

Allmän anvisning om avskrivningar enligt plan – 16.10.2007

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

1	INLEDNING.....	3
1.1	<i>Avsikten med denna allmänna anvisning</i>	3
1.2	<i>Bestämmelser</i>	3
1.2.1	<i>Bokföringslagens allmänna principer, definitioner av bokslutsposter samt bestämmelser om värdering och periodisering</i>	3
1.2.2	<i>Bestämmelser om bokslutsinformation</i>	7
1.3	<i>Begreppsdefinitioner.....</i>	9
2	FASTSTÄLLANDE AV BAS FÖR AVSKRIVNINGARNA	11
2.1	<i>Aktivering av tillgångens anskaffningsutgift.....</i>	11
2.2	<i>Anskaffningsutgift för bestående aktiva</i>	11
2.3	<i>Uppskrivningar</i>	12
2.4	<i>Restvärde</i>	12
2.5	<i>Anskaffningsutgift som minskats med bidrag eller reserv.....</i>	12
2.6	<i>Grundförbättring av bestående aktiva</i>	13
2.7	<i>Anskaffningar av ringa värde</i>	13
2.8	<i>Tillgångar av samma slag vars anskaffningsutgift är av underordnad betydelse.....</i>	14
2.9	<i>Immateriella tillgångar</i>	14
2.10	<i>Kapitalrabatt och emissionsutgifter för lån</i>	15
3	AVSKRIVNINGSPLAN	15
3.1	<i>Avskrivningstid.....</i>	15
3.1.1	<i>Avskrivningstidens längd</i>	15
3.1.2	<i>Påbörjande av avskrivningar.....</i>	16
3.2	<i>Avskrivningsmetod</i>	17
3.3	<i>Gruppering av avskrivningsobjekt</i>	18
4	AVSKRIVNINGAR SOM ÖVERSKRIDER PLANEN	18
5	ÄNDRING AV AVSKRIVNINGSPLANEN	19
6	NEDSKRIVNINGAR.....	20
6.1	<i>Allmänna principer</i>	20
6.2	<i>Materiella och immateriella tillgångar.....</i>	20
6.3	<i>Placeringar</i>	21
7	FÖRSÄLJNINGSSITUATIONER	22
7.1	<i>Allmänna principer</i>	22
7.2	<i>Behandling av avskrivningsdifferens</i>	22
8	OMORGANISERING AV FÖRETAG	23
8.1	<i>Uppkomst av koncernförhållande</i>	23
8.2	<i>Fusion, delning och verksamhetsöverlåtelse.....</i>	23
8.3	<i>Justering av avskrivningstiden.....</i>	24
8.4	<i>Balansvärden för överförda tillgångar och behandling av avskrivningsdifferensen</i>	25

9	BOKFÖRING AV BESTÅENDE AKTIVA	25
10	UPPGIFTER OM BESTÅENDE AKTIVA I BOKSLUTET	26
	10.1 Resultaträkning	26
	10.2 Balansräkning	27
	10.3 Noter	29
	10.4 Balansspecifikationer	31
11	SMÅ BOKFÖRINGSSKYLDIGA	31
	11.1 Allmänt	31
	11.2 Bas för avskrivningar	32
	11.3 Inventarier med kortare verkningstid än tre år och små anskaffningar	32
	11.4 Avskrivningsplan	32
	11.4.1 Detaljnivå för avskrivningsplanen	32
	11.4.2 Avskrivningstidens längd	33
	11.4.3 Påbörjande av avskrivningar	34
	11.4.4 Avskrivningsmetod	34
	11.5 Hantering av försäljning av bestående aktiva i bokslutet	34
	11.6 Bokföring av bestående aktiva	35
	11.7 Bokslutsuppgifter om avskrivningar	35
	11.8 Utvidgning av verksamheten	35

BILAGOR

- Bilaga 1 Exempel på beräkning av anskaffningsutgiften för bestående aktiva
- Bilaga 2 Exempel på fastställande av avskrivningstider för avskrivningar enligt plan
- Bilaga 3 Exempel på lineära avskrivningar enligt plan i bokföringen
- Bilaga 4 Exempel på avskrivningar enligt plan i bokföringen vid användning av avskrivningar på utgiftsresten
- Bilaga 5 Exempel på lineära avskrivningar enligt plan i bokföringen
- Bilaga 6 Exempel på återanskaffningsreservering och användning av denna för täckning av anskaffningsutgift
- Bilaga 7 Exempel på intäktsföring av avskrivningsdifferensen
- Bilaga 8 Exempel på justering av avskrivningsperioden
- Bilaga 9 Exempel på upplösning av en uppskrivning i samband med försäljning
- Bilaga 10 Exempel på avskrivningstider för avskrivningar enligt plan
- Bilaga 11 Exempel på noter
- Bilaga 12 Exempel på noter, liten bokföringsskyldig (aktiebolag)
- Bilaga 13 Exempel på balansspecifikationer; lineära avskrivningar
- Bilaga 14 Exempel på balansspecifikationer; avskrivningar på utgiftsresten
- Bilaga 15 Exempel på behandling av avskrivningsdifferensen vid delning
- Bilaga 16 Exempel på delning till verkliga värden

1 INLEDNING

1.1 *Avsikten med denna allmänna anvisning*

Avsikten med denna allmänna anvisning är att vägleda de bokföringsskyldiga i frågor kring avskrivningar enligt plan. Denna allmänna anvisning ersätter bokföringsnämndens allmänna anvisning om avskrivningar enligt plan av den 27.9.1999.

Vid den senaste reformen (L 1304/2004) av den gällande bokföringslagen (1336/1997, BFL) och -förordningen (1339/1997, BFF) gjordes bl.a. följande ändringar:

- Möjligheten att aktivera forsknings- och grundläggningsutgifter har avlägsnats.
- I kapitel 5 i bokföringslagen har en ny paragraf 5a § införts om periodisering av immateriella tillgångar.
- Begreppet anläggningstillgångar har avlägsnats och bytts ut mot bestående aktiva.

Anvisningen har dessutom preciserats bland annat gällande följande omständigheter:

- Bokslutsprinciper och tolkning av dem i uträkningen av avskrivningarna (kapitel 4 Avskrivningar utöver plan, kapitel 7 Försäljningssituationer och kapitel 8.4 Omorganisering av företag)
- Bestämmelser om bokföring av avskrivningar (kapitel 1.2 Bestämmelser)
- Bokföring av immateriella tillgångar och periodisering av anskaffningsutgifter (kapitel 2.9 Immateriella tillgångar)
- Justering av avskrivningsplanen och nedskrivningar (kapitel 5 Ändring av avskrivningsplanen och kapitel 6 Nedskrivningar)
- Avskrivningar i samband med omorganisering av företag (kapitel 8 Omorganisering av företag)

Utgångspunkten för denna allmänna anvisning finns i bokföringslagen, som anger att bestående aktiva skall värderas skilt för sig. För små bokföringsskyldiga gäller kravet på skild värdering dock endast i vissa situationer. Det förenklade avskrivningsförfarandet för små bokföringsskyldiga samt lättnaderna i de noter som skall lämnas behandlas i kapitel 11.

Då bokföringslagen förnyades utgick man liksom vid föregående reform av bokföringslagen från principen att enskilda frågor, vilka inte Finlands lagstiftning eller på den baserade bestämmelser eller rekommendationer specifikt tar ställning till, kan besvaras utgående från IFRS-standarderna. Denna allmänna anvisning stöder sig på IFRS-rekommendationerna bl.a. i kapitlen om bokföring av bidrag, aktivering av grundreparationsutgifter samt nedskrivningar i den utsträckning kapitlet gäller dessa frågor.

