningens avskrivningar⁷.

1.4 Samfund där kommunen har bestämmanderätt

Enligt 5:12.2 § i bokföringslagen kan ett bolag, vars verksamhet baserar sig på besittning av fastighet skriva av anskaffningsutgiften för anläggningstillgångar och andra utgifter med lång verkningstid utan någon på förhand uppgjord plan under förutsättning att man i avskrivningarna iakttar kontinuitet och konsekvens. Ifrågavarande undantag från skyldigheten att göra avskrivningar enligt plan kan dock endast tillämpas på ett sådant bolag eller en sådan annan sammanslutning vars aktie

6

Se Allmän anvisning för upprättande av balansräkning för kommuner och samkommuner och Allmän anvisning om upprättande av resultaträkning för kommuner och samkommuner

7

Se kapitel 6.2 i den allmänna anvisningen för upprättande av balansräkning för kommuner och samkommuner och kapitel 11.2 i den allmänna anvisningen om upprättande av resultaträkning för kommuner och samkommuner om kommunen och samkommunens inkomstskattskyldighet

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 koncernkoncernens bokslut⁸. Undantaget gäller inte andra bolag eller samfund fastän deras verksamhet skulle basera sig på innehav av fastigheter⁹. [2016]

Samfund som är befriade från skyldigheten att göra avskrivningar enligt plan ska 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 bestämmelserna i bokföringslagens 5 kapitel om maximala avskrivningstider ska tillämpas även om ingen avskrivningsplan upprättas. Ovan nämnda bokföringsskyldiga ska också följa andra bestämmelser i bokföringslagens 5 kapitel¹⁰.

Ett fastighetsdottersamfund 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 ska avskrivas är väsentligt ur koncernbalansens synvinkel och om de bokförda avskrivningarna väsentligt avviker från avskrivningarna enligt den avskrivningsplan som tillämpas av kommunen¹¹. Planavskrivningarna beräknas enligt denna allmänna anvisning. Enligt väsentlighetsprincipen och principen om ekonomiskt tänkande kan olika avskrivningsplaner inom en koncern kvarstå utan att de förenhetligas i samband med sammanställningen. [2016]

2 Fastställande av bas för avskrivningarna

2.1 Aktivering av en tillgångs anskaffningsutgift

Enligt BFL 5:5.1 § ska anskaffningsutgiften för materiella tillgångar som hör till bestående aktiva och som förväntas ge avkastning under flera räkenskapsperioder aktiveras och tas upp under sin verkningstid som kostnad genom avskrivningar enligt plan. (*avskrivning*). Återstoden av anskaffningsutgiften som minskats med avskrivningen för räkenskapsperioden bokförs i bestående aktiva i balansräkningen (*aktivering*). [2016]

8

Se den allmänna anvisningen om upprättande av koncernbokslut för kommuner och samkommuner

9

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.

10

Se bokföringsnämndens utlåtande 1805/2007 om Bokföring av anskaffningsutgiften för bestående aktiva som utgifter enligt BFL 5:12 § utan avskrivningsplan.

11

Tidigare fick en förening och en stiftelse avskriva anskaffningsutgiften för bestående aktiva under deras verkningstider utan plan som gjorts upp på förhand. Enligt den nya bokföringslagen har denna undantagsmöjlighet begränsats att gälla endast naturliga personer och bokföringsskyldiga vars verksamhet baserar sig på besittning av fastigheter och gäller alltså inte längre föreningar och stiftelser. Avskrivningsunderskott som tidigare ackumuleras ska alltså korrigeras.

Se även den allmänna anvisningen för upprättande av koncernbokslut [2016]

Enligt BFL 5:5a.1 § ska anskaffningsutgiften för koncessioner, patent, licenser, varumärken och motsvarande rättigheter och tillgångar som hör till de immateriella tillgångarna aktiveras om rätten uppskattas generera inkomst under flera räkenskapsperioder. Om den bokföringsskyldige själv har skapat en sådan immateriell rättighet som avses i 1 mom. får anskaffningsutgiften för denna aktiveras med iakttagande av försiktighet, under förutsättning att rättigheten väntas generera inkomst under flera räkenskapsperioder. En aktiverad anskaffningsutgift ska avskrivas enligt plan under sin verkningstid. [2016]

Grundläggnings- och forskningsutgifter upptas som kostnad under räkenskapsperioden (BFL 5:7–8 §). Utvecklingsutgifter får aktiveras med iakttagande av särskild försiktighet. Aktiverade utvecklingsutgifter ska avskrivas enligt plan under sin verkningstid. Om den bokföringsskyldige inte kan uppskatta verkningstiden på ett tillförlitligt sätt, ska utvecklingsavgifterna avskrivas under högst 10 år. Utvecklingsavgifter får inte aktiveras som andra utgifter med lång verkningstid. [2016]

Kommunerna tillämpar inte bestämmelsen om upptagande av tillgångar som förvärvats genom finansiella leasingavtal enligt BFL 5:5 b §, enligt vilken leasingtagaren får ta upp tillgångarna som om de hade köpts¹². [2016]

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 direkta 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. 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 direkta utgifterna för tillverkningen, vilka bör kunna utredas genom bokföring på basis av bokföringsverifikat eller genom en kostnadskalkyl.