1.2 *Bestämmelser*

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

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

- 1) den bokföringsskyldige skall förutsättas fortsätta sin verksamhet,
- 2) konsekvens skall iakttas när principerna och metoderna för upprättande av bokslutet tillämpas från en räkenskapsperiod till en annan,
 - 2 a) a) uppmärksamhet skall fästas vid affärstransaktionernas faktiska innehåll och inte enbart vid deras juridiska form (*innehållsbetoning*),
- 3) försiktighet skall iakttas oberoende av räkenskapsperiodens resultat,

- 4) den ingående balansen skall basera sig på den föregående räkenskapsperiodens utgående balans,
- 5) de intäkter och kostnader som hänför sig till räkenskapsperioden skall tas upp utan hänsyn till datum för betalningen, och
- 6) varje tillgång och annan post som tas upp bland posterna i balansräkningen skall värderas för sig.

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

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

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

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

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.

5 § Anskaffningsutgift.

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

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

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

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

1 § Periodisering av intäkter, kostnader och förluster.

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

5 § Periodisering av anskaffningsutgiften för bestående aktiva.

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

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

Tillgångar av samma slag bland bestående aktiva, vars anskaffningsutgift är av underordnad betydelse, får i balansräkningen tas upp till samma belopp från en räkenskapsperiod till en annan, om de av den bokföringsskyldige omsätts så att deras kvantitet och sammanlagda värde inte varierar väsentligt.

5a § Periodisering av anskaffningsutgiften för immateriella tillgångar.

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

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

Handels- och industriministeriet kan genom förordning utfärda närmare bestämmelser om aktivering av anskaffningsutgiften för immateriella tillgångar.

7 § Periodisering av grundläggningsutgifter.

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

8 § Periodisering av forsknings- och utvecklingsutgifter.

Forskningsutgifter tas upp som kostnad under räkenskapsperioden.

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

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

Enligt 9 kapitlet 2 § 3 momentet i bokföringslagen får forskningsutgifter och utvecklingsutgifter som har aktiverats i balansräkningen innan [lagen L 1304/2004] trätt i kraft avskrivas enligt de bestämmelser som gällde vid ikraftträdandet.

9 § Periodisering av anskaffningsutgiften för goodwill.

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

10 § Kapitalrabatt och emissionsutgifter för lån.

Kapitalrabatt som hänför sig till upptagande av lån och därmed jämförbara utgifter samt utgifter för emission av lån får aktiveras med iakttagande av särskild försiktighet. De aktiverade posterna skall kostnadsföras enligt en plan som baserar sig på lånetiden, dock minst i samma förhållande som lånet återbetalas.

11 § Periodisering av andra utgifter med lång verkningstid.

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

12 § Andra avskrivningar än avskrivningar enligt plan.

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

Utan hinder av 5 § 1 mom., 5 a § 2 mom., 8 § 2 mom. och 9–11 §, får yrkesutövare, sådana bokföringsskyldiga vars verksamhet baserar sig på besittning av fastigheter, föreningar och andra motsvarande samfund samt stiftelser skriva av anskaffningsutgiften för bestående aktiva under deras verkningstid utan en på förhand uppgjord plan.

13 § Nedskrivning.

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

I BFL 5 kapitlet 14, 16, 17 och 19 § finns följande bestämmelser om rättelse av kostnadsföring, uppskrivning samt överföringar mellan omsättningstillgångar och bestående aktiva:

14 § Framtida utgifter och förluster samt avsättningar

Från intäkter skall dras av de utgifter och förluster som orsakas av framtida förpliktelser, om

1. de hänför sig till räkenskapsperioden eller en tidigare räkenskapsperiod,
2. de skall anses vara säkra eller sannolika vid den tidpunkt då bokslutet upprättas,
3. den inkomst som motsvarar dem inte är säker eller sannolik, och
4. de baserar sig på lag eller den bokföringsskyldiges förpliktelse gentemot en utomstående.

2 mom. har upphävts genom 30.12.2004/1304.

Om det exakta beloppet av en utgift eller förlust som avses i 1 mom. eller datum för dess realisering inte är känt, skall det tas upp som avsättning i balansräkningen.

Förluster och utgifter som avses i 1 mom. tas upp i resultaträkningen och balansräkningen till sitt sannolika belopp. Utgifter och förluster som avses i 3 mom. tas upp i resultaträkningen och balansräkningen högst till sitt sannolika belopp.

Värdenedgång i en post som tas upp bland balansräkningens aktiva får inte redovisas som avsättning.

16 § Rättelse av kostnadsföring.

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

17 § Uppskrivning.

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

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

19 § Överföringar mellan omsättningstillgångar och bestående aktiva.

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

1.2.2 Bestämmelser om bokslutsinformation

Enligt BFL 8:6.1 § bestäms om de scheman som skall användas för resultaträkningen och balansräkningen samt om noterna genom förordning. I en enligt kostnadsslag uppgjord resultaträkning enligt BFF 1:1 § upptas avskrivningar enligt plan efter posten "Personalkostnader" i punkt 7 a "Avskrivningar enligt plan" och förändringen av avskrivningsdifferens efter posten "Vinst (förlust) före bokslutsdispositioner och skatter" i punkt 14 a "Förändring av avskrivningsdifferens". I en resultaträkning uppgjord enligt funktion enligt BFF 1:2 § ingår avskrivningarna enligt plan i grupperna för de funktionsvisa kostnaderna efter omsättningen och före rörelsevinsten (-förlusten) och förändringen av avskrivningsdifferens upptas efter posten "Vinst (förlust) före bokslutsdispositioner och skatter" i punkt 13 a "Förändring av avskrivningsdifferens".

Nedskrivningar av tillgångar bland bestående aktiva upptas i resultaträkningen enligt kostnadsslag i punkt 7 b "Nedskrivningar av tillgångar bland bestående aktiva" medan nedskrivningar av placeringar bland bestående aktiva upptas bland finansiella poster i punkt 7 b "Nedskrivningar av placeringar bland bestående aktiva".

I resultaträkningen enligt funktion upptas nedskrivningar av tillgångar bland bestående aktiva i grupperna för de funktionsvisa kostnaderna efter omsättningen och före rörelsevinsten (-förlusten) medan nedskrivningar av placeringar bland bestående aktiva upptas inom punkt 9 e "Nedskrivningar av placeringar bland bestående aktiva".

Enligt balansräkningsschemat i BFL 1:6 § redovisas posten "Avskrivningsdifferens" som första post under "Ackumulerade bokslutsdispositioner" på balansräkningens passiva sida.

Enligt 1 punkten i BFF 2:2 § skall noterna till bokslutet innehålla uppgift om de värderingsprinciper och värderingsmetoder samt periodiseringsprinciper och periodiseringsmetoder som har följts vid upprättandet av bokslutet.

Enligt 3 punkten i BokfF 2:3.1 § skall noterna till resultaträkningen innehålla en redogörelse för grunderna för avskrivningar enligt plan och ändringar i dem.