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 ska räknas in i anskaffningsutgiften. Också till utgifterna hörande frakter och avgifter för byggnadstillstånd k kan inkluderas i anskaffningsutgiften¹³.

Löne- jämte socialkostnader för de personer bland kommunens anställda som tillverkar bestående aktiva kan inkluderas i anskaffningsutgiften om de arbetsprestationer som

12

Se Allmän anvisning för upprättande av balansräkning för kommuner och samkommuner

13

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

dessa personer har använt för tillverkningen i bokföringen har hänförs 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 indirekta utgifterna som sammanhänger med anskaffning och tillverkning av en tillgång är väsentligt jämfört med de rörliga utgifterna, får också de indirekta 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. De indirekta utgifterna ska kunna redas ut med hjälp av kostnadskalkyl eller -kalkyler. [2016 Ränteutgifter för ett lån som kan hänföras till produktionen av en nyttighet och dess produktionstid kan inkluderas i anskaffningsutgiften. (BFL 4:5.3 §) [2016]]

I kommunernas bokföring kan tillverkningens indirekta utgifter och ränteutgifter beaktas som en del av anskaffningsutgiften bara om särskilda skäl föreligger. I så fall iaktas bokföringsnämndens allmänna anvisning beträffande aktivering av till anskaffning och tillverkning av en tillgång hörande fasta utgifter.

Enligt BFL 5:19 § överförs en tillgång 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.

Om en bebyggd fastighet har förvärvats med ett ospecificerat köpebrev eller annat motsvarande förvärv, ska man enligt principen om skild värdering (BFL 3:3.1 § punkt 7) 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 i fall där det inte föreligger några användningsbegränsningar. Det är skäl att den valda metoden tillämpas bestående och enhetligt. Om en donerad byggnad kan användas för kommunens serviceproduktion eller om den ger inkomst, ska byggnadens värde tas upp i balansräkningen. För en donerad byggnad ska en avskrivningsplan göras upp och byggnaden ska avskrivas under sin verkningstid. Egendom som erhållits som donation och vars disponering och kapitaltillväxt förknippas med villkor i ett avtal, testamente eller gåvobrev tas upp som i en egen balanspost – *Donationsfondernas medel*.¹⁴[2016]

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. En mängd som motsvarar uppskrivningen ska bokföras i uppskrivningsfonden som ingår

i det egna kapitalet. Om uppskrivningen visar sig vara ogrundad ska den hävas och uppskrivningsfonden sänkas på motsvarande sätt. [2016]¹⁵

2.3.2 Nedskrivningar

2.3.2.1 Allmänt

Enligt de allmänna bokslutsprinciperna ska varje tillgång och annan post som tas upp bland posterna i balansräkningen värderas för sig (BFL 3:3.1 § punkt 7). Om den sannolika framtida inkomsten eller värdet för serviceproduktionen av en tillgång eller investering som hör till bestående aktiva beräknas bli varaktigt mindre än den ännu oavskrivna anskaffningsutgiften, ska skillnaden kostnadsföras som en nedskrivning (BFL 5:13 §). Nedskrivningens behövlighet bedöms enligt uppskrivningens värde vid räkenskapsperiodens slut (BFL 5:17 5§). [2016] Om en uppskrivning gjord enligt BFL 5:13 § senast vid räkenskapsperiodens slut visar sig inte behövas ska den enligt BFL 5:§6 § tas upp som en rättelse av kostnadsföringen.

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

2.3.2.2 Materiella och immateriella tillgångar

Väsentliga ändringar i inkomstförväntningarna eller värdet för kommunens serviceproduktion gällande bestående aktiva ska i första hand beaktas genom ändringar i avskrivningsplanen. En tilläggsavskrivning som görs för en immateriell eller en materiell tillgång som är föremål för avskrivning enligt plan på grund av att avskrivningsplanen har ändrats på ett väsentligt sätt antecknas i planen som en avskrivning enligt planen. Avskrivningar enligt planen är alltid primära i förhållande till avdrag som nerskrivningar. Om tillgången som är föremål för avskrivningen dock till exempel helt förstörs i en eldsvåda eller om tillgångens inkomstförväntningar väsentligen förändras eller helt försvinner på grund av tillgångens ändrade användningssyfte presenteras kostnadsföringen i resultaträkningen skilt som en nedskrivning. Även efter det att nedskrivningen har gjorts ska den återstående ekonomiska verkningstiden för tillgången och därmed avskrivningsplanen regelbundet kontrolleras för tillgången. För tillgångar som tillhör bestående aktiva som inte är objekt för avskrivning enligt plan görs vid behov en nedskrivning enligt BFL 5:13 §.

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

- Tillgångsposten har skadats.
- Det kommer att ske ändringar i användningsvolymen eller användningssättet för tillgången under en nära framtid.

15

Före reformen av bokföringslagen år 1997 kunde uppskrivningar också göras för byggnader som tillhör bestående aktiva och vissa andra tillgångar som avskrivs enligt plan. I tillgångar som hör till bestående aktiva, till exempel byggnader, kan det ingå uppskrivningar som inte längre enligt gällande bokföringslag 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 och planavskrivningar får inte göras. En uppskrivning måste dock återtas om någon av förutsättningarna för uppskrivningen upphör.

- Inkomstförväntningarna eller förväntningarna gällande serviceproduktionen för tillgången är försämrade eller kommer att försämrast.
- 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 ska 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 ska 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 nedskryva 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 ska 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 företagens värde eller i värdet som en del av anordnandet av kommunens serviceproduktion.

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 iaktas 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 utan ska bokföras som kostnader. 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 5:14 §. Förändringen av 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 balansräkningen redovisas då med iakttagande av väsentlighetsprincipen hela anskaffningsutgiften för anläggningstillgångarna i fråga och det belopp av anskaffningsutgiften som täckts med investeringsbidrag, statsandel eller annan finansieringsandel.

Ovan avsedd annan finansieringsandel ska 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 kan behandlas som finansieringsandel för allmännyttigt bruk endast då det är fråga om en donation eller ett arv på basen av testamente för en specifik investering¹⁶.

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.

Ändringen av grundkapitalets kommunandelar som beror på en statsandel bokförs inte vare sig i resultat- eller balansräkningen hos medlemskommunerna. Den grundkapitalandel som samkommunen redovisar för en medlemskommun i sin balansräkning motsvarar därefter inte den samkommunsandel som medlemskommunen har upptagit i sin balansräkning. För väsentliga ändringar i värdet ges redogörelse i noterna till kommunens bokslut. I samkommuners noter till bokslutet ges en redogörelse för hur grundkapitalet är fördelat 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 täcka anskaffningsutgiften ökar avskrivningsdifferensen, eftersom ett belopp som motsvarar den reducerade anskaffningsutgiften upptas som ändring av avskrivningsdifferens i resultaträkningen. Avskrivningsdifferensen resultatförs under kommande räkenskapsperioder eftersom planavskrivningarna på tillgångens hela anskaffningsutgiften överstiger de totalavskrivningar som hänför sig till tillgången (se. exempel i bilaga 5).

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 kommunsektionens allmänna anvisning om upprättande av resultaträkning samt i den allmänna anvisningen 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 grundrenovering avskrivs under sin verkningstid, som ofta sammanfaller med den resterande ekonomiska verkningstiden för den bestående aktiva tillgång som har byggts om. Om grundrenoveringen ökar inkomstförväntningarna på tillgången eller möjligheterna att använda den för serviceproduktionen genom att den återstående ekonomiska användningstiden väsentligt förlängs, ska avskrivningsplanen ändras i motsvarande mån.

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

De grundrenoveringsutgifter som förbättrar tillgångens förmåga att generera inkomst eller producera service 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 uppstår.

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

2.8 Anskaffningar av ringa värde

Anskaffningsutgiften för materiella och immateriella tillgångar som hör till bestående aktiva ska enligt BFL 5:5 § och 5:5a § 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.

Begreppet första inredning hänger i främsta hand i hop med Utbildningsstyrelsens/undervisnings- och kulturministeriets statsanslag (byggande och inredning av grundskolor). Anskaffning för första inredning kan aktiveras i balansräkningen även om värdet på en enskild anskaffning inte överskrider gränsen för småanskaffningar. Inredningen ska anslutas till invigningen av den nya enheten eller verksamheten och anskaffningen ska i huvudsak ske innan verksamheten inleds. Kompletterande anskaffningar kan inte anses vara första inredning. Konsumtionstillgångar (till exempel skolutrustning) kan inte aktiveras i balansräkningen. [2016]

2.9 Immateriella tillgångar

Enligt BFL1:6 § delas de immateriella tillgångarna upp på utvecklingsutgifter, immateriella rättigheter, goodwill samt övriga immateriella tillgångar (andra utgifter med lång verkningstid i kommunen). Grundläggnings- och forskningsutgifter upptas som kostnad under räkenskapsperioden.