Enligt punkterna 1-8 i BokfF 2:4 § 1 mom. och enligt 2 och 6 mom. skall noterna till balansräkningens aktiva innehålla:

- 3) redogörelse för oavskrivna aktiverade utvecklingsutgifter, åtskild från de utvecklingsutgifter som uppfyller de aktiveringsförutsättningar som avses i 5 kap. 8 § 2 mom. i bokföringslagen,
- 4) motiverad redogörelse, om avskrivningstiden för aktiverade utvecklingsutgifter eller goodwill är längre än fem år,
- 5) uppgift om vid emission av lån uppkomna utgifter som inte har tagits upp som kostnad och kapitalrabatter,
- 6) principer för uppskrivningar och metoderna för värdering av tillgångarna i fråga,
- 7) uppgift om den ännu oavskrivna delen av anskaffningsutgiften för maskiner och inventarier som hör till bestående aktiva,
- 8) i det fall att ränteutgifter har räknats in i en tillgångs anskaffningsutgift, redogörelse för beloppet av ränteutgifter aktiverade under räkenskapsperioden samt uppgifter per balansräkningspost om oavskrivna aktiverade ränteutgifter.

Utöver vad som bestäms i 1 mom., skall följande uppgifter om bestående aktiva, särskilt för anskaffningsutgiften och uppskrivningen, uppges per balanspost:

- 1) beloppet i början av räkenskapsperioden,
- 2) ökning och minskning under räkenskapsperioden samt överföringar mellan poster,
- 3) ackumulerade avskrivningar och nedskrivningar i början av räkenskapsperioden,
- 4) ackumulerade avskrivningar och nedskrivningar som hänförs till avdrag och överföringar,
- 5) räkenskapsperiodens avskrivningar enligt plan, och
- 6) nedskrivningar och deras återföringar.

Om högst en av de gränser som anges i 3 kap. 9 § 2 mom. bokföringslagen har överskridits både under den senast avslutade räkenskapsperioden och under den omedelbart föregående perioden, får den bokföringsskyldige utelämna de noter om vilka bestäms i punkt 7 och 9-11 i 1 mom. samt uppges de uppgifter som avses i 2 mom. endast i fråga om uppskrivningar. Då denna allmänna anvisning ges är gränserna:

- 1) omsättning eller motsvarande avkastning 7 300 000 euro;
- 2) balansomslutning 3 650 000 euro;
- 3) genomsnittligt antal anställda 50 personer.

Enligt BFL 3:13.1 § skall bokslutet och verksamhetsberättelsen bekräftas med specifikationer till balansräkningen samt till noterna. Närmare bestämmelser om specifikationernas innehåll utfärdas genom förordning. I BFF 5:1.1 § stadgas att balansspecifikationerna i detalj per grupp skall innehålla en förteckning över bestående aktiva som har upptagits i den bokföringsskyldiges vid räkenskapsperiodens utgång.

Enligt BFF 5:1.2 § får balansspecifikationerna över bestående aktiva alternativt upprättas så att de innehåller enbart ökningarna och minskningar under räkenskapsperioden.

1.3 Begreppsdefinitioner

Bestående aktiva

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

Anskaffningsutgift

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

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

Bas för avskrivningar

Basen för avskrivningar är tillgångens anskaffningsutgift med avdrag för restvärdet.

Avskrivningar enligt plan

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

Totalavskrivningar

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

Förändring av avskrivningsdifferens

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

En positiv avskrivningsdifferens uppstår för räkenskapsperioden då totalavskrivningarna på anskaffningsutgiften för tillgången överskrider avskrivningarna enligt plan på anskaffningsutgiften för tillgången (överavskrivning). En negativ avskrivningsdifferens uppstår då totalavskrivningarna på till-

gångens anskaffningsutgift för räkenskapsperioden underskrider avskrivningarna enligt plan (underavskrivning).

En positiv avskrivningsdifferens i balansräkningen består av de kumulativa överavskrivningarna i beskattningen under räkenskapsperioden och skillnaden mellan totalavskrivningar och avskrivningar enligt plan under tidigare räkenskapsperioder. Om den ackumulerade avskrivningsdifferensen på helhetsnivå är negativ upptas den inte i bokslutet.

Hyllavskrivningar

Den bokföringsskyldige kan kräva att en mindre andel avskrivningar beaktas i beskattningen än vad som har bokförts i bokföringen. För beskattningsändamål skall den så kallade hyllavskrivning som uppstår av detta uppföljas som en post utanför balansräkningen.

Nedskrivning

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

Reserv

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

Restvärde

Restvärdet är det uppskattade penningbelopp som den bokföringsskyldige skulle få för överlåtelse av tillgången vid den ålder och i det skick som den förväntas vara i slutet av sin ekonomiska verknings-tid. 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.

Avskrivningar på utgiftsresten i beskattningen

Då avskrivningarna räknas ut som avskrivningar på utgiftsresten enligt NSL 30:1 § räknas de ut som en post på hela utgiftsresten för den bokföringsskyldiges lösa tillgångar. Enligt NSL 30:2 § är utgiftsresten summan av anskaffningsutgifterna för maskiner, inventarier och andra med dem jämförbara lösa anläggningstillgångar, och de oavskrivna anläggningstillgångar som har tagits i bruk tidigare, minskad med de överlåtelsepris och övriga vederlag, som under räkenskapsperioden erhållits för lösa anläggningstillgångar. Vid beräkning av utgiftsresten betraktas såsom utgifter för anskaffning av lösa anläggningstillgångar även utgifter för utvidgning, förändring, förnyelse och andra motsvarande grundförbättringar samt större reparationsutgifter.

I denna allmänna anvisning avser avskrivningar på utgiftsresten alltid den avskrivningsmetod enligt NSL 30 § som har beskrivits här ovanför. Då denna allmänna anvisning ges är den maximala avskrivningsprocenten för lösa tillgångar enligt NSL 25 % på utgiftsresten.

2 FASTSTÄLLANDE AV BAS FÖR AVSKRIVNINGARNA

2.1 Aktivering av tillgångens anskaffningsutgift

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

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

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

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

2.2 Anskaffningsutgift för bestående aktiva

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

Om beloppet av de fasta utgifterna som sammanhänger med anskaffning och tillverkning av en tillgång är väsentligt jämfört med de rörliga utgifterna, får också de fasta utgifternas andel räknas in i anskaffningsutgiften (BFL 4:5.2 §). Om den bokföringsskyldige själv har tillverkat tillgången, får ränteutgifterna för finansiering av tillverkning av tillgången som hänför sig till tillverkningstiden inkluderas i anskaffningsutgiften tillsammans med de fasta utgifterna, om beloppet av tillverkningstidens ränteutgifter sammanräknat med de fasta utgifter som avses är väsentligt jämfört med de rörliga utgifterna för tillverkning av tillgången. (BFL 4:5.3 §). Närmare anvisningar om möjligheterna att aktivera ränteutgifter har getts i bokföringsnämndens allmänna anvisning om aktivering av fasta utgifter i tillgångens anskaffningsutgift (31.1.2006).

Möjligheten att räkna in fasta utgifter i anskaffningsutgiften kommer i praktiken i fråga endast för anläggningstillgångar som den bokföringsskyldige själv tillverkat. I en aktiverad anskaffningsutgift inräknade utgifter som orsakats av anskaffning och tillverkning skall kunna klarläggas med hjälp av kostnadsberäkning eller kostnadskalkyler. (BFL 5:5.2 §).

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

2.3 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. Dessa avskrivs i regel inte enligt plan.

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

För uppskrivningarna krävs omfattande information i noterna. För uppskrivningarna bör balansgruppsvis bland annat meddelas deras belopp vid räkenskapsperiodens början samt ökningar och minskningar under räkenskapsperioden. (se kapitel 10.3 Noter).