Till gruppen immateriella rättigheter hör bland annat koncessionstillstånd, patent, copyright och varumärkesrättigheter samt trafikstillstånd och nyttjanderätten till adb-program (bokföringsnämnden 1604/2000) och andra motsvarande rättigheter samt licens och programvaror som införskaffats mot vederlag. Om en immateriell rättighet enligt BFL 5:5a § har införskaffats mot vederlag och förväntas ge inkomster under flera räkenskapsperioder ska dess anskaffningsutgift aktiveras och bokföras som kostnad genom avskrivningar enligt plan.

Vid aktiveringen av anskaffningsutgifterna för immateriella tillgångar ska man bedöma tillgångens förmåga att skapa intäkter eller dess värde för serviceproduktionen. Skyldigheten att aktivera de immateriella tillgångarna enligt BFL 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.¹⁷

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 5:10 § 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 ska 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 och då ska beloppet upptas som noter. Det är alltså inte fråga om en post bland bestående aktiva, men posten är föremål för avskrivningar. De planerliga 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

17

Se närmare om poster som ingår i andra långvariga utgifter i den allmänna anvisningen om upprättande av balansräkning för kommuner och samkommuner

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 ska 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 ska anskaffningsutgiften för tillgången 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 motsvarande verksamhet. Vid fastställandet av de ekonomiska livslängderna iakttas försiktighetsprincipen. Utgångspunkten är att avskrivningstiden fastställs utgående från den berörda tillgångens individuella förmåga att generera inkomster eller service 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 nyttinghet finns speciella grunder.

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 bestäms i bokföringslagen. Om maximala avskrivningstider för immateriella tillgångar stadgas i BFL 5:7–11 §. Goodwill, utvecklingskostnader och andra aktiverade långvariga kostnader avskrivs planenligt under sin verkningstid. Om den bokföringsskyldige inte kan uppskatta verkningstiden på ett tillförlitligt sätt, ska

utgiften avskrivs under högst 10 år. Grundläggnings- och forskningsutgifter upptas som kostnad under räkenskapsperioden.¹⁸

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. Planavskrivningens storlek beräknas då med beaktande av hur många månader tillgången har använts under räkenskapsperioden. Det är även möjligt med ett förenklat förfarande där avskrivningarna enligt plan under den räkenskapsperiod då tillgången tas i bruk är hälften av räkenskapsperiodens normala avskrivningar eller som hela räkenskapsperiodens normala avskrivning om detta inte leder till ett väsentligt felaktigt totalbelopp för räkenskapsperiodens planavskrivningar. Det rekommenderas att ges anvisningar för förfarandet för inledandet av avskrivningen till exempel i grunderna för avskrivningsplanen som godkänns av fullmäktige.

Avskrivningarna på anskaffningsutgifterna för 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.

18

Se bokföringsnämndens utlåtande 1729/2004, som behandlar inverkan av hyresavtalets giltighet på avskrivningstiden för inventarier som tillhör hyreslägenheten. Enligt utlåtandet ska försiktighetsprincipen efterföljas då den ekonomiska livstiden för tillgångar inom bestående aktiva definieras. Ett tidsbundet hyresavtal är inte en sådan faktor som påverkar avskrivningsplanen för inventarierna i en hyreslägenhet. Men om det är säkert eller sannolikt att verksamheten i hyreslokalerna kommer att upphöra då dygnet tar slut ska detta beaktas i avskrivningsplanen. Då ska inventarierna värderas per tillgång eller grupp och samtidigt beakta ifall inventarierna kan utnyttjas då verksamheten eventuellt fortsätts någon annan stans. Att knyta inventariernas avskrivningsplan till hyresavtalets giltighetstid är inte enligt god bokföringssed ifall det inte är sannolikt att avskrivningsobjektets ekonomiska livslängd upphör samtidigt som hyresavtalet.

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 som grund 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. [2016]

Vid valet av avskrivningsmetod kan man också beakta att bokföringen ska 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 så kallade substansavskrivningar, som tillämpas som planavskrivningar exempelvis på anskaffningsutgiften för markområden från vilka man småningom lösgör marks substans 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 ska då vara tillräckligt hög för att tillgångarna ska 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, ska 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 avskrivs anskaffningskostnaderna med samma avskrivningsmetod. Den valda avskrivningsmetoden tillämpas fortlöpande under olika räkenskapsperioder, om inte särskilda skäl för en ändring av avskrivningsplanen föreligger. Avskrivningsplanen ska 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 3.5). Därför ska 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 bilagorna 3a och 3b).

3.4 Gruppering av avskrivningsobjekt

Enligt BFL 3:3.1 § 7 punkt ska varje tillgång och annan post som tas upp bland posterna i balansräkningen värderas för sig. Därför ska avskrivningarna enligt plan i princip beräknas separat för varje tillgång (se även kapitel 6 angående skild värdering)¹⁹. 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

19

Se även kommunsektionens utlåtande 95/2010 om granskning av avskrivningsplanen

kommunsektions allmänna anvisning om upprättande av balansräkning kan tas då som utgångspunkt för gruppering av avskrivningsobjekten.

Bokföringslagen innehåller inga särskilda bestämmelser om avskrivningar på övriga långfristiga placeringar. Inkomstförväntningarna på aktier bland bestående aktiva, begränsas i vanliga fall inte till löpande dividendinkomster och försäljningsinkomster i samband med att de realiseras. 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 branschplaceringar placeringar som stöder kommunens verksamhet i den allmänna anvisningen om upprättande av balansräkning). 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 företagets 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 värdet på aktier och andelar bland bestående aktiva sänks permanent ska en nedskrivning 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 ska ändras om avkastningsförväntningarna beträffande en tillgång bland bestående aktiva eller dess förmåga att producera service försämras väsentligt. En nedskrivning kommer på fråga främst då inga kommande avkastningsförväntningar eller någon serviceproduktionsförmåga upptäcks förekomma då bokslutet görs upp²⁰.

20

Bokföringsnämndens utlåtande 1795/2007 val av rätt avskrivningsmetod. Se även bokföringsnämndens utlåtande 1810/2008 om bokföring av anslutningsavgifter och kopplingen av värderingen av ett ledningsnätverk som finansierats med dessa avgifter.

En tilläggsavskrivning som görs för en immateriell eller en materiell tillgång som är föremål för avskrivning enligt plan på grund av att avskrivningsplanen har ändrats på ett väsentligt sätt antecknas i planen som en avskrivning enligt planen. En väsentlig tilläggsavskrivning ska specificeras i bokslutets noter. Ändringen av avskrivningstiden ska basera sig på den enskilda tillgångens avkastningsförväntningar eller försämrade förmåga att producera service.

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 bokföringssed²¹.

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, ska 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, ska detta anges i noterna till bokslutet.

3.5.2 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 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 ska man dessutom överväga behovet av eventuella nedskrivningar.

3.5.3 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 överförts med beaktande av eventuella justeringar under produktionsfaktorns kvarvarande ekonomiska verkningstid.

3.5.4 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, ska 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 ska 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.

3.5.5 Affärsverk som grundas av en kommun eller en samkommun

När kommunen överför tillgångar bland bestående aktiva till ett affärsverk, ska 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, ska detta också i affärsverkets balansräkning behandlas som en uppskrivning, från vilka inga planavskrivningar ska göras.

Tillgångarna överförs till affärsverket en och en, varvid man som anskaffningsutgift kan bokföra den återstående utgiftsresten eller ett lägre sannolikt värde. Om detta inte är tekniskt möjligt kan tillgångarna bland bestående aktiva i affärsverkets bokföring även behandlas som grupperade benämningar per balanspost och en genomsnittlig avskrivningsplan görs upp för respektive post.

3.5.6 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 överstiger 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 tillgångar bland de bestående aktiva som överförs av kommunen eller samkommunen kan behandlas per tillgång i det mottagande samfundets bokföring, varvid man som anskaffningsutgift kan bokföra den återstående utgiftsresten eller ett avtalat apport- eller överlåtelsepris. Härvid ska den tid under vilken tillgången redan tidigare varit i kommunens eller samkommunens bruk beaktas som en faktor som förkortar avskrivningstiden.

Om detta inte är tekniskt möjligt kan de bestående aktiva även överföras som grupperade benämningar per balanspost och en genomsnittlig avskrivningsplan görs upp för respektive post.