2.4 Restvärde

Skillnaden mellan anskaffningsutgiften och det uppskattade restvärdet för bestående aktiva kostnadsförs genom avskrivningar enligt plan. Restvärdet kan bestämmas t.ex. på basis av det sannolika överlåtelsepriset på likartade tillgångar som hör till bestående aktiva, som nått slutet av sin användningstid. Vid bestämmandet av restvärdet iakttas försiktighetsprincipen. På grund av svårigheterna att beräkna restvärdet kan man också ta anläggningstillgångens hela anskaffningsutgift som grund för avskrivningarna enligt plan, under förutsättning att tillgångens hela uppskattade restvärde inte är väsentligt i förhållande till anskaffningsutgiften. (se kapitlet om små bokföringsskyldiga 11.2).

Utgifter som efter användningstiden för en tillgång uppstår på grund av att tillgången tas ur bruk kan inte räknas in i basen för avskrivningarna. Ekonomiska förluster som kommer att utfalla i framtiden beaktas som en avsättning i enlighet med bestämmelserna i BFL 5 kapitlet 14 §. Förändringen av framtida utgifter som har behandlats som avsättningar upptas under den aktuella kostnadsposten i resultaträkningen. 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 läggas undan så småningom så att det uppnår sitt fulla belopp under tidsrymden för den bokföringsskyldiges verksamhet.

2.5 Anskaffningsutgift som minskats med bidrag eller reserv

Enligt bokföringspraxis bokförs ett investeringsbidrag som erhållits för anskaffning av en tillgång som hör till bestående aktiva i form av utgiftsöverföring som en minskning av anskaffningsutgiften. Basen för avskrivningarna utgörs då av anskaffningsutgiften minskad med det erhållna bidraget (se bilaga 1). I noterna till balansräkningens passiva sida uppges med iakttagande av väsentlighetsprincipen den totala anskaffningsutgiften för den aktuella tillgången som hör till bestående aktiva och den andel som har avdragits med investeringsbidraget.

Enligt IAS 20 kan ett investeringsbidrag för anskaffningen av bestående aktiva också bokföras på ett annat sätt. Det investeringsbidrag som erhållits för anskaffning av tillgången kan upptas som resultatregleringspost på balansräkningens passiva sida och systematiskt bokföras som intäkt under ifrågavarande tillgångs verkningstid. I så fall utgörs basen för avskrivningarna av tillgångens hela anskaffningsutgift. I resultaträkningen upptas intäkterna som "Övriga verksamhetsintäkter. Bokföringsnämnden anser att också detta i IAS 20 avsedda förfaringssätt är förenligt med god bokföringssed.

Om anskaffningsutgiften för bestående aktiva reducerats genom upplösning av en reserv, utgör den totala anskaffningsutgiften för anläggningstillgångarna basen för planavskrivningarna. Då en reserv använts för att reducera anskaffningsutgiften ökar avskrivningsdifferensen, eftersom ett belopp som motsvarar den reducerade anskaffningsutgiften upptas som ändring av avskrivningsdifferens i resultaträkningen. Den sålunda uppkomna avskrivningsdifferensen förs mot resultatet under kommande räkenskapsperioder i och med att planavskrivningarna på tillgångens hela anskaffningsutgiften överstiger de totalavskrivningar som hänför sig till tillgången. (se exemplen i bilaga 6 och 7).

2.6 Grundförbättring av bestående aktiva

Om anskaffningsutgiften för tillgången bokförs som kostnad genom avskrivningar enligt plan skall grundförbättringsutgiften för en tillgång under bestående aktiva läggas till den oavskrivna anskaffningsutgiften. En grundförbättringsutgift avskrivs under sin verkningstid, som ofta sammanfaller med den resterande ekonomiska verkningstiden för den bestående aktiva tillgång som har grundförbättrats. Om en grundförbättring ökar inkomstförväntningarna på en anläggningstillgång, genom att väsentligt förlänga dess resterande ekonomiska verkningstid, ändras avskrivningsplanen på motsvarande sätt.

Om grundförbättringsutgiften bokförs som övriga utgifter med lång verkningstid skall en skild avskrivningsplan fastställas för den aktiverade utgiften. Grundförbättringsutgiften aktiveras som utgift med lång verkningstid om den till exempel gäller en aktielägenhet, som inte avskrivs enligt planen.

De grundförbättringsutgifter som medför att förmågan att generera inkomst hos en tillgång växer jämfört med det ursprungliga får aktiveras. Förmågan att generera inkomst kan anses växa om grundförbättringen 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 produktionsförmåga 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 grundförbättringsutgifter.

2.7 Anskaffningar av ringa värde

Anskaffningsutgiften för materiella och immateriella tillgångar som hör till bestående aktiva skall enligt BFL 5:5 § aktiveras och tas upp under sin verkningstid som kostnad genom avskrivningar enligt plan. I bokföringen bör anskaffningsutgiften för alla tillgångar vilkas verkningstid sträcker sig över flera än en räkenskapsperiod 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

I bokföringen kan ingen gräns uttryckt i euro sättas på en anskaffning som kan anses vara ringa. Vilket belopp på en tillgång som hör till bestående aktiva som skall anses vara av ringa värde måste bedömas på basen av omfattningen av den bokföringsskyldiges verksamhet och den totala mängden bestående aktiva. Vid bedömningen skall man dessutom beakta att bokslutet alltid skall ge en rättvisande bild av den bokföringsskyldiges verksamhetsresultat och ekonomiska ställning.

2.8 Tillgångar av samma slag vars anskaffningsutgift är av underordnad betydelse

Bestämmelsen i BFL 5:5.3 § innebär ett avsteg såväl från principen om att varje post i balansräkningen skall värderas för sig som från periodiseringsplikten. Enligt bestämmelsen kan materiella tillgångar av samma slag bland bestående aktiva, vars anskaffningsutgift är av underordnad betydelse, i balansräkningen tas upp till samma belopp från en räkenskapsperiod till en annan, om de av den bokföringsskyldige omsätts så att deras kvantitet och sammanlagda värde inte varierar väsentligt.

I BFL 5:6.3 § finns motsvarande bestämmelse i fråga om periodisering av anskaffningsutgiften för omsättningstillgångar. I motsats till vad som är fallet med omsättningstillgångar kan bestämmelsen i fråga om bestående aktiva endast sällan tillämpas i praktiken, eftersom dess avsikt inte är att styra bokföringspraxis så, att man i fortsättningen skulle aktivera sådana anskaffningsutgifter för bestående aktiva av underordnad betydelse som hittills har bokförts som kostnad för anskaffningsåret.

2.9 Immateriella tillgångar

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

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

Vid aktiveringen av anskaffningsutgifterna för immateriella tillgångar skall man bedöma tillgångens förmåga att skapa intäkter. 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. Enligt bokföringsnämndens utlåtande 1588/1999 skall grundförbättringsutgifter för en aktielägenhet behandlas som övriga utgifter med lång verkningstid. Under övriga utgifter med lång verkningstid kan man dessutom bland annat presentera aktiverade utgifter från börslistning av företaget (BFN 1635/2000).

Aktivering av utgifter för utbildning, reklam och säljfrämjande åtgärder samt flytt eller omorganisering som utgifter med lång verkningstid är möjlig endast med iakttagande av särskild försiktighet under förutsättning att de allmänna förutsättningarna i BFL 5:1 § uppfylls. En förutsättning för aktivering är att den bokföringsskyldige iakttar särskild försiktighet vid upprättande av en avkastningsvärdeskalkyl, som visar att den aktiverade tillgången med största sannolikhet efter utgången av den aktuella räkenskapsperioden kommer att generera minst lika stora inkomster som det aktiverade beloppet. IFRS-standarderna begränsar aktiveringen av utgifter med lång verkningstid i högre grad än bokföringslagen. Enligt IAS 38 skall bland annat försäljnings- och administrationsutgifter samt utgifter för utbildning av personalen behandlas såsom årskostnader.