3.5.7 Bolagisering av verksamhet

Om en kommun eller samkommun bolagiserar en del av sin verksamhet kan dottersamfundets bokföring av bestående aktiva fortsätta med kommunens bokföringsvärden 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 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 ett grundat dotterbolag till ett apportvärde eller överlåtelsepris som överstiger tillgångens efter avskrivningar återstående anskaffningsutgift, bokförs överlåtelsen i kommunens bokföring på samma sätt som då tillgångar bland bestående aktiva överläts 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 överförs av kommunen eller samkommunen överförs per tillgång, varvid man som anskaffningsutgift kan bokföra den återstående utgiftsresten eller ett avtalat apport- eller överlåtelsepris. Tillgångarna avskrivs under den ekonomiska verkningstiden där en tid under vilken tillgången redan tidigare varit i kommunens eller samkommunens bruk beaktas som en faktor som förkortar avskrivningstiden. Om detta inte är tekniskt möjligt kan tillgångarna bland de bestående aktiva som överförs av kommunen eller samkommunen i det mottagande samfundet bokföring även behandlas som grupperade benämningar per balanspost och en genomsnittlig avskrivningsplan görs upp för respektive post.

4 Avskrivningar som överskrider planen

Med stöd av BFL 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 ska godkännas i beskattningen. Den del av avskrivningarna som överskrider planen upptas i resultaträkningen inom posten *Förändring av avskrivningsdifferens*²².

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. 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 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.

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 *kommunsektionens*

22

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

allmänna anvisning om uppgörande av balansräkning för kommuner och samkommuner.

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 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 drar av den sålda tillgångens oavskrivna anskaffningsutgift efter avskrivningarna enligt plan. Med hjälp av bokföringen av bestående aktiva ska 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 överlåtelsetidpunkten eller till räkenskapsperiodens utgång. Avskrivning av en ringa planavskrivning under den räkenskapsperiod då försäljningen sker behöver dock inte göras.

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 resultaträkningen²³.

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 ska produceras ekonomiskt. Då kan försäljningspriset för en tillgång av ringa värde dras av från anskaffningsutgiften för tillgångar inom samma avskrivningsgrupp.

23

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

6 Bokföring av bestående aktiva

6.1 Bokföring av tillgångar som ska kostnadsföras genom avskrivningar

Vid tillämpning av avskrivningar enligt plan är det i allmänhet ändamålsenligt att lägga upp bokföringen av bestående aktiva som en separat delbokföring. Den separata bokföringen 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 uppgifter²⁴:

- 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 tio 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 överläts under justeringsperioden. Då en fastighet överläts ska 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 gjort²⁵. 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 berättigande mervärdesskatten om fastigheten helt eller delvis används 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

24

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.

25

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

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 ska produceras ekonomiskt, enligt vilken nyttan av att beräkna planavskrivningar ska 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.

En 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 ska upptas som årskostnader

Också bland de egendomsposter som ska 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 ska åtminstone följande uppgifter framgå:

- tillgångens identifikation såsom beteckning, typ och nummer
- anskaffningsutgift
- anskaffningstidpunkten med en noggrannhet på 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.

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.

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

Allmän anvisning om avskrivningar enligt plan för kommunen

Bilaga 1

Exempel på planenliga avskrivningstider och -metoder

Följande avskrivningstider är riktgivande beträffande kommunens bestående aktiva
Bokföringsnämndens kommunsektion rekommenderar att avskrivningstiderna
görs så korta som möjligt så att de kortare exempeltiderna väljs
Avskrivningstiden påverkas också av den tillämpade avskrivningsmetoden
Avskrivningstiden väljs normalt så att den blir kortare än den tid under vilken tillgången används
för serviceproduktionen

BESTÅENDE AKTIVA

	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
Deltagande i ett annat bolags		år *		rekommenderas inte
-vägprojekt	15 - 20	år *		rekommenderas inte
-banprojekt	30 - 40	år *		rekommenderas inte
-farledsprojekt (avskrivningstiderna som motsvarar anskaffningsutgiften för en motsvarande tillgång tillämpas*)				rekommenderas inte
Grundrenoveringskostnader för aktie- och hyresbos	5 - 10	år *		rekommenderas inte
Övriga	2 - 10	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 %	
Bergsgrottor och -tunlar, skyddsrum	30 - 70	år	4 % - 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	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.	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 konstruktion	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 % - 27 %	
Övriga rörliga arbetsmaskiner	5 - 10	år	25 % - 30 %	
Övriga tunga maskiner	10 - 15	år	20 % - 25 %	
Övriga lätta maskiner	5 - 10	år	25 % - 30 %	
Sjukvårds-, 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 %	
Andra immateriella tillgångar				
Naturresurser	avskrivning enligt användning			
Värde- och konstföremål	ingen avskrivningstid			
Förhandsavgifter och ofullständiga anskaffningar	ingen avskrivningstid			
Placeringar bland bestående aktiva				
Aktier och andelar	ingen avskrivningstid			

*) Om inte den bokföringsskyldiga på ett tillförlitligt sätt kan bedöma verkningstiden ska anskaffningsutgiften avskrivas på högst tio år.

[2016]

Exempel på beräkning av anskaffningsutgiften för bestående aktiva**Exempel 1**

Utrustning för en 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 i bruktagande	6 000,00	Kostnad i resultaträkningen, hör inte till anskaffningsutgiften
Anskaffningsutgift	96 100,00	
Erhållen stadsandel	-30 000,00	
Egen anskaffningsdel netto	<u>66 100,00</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	102 000,00	
Anskaffningsutgift	<u>414 000,00</u>	Bas för avskrivningarna

Exempel 3

Kommunens hyreshus		
Byggnadsentreprenad	1 230 000,00	Inklusive moms
Egna gårdsarbeten	30 000,00	
Moms för egna arbeten	7 200,00	Moms på eget bruk
Avgift för byggnadstillstånd	5 500,00	Innehåller inga interna bidrag
Anskaffningsutgift	<u>1 272 700,00</u>	Bas för avskrivningarna

Exempel 5

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

*) Se kapitel 2.2 ovan.

Allmän anvisning om avskrivning 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 avskrivnings förvaltnings- och institutions- byggnader	Planavskrivningar
Anskaffningsutgifter	1.1.20XX	7 500 000	7 500 000		
Akkumulerade avskrivningar		4 500 000		4 500 000	
Utgiftsrest		3 000 000			
Byggd kommundgård	1.7.20XX	3 090 000	3 090 000		
Planavskrivningar	1.12.20XX				
- på anskaffningsutgiften 1.1.20XX		300 000			
- på kommundgården 1/2 år *)		61 800		361 800	361 800
Balansvärde		5 728 200			
Grundrenovering av förvaltning	15.4.20XY	1 180 000	1 180 000		
Planavskrivningar	1.12.20XY				
- på anskaffningsutgiften 1.1.20XX		300 000			
- på kommundgården		123 600			
- på grundrenoveringen 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 bild såld 20XY

Lineära avskrivningar, gruppens avskrivningstid 5 år

			Transportmedel Avskr. Grupp 5 år	Akkumulerad avskrivning Transportmedel Avskr. Grupp 5 år	Planavskrivning	Försäljning v 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			
Planavskrivningar	1.12.20XX					
- på anskaffningsutgiften 1.1.20XX		350 000		350 000	350 000	
- på bil 1 1/2 år **)		9 000		9 000	9 000	
Balansvärd		518 500				
Köpt bil 2	15.6.20XY	80 000	80 000			
Bytt bil 1 till bil 3	30.6.20XY					
Anskaffningsvärde 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	1.12.20XY					
- 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	1.12.20XX	3 040 000		
15 % restvärdesavskrivning		456 000	456 000	456 000
Balansvärde		2 584 000		
Köpta parkträd	15.4.20XY	580 000	580 000	
Planavskrivningar	1.12.20XY	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	
Köpta datorer	1.7.20XX	90 000	90 000	
Planavskrivningar	1.12.20XX	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			
Anskaffningsutgift för ny dator		60 000	60 000	
Bytesvärde för gammal dator		6 000	6 000	
Planavskrivningar	1.12.20XY	873 000		
40 % restvärdesavskrivning		349 200	349 200	349 200
Balansvärde		523 800		

Allmän anvisning om avskrivning enligt plan för kommuner

Bilaga 4

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 på apparaten	<u>-2 680,00 (utan moms)</u>
Anskaffningsutgift	149 890,00
Erhållen statsandel	<u>-70 000,00</u>
Egen anskaffningsutgift netto	<u><u>79 890,00</u></u> Bas för avskrivningarna

Objekt:	Laboratorieprovsapparat
Lokaliseringsort:	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:	Lineär avskrivning
Avskrivningstid:	10 år

Räkenskapsperiodens planavskrivning:	14 989,00	20XY
Akkumulerad planavskrivning:	22 483,50	20XX-20XY
Oavskriven anskaffningsutgift:	127 406,50	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 avskrivning enligt plan för kommuner

Bilaga 5

Exempel på behandling av avskrivningar som överskrider planen

Lineära avskrivningar, gruppens avskrivningstid 25 år

			Förvaltnings- och institutions- byggnader	Akkumulerade avskrivningar förvaltnings- och Plan- institutionsbygg. avskrivningar		Ökning/minskning av avskr.differens	Akkumulerad avskrivningsdifferens	Förändring i investeringsreserv (resultaträkningen)
Byggd kommungård	1.7.20XX	3 090 000	3 090 000					
Använd investeringsreserv		2 000 000				2 000 000	2 000 000	2 000 000
Intäktsföring av investeringsreserven								
								Investeringsreserv (balansräkningen)
								2 000 000
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	
Balansväri		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	
Balansväri		2 904 600						

Resultaträkning 20X

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

Restvärdesmetodens avskrivningsprocenter

Användningstider 3-60 år och skrotvärden 2-30 %.