2.10 Kapitalrabatt och emissionsutgifter för lån

Enligt 5 kapitlet 10 § i bokföringslagen får kapitalrabatt som hänför sig till upptagande av lån och därmed jämförbara utgifter samt utgifter för emission av lån aktiveras med iakttagande av särskild försiktighet. De aktiverade posterna skall kostnadsföras enligt en plan som baserar sig på lånetiden, dock minst i samma förhållande som lånet återbetalas. Utgifterna upptas som en separat post under fordringar i balansräkningen. Alternativt kan de sammanslås med aktiva resultatregleringar. I så fall skall beloppet för dem upptas som noter. Det är alltså inte fråga om en post som ingår bland bestående aktiva, men posten avskrivs. De planenliga kostnadsföringarna av posten upptas i undergruppen "Räntekostnader och övriga finansiella kostnader" i resultaträkningen.

3 AVSKRIVNINGSPLAN

3.1 Avskrivningstid

3.1.1 Avskrivningstidens längd

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

En tillgångs ekonomiska livslängd beror på de inkomstförväntningar man har på tillgången i fråga. Med ekonomisk livslängd avses den tid, under vilken den tillgång som hör till bestående aktiva förväntas vara till nytta för den bokföringsskyldige genom att generera inkomster.

Den ekonomiska livslängden för en tillgång är i allmänhet kortare än dess tekniska livslängd, som är beroende av tillgångens tekniska användbarhet i den bokföringsskyldiges verksamhet.

Fastställandet av den ekonomiska livslängden för tillgångar som hör till bestående aktiva och sålunda även avskrivningstiden bör ske med beaktande av omständigheter hos den enskilda bokföringsskyldige. Avskrivningstiden fastställs så att den motsvarar den bokföringsskyldiges 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 den bokföringsskyldiges egen verksamhet eller i andra bokföringsskyldigas verksamhet inom samma bransch. Vid fastställandet av de ekonomiska livslängderna iakttas försiktighetsprincipen.

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

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

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

3.1.2 Påbörjande av avskrivningar

Avskrivningarna påbörjas då tillgången har tagits i bruk i den bokföringsskyldiges verksamhet. I allmänhet påbörjas avskrivningarna först efter maskinernas 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. Planavskrivningarna beräknas då med beaktande av hur många månader tillgången har använts under räkenskapsperioden.

Den räkenskapsperiod då tillgången tas i bruk kan man också tillämpa ett förenklat förfarande där avskrivningarna enligt plan under den räkenskapsperiod då tillgången tas i bruk får göras som hälften av räkenskapsperiodens normala avskrivningar.

Avskrivningarna på immateriella tillgångar påbörjas i allmänhet genast den räkenskapsperiod då utgifterna uppstår. Endast i undantagsfall kan man skjuta upp påbörjandet av avskrivningarna till den räkenskapsperiod, då de förväntas börja generera inkomster. Uppskovet förutsätter att man med rimlig säkerhet kan förvänta sig att de framtida inkomsterna är tillräckliga för att täcka de aktiverade utgifterna med lång verkningstid.

3.2 Avskrivningsmetod

Avskrivningarna enligt plan på tillgångar som hör till bestående aktiva följer i princip minskningen av förmågan att generera inkomst. Denna i sin tur beror ofta antingen på hur mycket tillgången används eller på tidens gång eller på båda dessa faktorer.

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 mindre än väntat.

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

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

Då minskningen av förmågan hos tillgångar som hör till bestående aktiva att generera inkomst i huvudsak beror på användningsintensiteten kan en avskrivningsmetod baserad på denna användas. I detta fall baseras avskrivningen på en uppskattning av tillgångens användning under hela dess ekonomiska livstid och avskrivningen för respektive räkenskapsperiod beräknas på basis av den verkliga användningen under räkenskapsperioden i relation till den totala användningen. Beroende på användningsändamålet för tillgången som hör till bestående aktiva kan användningsintensiteten anges i den tid tillgången är i gång, (t.ex. maskintimmar) enligt prestation, (t.ex. körda kilometer) eller enligt enhet för utnyttjande. Det sistnämnda alternativet tillämpas i form av s.k. substansavskrivningar t.ex. när man enligt plan avskriver anskaffningsutgiften för sådant markområde, där man småningom frigör jordmaterial för tillverkning eller för att överlåtas som sådant.

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 anläggningstillgångarna 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 för-

väntas bli liten. Då bör man dock med rimlig säkerhet kunna prognostisera att inkomsterna under användningstidens följande år är tillräckliga för att motsvara tillgångens anskaffningsutgift.

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

Om räkenskapsperiodens längd avviker från 12 månader, dimensioneras planavskrivningar baserade på tiden i enlighet härmed. Vid tillämpning av lineära avskrivningar görs t.ex. för en 18 månaders räkenskapsperiod en och en halv gång så stora avskrivningar som planavskrivningarna för en normal räkenskapsperiod.

För likartade tillgångar används samma avskrivningsmetod. Den valda avskrivningsmetoden tillämpas fortlöpande under successiva räkenskapsperioder, om inte särskilda skäl talar för en ändring av avskrivningsplanen. Avskrivningsplanen skall ändras och till exempel avskrivningstiderna justeras om de inkomstförväntningar som sammanhänger med en tillgång väsentligt förändras (se ändring av avskrivningsplanen, kapitel 5, samt små bokföringsskyldiga, kapitel 11.4). Därför skall avskrivningsplanen regelbundet kontrolleras i samband med upprättande av bokslutet för att trygga att den valda avskrivningsmetoden och avskrivningstiden motsvarar tillgångens ekonomiska livslängd.

Som bilaga till denna allmänna anvisning finns exempel på planavskrivningar som lineära avskrivningar och som avskrivningar på utgiftsresten (se bilagorna 3-5).

3.3 Gruppering av avskrivningsobjekt

Enligt BFL 3:3.1 § 6 punkt skall varje tillgång och annan post som tas upp bland posterna i balansräkningen värderas för sig. Därför skall avskrivningarna enligt plan i princip beräknas separat för varje tillgång (se även kapitel 6 angående skild värdering). 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 i schemat för balansräkningen i BFF 1:6 § och bokföringsnämndens allmänna anvisning om presentation av resultaträkning och balansräkning (21.11.2006) kan användas som utgångspunkt vid grupperingen av avskrivningsobjekten.

Som bilaga till denna allmänna anvisning finns exempel på gruppering av bestående aktiva som avskrivningsobjekt samt avskrivningstider för dem (se bilagorna 2 och 10).

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 t.ex. vara skattelagstiftningens krav, som förutsätter att avskrivningarna också har avdragits från intäkterna i bokföringen för att de skall godkännas i beskattningen. Även utnyttjandet av en reserv för täckning av anskaffningsutgiften för en tillgång som hör till bestående aktiva innebär i själva verket att man gör avskrivningar utöver plan. Den del av avskrivningarna som överskrider planen upptas i resultaträkningen inom posten ”Förändring av avskrivningsdifferens”.

Gjorda avskrivningar utöver plan gör det möjligt att under senare räkenskapsperioder bokföra totalavskrivningar för räkenskapsperioden som är mindre än planavskrivningarna. I så fall upplöses den

tidigare bokförda avskrivningsdifferensen. Räkenskapsperiodens totalavskrivningar får vara mindre än periodens planavskrivningar endast om anskaffningsutgiften för de tillgångar som hör till bestående aktiva redan tidigare har avskrivits mera än avskrivningsplanen förutsätter, det vill säga att det finns en ackumulerad avskrivningsdifferens i balansräkningen. Bland avskrivningarna i resultaträkningen redovisas dock också i detta fall räkenskapsperiodens planavskrivningar, som korrigeras med minskning av avskrivningsdifferensen.

Om avskrivningarna i beskattningen görs till ett lägre belopp än avskrivningarna enligt plan och det inte finns någon ackumulerad avskrivningsdifferens bland de passiva posterna i balansräkningen skall man till den beskattningsbara inkomsten återföra en sådan andel av de avskrivningar enligt plan som har gjorts under räkenskapsperioden att de i beskattningen avdragbara avskrivningarna överensstämmer med det som eftersträvas. Till följd av att avskrivningarna återförs på detta sätt uppstår s.k. avskrivningar som sätts på hyllan. Dessa skall följas upp utanför bokföringen. Det är även möjligt att bygga upp hyllavskrivningar då det finns ackumulerade avskrivningar i balansräkningen.

Minskningen av den i balansräkningen redovisade avskrivningsdifferensen får upptas som minskning av avskrivningsdifferens i resultaträkningen högst till samma belopp som räkenskapsperiodens planavskrivningar (se sammanslagning av avskrivningsdifferenser, kapitel 10.2).

Om balansräkningen utöver den ännu oavskrivna anskaffningsutgiften för en tillgång som hör till bestående aktiva innehåller en enligt tidigare lagstiftning verkställd uppskrivning, bör man beakta att tillgångens bokföringsvärde inklusive uppskrivningen inte får överskrida dess sannolika överlåtelsepris.

5 ÄNDRING AV AVSKRIVNINGSPLANEN

Enligt BFL 3:2 § skall bokslutet ge riktiga och tillräckliga uppgifter om resultatet av den bokföringskyldiges verksamhet och om dennes ekonomiska ställning (*rättvisande bild*). Avskrivningsplanen skall bedömas regelbundet alltid vid upprättande av bokslut för att trygga att den valda avskrivningsmetoden och avskrivningstiden motsvarar den verkliga ekonomiska livslängden för tillgången. Om inkomstförväntningarna för en tillgång bland bestående aktiva förändras väsentligt, kan man bli tvungen att ändra avskrivningsplanen för tillgången i fråga. Tidigare räkenskapsperioders avskrivningar och den ackumulerade avskrivningsdifferensen korrigeras dock inte i dessa fall. Ändringen i avskrivningsplanen gäller endast den aktuella räkenskapsperiodens och därpå följande räkenskapsperioders planavskrivningar.

Avskrivningsplanen skall ändras om inkomstförväntningarna för en tillgång väsentligt försämrats. Väsentliga ändringar i inkomstförväntningarna för bestående aktiva skall i första hand beaktas genom ändringar i avskrivningsplanen. Om man inte har kunnat förutse en bestående minskning av inkomstförväntningarna i avskrivningsplanen och man i samband med bokslutet noterar att det inte längre finns några förutsättningar för aktivering av en tillgång bland bestående aktiva skall man göra en nedskrivning i enlighet med BFL 5:13 § (se närmare kapitel 6).

Också en väsentlig förbättring av inkomstförväntningarna kan förutsätta en ändring av avskrivningsplanen. Om de förbättrade inkomstförväntningarna beror på att den ekonomiska livslängden för tillgångar som hör till bestående aktiva bedöms vara väsentligt längre än man tidigare uppskattat, ändras avskrivningsplanen så, att den kvarvarande oavskrivna anskaffningsutgiften enligt den gamla planen avskrivs i enlighet med den nya planen.

Tillgångens restvärde och ekonomiska verkningstid skall kontrolleras regelbundet i samband upprättande av bokslutet. Om förväntningarna avviker från tidigare uppskattningar skall den återstående avskrivningstiden ändras. En sådan ändring skall behandlas som än ändring av viktiga bedömningar och uppskattningar i bokföringen, det vill säga att ändringen bokförs mot resultatet. Om fastställande av restvärdet däremot innehåller ett fel som gäller tidigare räkenskapsperioder skall detta fel korrigeras genom justering av eget kapital (Balanserad vinst/förlust) såsom anges i bokföringsnämndens utlåtande 2005/1750.

Tillgångens restvärde kan eventuellt bli lika stort eller större än tillgångens bokföringsvärde. I så fall bör man enligt rekommendationerna inte göra några avskrivningar så länge restvärdet är större än tillgångens bokföringsvärde. Avskrivningarna görs även i det fall då tillgångens verkliga värde överskrider dess bokföringsvärde så länge tillgångens restvärde inte överskrider dess bokföringsvärde.

De tilläggsuppgifter som krävs för att ge en rättvisande bild bör meddelas i noterna. Enligt BFF 2:2 och 3 § skall noterna innehålla uppgifter om de värderingsprinciper och värderingsmetoder samt periodiseringsprinciper och periodiseringsmetoder som har följts vid upprättandet av bokslutet samt en redogörelse för grunderna för avskrivningar enligt plan och ändringarna i dem. Noterna skall innehålla grunden för ändringar av avskrivningsplanen, ändringar av avskrivningstider och –metoder samt de engångsavskrivningar som ändringen av avskrivningsplanen eventuellt har medfört.

6 NEDSKRIVNINGAR

6.1 Allmänna principer

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

6.2 Materiella och immateriella tillgångar

Väsentliga ändringar i inkomstförväntningarna för bestående aktiva skall i första hand beaktas genom ändringar i avskrivningsplanen. Om man i avskrivningsplanen inte har kunnat förutse att inkomstförväntningarna på ett bestående sätt kommer att minska och man i samband med upprättande av bokslutet noterar att förutsättningarna för aktivering har upphört för de bestående aktiva tillgångar som omfattas av avskrivningsplanen skall en nedskrivning göras enligt BFL 5:13 §. Även efter det att nedskrivningen har gjorts skall den återstående ekonomiska verkningstiden för tillgången och därmed avskrivningsplanen regelbundet kontrolleras för respektive tillgång.

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

- Tillgångsposten har skadats.
- Det kommer att ske ändringar i användningsvolymen eller användningssättet för tillgången under en nära framtid.
- Den interna rapporteringen indikerar att inkomstförväntningarna för tillgången är sämre eller kommer att försämrast.
- Under perioden har det eller så kommer det inom en nära framtid att ske betydande skadliga förändringar i den teknologiska omgivning och på de marknader där den bokföringsskyldige är verksam.

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

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

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

Enligt IAS 36 (Impairment of Assets) skall behovet av eventuella nedskrivningar utredas skilt för varje tillgång. Om detta inte är möjligt, skall tillgångarna grupperas enligt den inkomstgenererande enhet till vilken den aktuella tillgången hör. I så fall fastställs tillgångens värde i relation till inkomstförväntningarna på den aktuella enheten. Detta står skenbart i konflikt med det fjärde bolagsrättsliga direktivet och med bokföringslagens princip om skild värdering. Enligt kommissionens ställningstagande (XV/6010/99 EN) skall direktivets bestämmelse om skild värdering inte tolkas oskäligt snävt. Alltid då det är möjligt skall dock varje balanspost värderas för sig. Direktivet tar inte ställning till hur man bör gå till väga då det inte är möjligt att värdera posterna skilt för sig.

6.3 Placeringar

De aktier som finns under placeringar bland bestående aktiva genererar ett kontinuerligt kassaflöde under flera räkenskapsperioder. Till aktier som hör till bestående aktiva räknas sådana andelar i företag inom samma koncern och andelar i ägarintresseföretag, fordringar hos företag inom samma koncern och ägarintresseföretag samt övriga aktier och andelar som finns i undergrupp III i schemat för balansräkningen i BFF 1:6 § som är avsedda att generera inkomst under flera räkenskapsperioder. Värdepapper som ingår i placeringarna skall värderas separat.