Restvärdesavskrivningsprocenten räknas ut enligt följande formel

$$p = 100 * \left(1 - n \sqrt[n]{\frac{R}{100}} \right) \quad \text{där} \quad \begin{array}{l} p = \text{avskrivnings-}\%, \\ n = \text{användningstid} \\ R = \text{skrotvärde-}\% \end{array}$$

Skrotvärde %/ ändningstid (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 SKA AVSKRIVAS FÖR ALLA 100,00

Exempel: vid en avskrivnings-% på 15 %, finns det efter 9 år kvar 23,16 av den gamla tillgången

Åldersrabatt då restvärdesprocenter används

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 SKA AVSKRIVAS FÖR ALLA 100,00

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

Exempel A:

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

Förklaringar till transaktionerna

- IB = Ingående balans
1) Samkommunens investeringsutgift
2) Investeringens statsandelar
Medlemskommun A:s andel: $100000 * 60\% * 25\% = 15000$
Medlemskommun B:s andel: $100000 * 40\% * 50\% = 20000$
Statsandelar totalt 35000
3) Medlemskommunernas investeringar i grundkapitalet
3a) Medlemskommun A:s investering: $100000 * 60\% - 15000 = 45000$
3b) Medlemskommun B:s investering $100000 * 40\% - 20000 = 20000$
4) Justering av värdet på andelarna i grundkapitalet i samkommunens bokföring

Samkommunens grundkapital 1.1. 200.000,-

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

Kuntayhtymän investoinnit 1.1. - 31.12. 100.000,-

Jäsenkuntien valtionosuusprosentit: A (25 %) ja B (50 %)

		Andelar i grundkapitalet 31.12.		Andelar i grundkapitalet: %		Grundkapital	Ny fördelning av grundkapitalet
		Medlemskommun A:s andel: $(120000+45000+15000)/300000(\%) = 60,0\%$		Medlemskommun B:s andel: $(80000+20000+20000)/300000(\%) = 40,0\%$		265000	159000
						265000	106000
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				Medlemskommun B:s bokföring			
	Penningkonto	Andelar i samkommunen	Penningkonto	Andelar i samkommunen			
IB		120000		80000			
3a)	45000	45000					
3b)			20000	20000			

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

Noterna till samkommunens bokslut ska innehålla en utredning över hur grundkapitalet fördelas mellan medlemskommunerna

Allmän anvisning om avskrivning 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:

Medlemskommunerna har olika stora statsandelsprocenter

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

Andelarna i grundkapitalet justeras inte på basis av statsandelen

- IB Samkommunens grundkapital 1.1. 200.000,-
Andelar i grundkapitalet 1.1. : medlemskommun A (60 %), medlemskommun B (40 %)
- 2) Samkommunens investeringar 1.1. - 31.12. 100.000,-
- 3) Medlemskommunernas statsandelsprocenter: A (25 %) och 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 samkommunen
AT		120000
3a)	45000	45000
3b)		

Medlemskommun B:s bokföring

	Penningkonto	Andelar i samkommunen
		80000
	20000	20000

Förklaringar till transaktionerna:

IB	= Ingående balans	
1)	Samkommunens investeringsgift	
2)	Investeringens statsandelar	
	Medlemskommun A:s andel: $100000 * 60\% * 25\% =$	15000
	Medlemskommun B:s andel: $100000 * 40\% * 50\% =$	<u>20000</u>
	Statsandelar totalt	35000
3)	Medlemskommunernas placeringar i grundkapitalet	
	3a) Medlemskommun A:s placering: $100000 * 60\% - 15000 =$	45000
	3b) Medlemskommun B:s placering: $100000 * 40\% - 20000 =$	<u>20000</u>
	Placeringar i grundkapitalet totalt	65000

Andelar i grundkapitalet 31.12

Andelar i grundkapitalet, % :	Grundkapital	Ny fördelning av grundkapitalet
Medlemskommun A:s andel av grundkapitalet: $(120000+45000)/265000(\%) =$	265000	165000
Medlemskommun B:s andel av grundkapitalet: $(80000+20000)/265000(\%) =$	265000	<u>100000</u>
		265000