Inkomstförväntningarna på aktier vilka utgör bestående aktiva bland placeringarna begränsas i allmänhet inte till de löpande dividendintäkter som de genererar och de försäljningsinkomster som realiserar i samband med att de överläts. Karakteristiskt för aktier som hör till bestående aktiva är att de som en del av den bokföringsskyldiges bestående aktiva som helhet saknar ett självständigt (produktions)värde som skulle vara möjligt att utreda. De inkomstförväntningar som hänför sig till dem ingår i värdet av den totala investeringen i bestående aktiva eller hela företaget. Inkomstförväntningarna på övriga aktier bland placeringarna motsvaras i allmänhet bäst av deras sannolika överlåtelsepris

Om avsikten är att äga värdepappren under en längre tid skall man inte vid värderingen beakta att börskursen på bokslutsdagen i ringa utsträckning avviker från den genomsnittliga nivån på kursen vid upprättande av bokslutet. Om nivån på kursen av någon speciell anledning väsentligt har förändrats

efter bokslutsdagen, men innan bokslutet upprättas skall, såvida orsaken till förändringen är väsentlig, uppgifter om förändringen och den speciella orsaken till denna upptas i verksamhetsberättelsen eller noterna till bokslutet för att säkra att bolaget ger en rättvisande bild.

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

7 FÖRSÄLJNINGSSITUATIONER

7.1 Allmänna principer

Försäljningsvinsten och –förlusten för bestående aktiva uträknas separat för varje tillgång genom att man från försäljningsinkomsten för bestående aktiva avdrar den sålda tillgångens oavskrivna anskaffningsutgift efter avskrivningarna enligt plan. I kalkylerna skall man dessutom beakta en eventuell tidigare nedskrivning eller uppskrivning av posten. Med hjälp av bokföringen av bestående aktiva skall man 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 överlåtelse tidpunkten. Om planavskrivningen för den räkenskapsperiod då försäljningen sker är av underordnad betydelse kan man dock avstå från att göra sådan avskrivning.

Försäljningsvinster och försäljningsförluster på bestående aktiva redovisas i resultaträkningen i allmänhet som övriga rörelseintäkter och övriga rörelsekostnader korrigerat med eventuella nedskrivningar och uppskrivningar i anknytning till posten. Som extraordinära poster upptas endast sådana försäljningsvinster och försäljningsförluster som avviker från den bokföringsskyldiges normala verksamhet, är av engångsnatur och väsentliga (BFL 4:2 §). Om den bokföringsskyldige till exempel upphör med en hel affärsverksamhetshelhet, som verkar självständigt, kan en väsentlig försäljningsvinst eller försäljningsförlust på bestående aktiva upptas bland extraordinära poster.

Försäljningsvinster och försäljningsförluster på placeringar som hör till bestående aktiva skall upptas i posten ”Intäkter från företag inom samma koncern”, ”Intäkter från andelar i ägarintresseföretag” eller ”Intäkter från övriga placeringar bland bestående aktiva” under finansiella intäkter och kostnader. Försäljningsvinsten eller försäljningsförlusten är skillnaden mellan den ursprungliga anskaffningsutgiften och överlåtelsepriset. Om en nedskrivning har gjorts på de sålda aktierna skall denna nedskrivning först återföras vid uträkningen av försäljningsvinsten eller försäljningsförlusten. Om de sålda aktierna eller placeringarna som hör till bestående aktiva har uppskrivits skall de gjorda uppskrivningarna upplösas (se exempel, bilaga 9).

7.2 Behandling av avskrivningsdifferens

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

Om avskrivningsdifferensen för lösa tillgångar endast har följts upp grupperad enligt tillgångsgrupper med stöd i NSL 3 delen 3 kapitlet, kan minskningen av den avskrivningsdifferens som anknyter till den sålda tillgången fastställas genom uträkning av tillgångens andel av den aktuella gruppen som ett

förhållande mellan de planenliga restvärdena. Om en reserv har använts för täckning av anskaffningsutgiften och det till följd av detta har uppstått en avskrivningsdifferens som är av väsentlig storleksordning skall man dock sträva efter att beakta denna enligt tillgång.

Då man följer bokföringsförfarandet i första och andra paragrafen skall den indirekta intäktsföringen av försäljningsvinsten eller försäljningsförlusten enligt NSL 30 § beaktas separat då skattedeklarationen upprättas.

Det är möjligt att behandla försäljning av maskiner, inventarier och andra motsvarande lösa tillgångar, med beaktande av att avskrivning som skall beaktas vid beskattningen av näringsinkomst sker på utgiftsresten, i bokföringen på ett enklare sätt än vad ovan sagts. I resultaträkningen upptas i så fall förutom försäljningsvinsten på lösa tillgångar som hör till bestående aktiva en lika stor ökning av avskrivningsdifferensen, varvid avskrivningsdifferensen för den aktuella tillgångsgruppen som hör till bestående aktiva ökar med försäljningsvinstens belopp. Om likväl det ovan avsedda försäljningspriset för den tillgång som hör till bestående aktiva överskrider den oavskrivna delen av anskaffningsutgiften efter totalavskrivningar för den aktuella tillgångsgruppen som hör till bestående aktiva, lämnas bokföringen av försäljningsvinsten som ökning av avskrivningsdifferens till denna del ogjord. Om det vid försäljning av lösa tillgångar har uppstått en försäljningsförlust, men det för den aktuella gruppen bestående aktiva finns tidigare ackumulerad avskrivningsdifferens, kan man i resultaträkningen uppta en minskning av avskrivningsdifferensen som är lika stor som försäljningsförlusten. Om det däremot inte finns en tillräckligt stor eller inte alls någon ackumulerad avskrivningsdifferens, inverkar kostnadsföringen av försäljningsförlusten på räkenskapsperiodens resultat (se små bokföringsskyldiga, kapitel 11.5, se exemplet i bilaga 3)

8 OMORGANISERING AV FÖRETAG

8.1 Uppkomst av koncernförhållande

Då ett moderföretag får bestämmanderätten i ett nytt dotterföretag, kan det vara nödvändigt att ändra avskrivningsplanen för de tillgångar som hör till bestående aktiva i dotterföretaget. Detta är motiverat om användningsändamålet för det nya dotterföretagets bestående aktiva och inkomstförväntningarna som är förknippade med dem ur koncernens synvinkel väsentligt avviker från förhållandena före koncernförhållandets uppkomst. Då koncernförhållandet uppstår skall man dessutom bedöma behovet av en eventuell nedskrivning.

8.2 Fusion, delning och verksamhetsöverlåtelse

Aktiebolagslagen (624/2006, ABL) och lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968, NSL) innehåller bestämmelser om fusion (ABL 16 kapitlet och NSL EVL 52 a §) och delning (ABL 17 kapitlet och NSL 52 c §). Bestämmelserna om verksamhetsöverlåtelse finns i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (NSL 52 d §). I bokföringslagen finns det inga uttryckliga bestämmelser om hur dessa omorganiseringar av företag skall behandlas i bokföringen.

Enligt ABL 16:1 § fusioneras det överlåtande bolaget i det övertagande bolaget. Därmed övergår det överlåtande bolagets tillgångar och skulder till det övertagande bolaget och det överlåtande bolagets aktieägare får aktier i det övertagande bolaget som fusionsvederlag. Fusionsvederlaget kan även utbetalas i pengar, övriga tillgångar och förbindelser. Vid delning delas det överlåtande bolaget så att det överlåtande bolagets tillgångar och skulder delvis (partiell delning) eller helt övergår till ett eller flera

övertagande bolag. Som delningsvederlag får aktieägarna aktier i det övertagande bolaget. Enligt ABL 17:1§ kan vederlaget även bestå av annat än aktier.

Enligt ABL 16:3.2 § 9 punkten skall en utredning om det överlåtande bolagets tillgångar, skulder och eget kapital samt om de omständigheter som påverkar värderingen av dessa, om den inverkan som fusionen planeras få på det övertagande bolagets balansräkning och om de bokföringsmetoder som skall tillämpas på fusionen upptas i fusionsplanen. På motsvarande sätt skall en delningsplan enligt ABL 17:3.2 § 9 punkten innehålla en utredning om det ursprungliga bolagets tillgångar, skulder och eget kapital samt om de omständigheter som påverkar värderingen av dessa, förslag till fördelning av det ursprungliga bolagets tillgångar och skulder mellan de i delningen deltagande bolagen samt förslag om den inverkan som delningen planeras få på det övertagande bolagets balansräkning och om de bokföringsmetoder som skall tillämpas på delningen

Enligt NSL 52a § skall fusionsvederlaget bestå av nya aktier som det övertagande bolaget har emitterat. Endast 10 % av vederlaget får ges i pengar. På motsvarande sätt får andelen pengar som betalas som vederlag vid delning vara högst 10 % enligt NSL 52 c §.

Med verksamhetsöverlåtelse avses enligt NSL 52d § ett arrangemang där aktiebolaget (överlåtande bolag) överlåter de tillgångar som hör till antingen alla eller en eller flera verksamhetsgrenar, de skulder som hänför sig till de tillgångar som överförs och de reserver som hänför sig till den verksamhet som överförs till ett aktiebolag (*övertagande bolag*) som fortsätter den överförda verksamheten och som vederlag erhåller nya aktier som emitteras av det övertagande bolaget.

Till sin natur är den fusionsaktiva och fusionspassiva som uppstår i samband med en fusion korrektivposter. De skall intäktsföras i samma takt som de mottagna aktiva bokförs som kostnad. Fusionsdifferensen kan även fördelas som korrektivpost på de olika kontona för aktiva under fusionsåret. Om en sådan fördelning inte kan göras på ett naturligt och motiverat sätt, kan fusionsdifferensen behandlas som fusionspassiva, som intäktsförs som en post eller fusionsaktiva, som bokförs som kostnad (goodwill). Fusionsdifferensen periodiseras på de uppskattade, genomsnittliga ekonomiska livslängden för de mottagna aktivorna med iakttagande av försiktighetsprincipen.

8.3 Justering av avskrivningstiden

En fusion kräver i princip inga ändringar i den överlåtande bokföringsskyldiges avskrivningsplaner. Avskrivningsplanerna för de tillgångar som hör till bestående aktiva som överförs vid en dotterföretagsfusion kvarstår oförändrade, ifall inte inkomstförväntningarna för de aktuella tillgångarna ändras. Efter en dotterföretagsfusion rekommenderas att moderföretaget, i fråga om hanteringen av fusionsdifferensen tillämpar samma principer som skulle ha tillämpats på koncernaktiva om ingen fusion hade genomförts. En annan fusion än en dotterföretagsfusion kan innebära förändringar av avskrivningsplanen, om förmågan att generera inkomst hos de anläggningstillgångar som överförts inte är densamma hos den mottagande bokföringsskyldige som hos den överlåtande bokföringsskyldige.

Det faktum att bestående aktiva överförs till den bokföringsskyldige som fortsätter med verksamheten vid till exempel en verksamhetsöverlåtelse eller delning kräver inte heller några ändringar i avskrivningsplanen, såvida överföringen inte leder till någon väsentlig förändring i utnyttjandet av tillgångens förmåga att producera inkomster under dess återstående ekonomiska livslängd.

Om fusionen, fissionen eller verksamhetsöverlåtelsen förutsätter att avskrivningsplanen ändras, avskrivs anskaffningsutgiften för de bestående aktiva som övertagits justerad med eventuella korrigeringar, under sin återstående, uppskattade, ekonomiska livslängd.

8.4 Balansvärden för överförda tillgångar och behandling av avskrivningsdifferensen

Fusion och delning av ett samfund kan ske antingen till verkliga värden eller så att bokföringen av de överförda tillgångarna i de övertagande samfundet direkt fortsätter från det överlåtande samfundets bokföringsvärden. I vartdera fallet överförs avskrivningsdifferenserna oförändrade till de mottagande bolagen.

Verksamhetsöverlåtelse enligt nu gällande NSL 52d § (de tillgångar som hör till antingen alla eller en eller flera verksamhetsgrenar, de skulder som hänför sig till de tillgångar som överförs och de reserver som hänför sig till den verksamhet som överförs till ett bolag som fortsätter den överförda verksamheten) skall genomföras så att bokföringen av de överlåtna tillgångarna i de övertagande bolagen fortsätter direkt från det överlåtande bolagets bokföringsvärden. Regeringen bereder för tillfället en lagändring, enligt vilken även en verksamhetsöverlåtelse i fortsättningen skulle kunna genomföras till verkliga värden.

Om omorganiseringen av företagen görs till bokföringsvärden överförs den oavskrivna planenliga anskaffningsutgiften för överförda bestående aktiva och en eventuell avskrivningsdifferens som sådana till det övertagande bolaget. Om det finns en tillgångsspecifik uppföljning av avskrivningsdifferensen, övergår avskrivningsdifferensen till de övertagande bolagen enligt utgiftsresterna i bokföringen. Om den bokföringsskyldige inte har haft en tillgångsspecifik uppföljning av avskrivningsdifferensen för de lösa tillgångarnas del och tillgångsgruppen till följd av en verksamhetsöverlåtelse eller delning fördelas på flera olika bolag skall avskrivningsdifferensen fördelas på de övertagande bolagen i förhållandet mellan de oavskrivna utgiftsresterna för de olika posterna. Ett exempel på fördelning av avskrivningsdifferensen mellan de övertagande bolagen i samband med delning har bifogats denna allmänna anvisning (se bilaga 15).

Trots att omorganiseringen av företag sker till verkliga värden i det övertagande bolaget förblir basen för avskrivningarna oförändrad i beskattningen och avskrivningsdifferenserna behandlas på motsvarande sätt som vid användning av bokföringsvärden. Ett exempel på delning till verkliga värden har bifogats denna allmänna anvisning (se bilaga 16).

9 BOKFÖRING AV BESTÅENDE AKTIVA

Det är i allmänhet ändamålsenligt att lägga upp uppföljningen av bestående aktiva (bokföring av bestående aktiva) som en separat delbokföring. Bokföringen av bestående aktiva avstäms åtminstone för varje räkenskapsperiod mot huvudbokföringen (HIM:s beslut 47/1998 om bokföringens metoder 2:3.1 §). Om den bokföringsskyldige endast har få tillgångar som hör till bestående aktiva som skall avskrivnas enligt plan, kan tillgångarna följas upp t.ex. genom att utnyttja skilda konton som öppnats i huvudbokföringen. Av bokföringen av bestående aktiva bör den information som enligt bokföringsförelagningen krävs för noterna framgå.

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 den bokföringsskyldiges produktion av prestationer. Av bokföringen bör för varje tillgång framgå åtminstone följande uppgifter:

- tillgångens identifikation såsom beteckning, typ och nummer
- anskaffningsutgift
- anskaffningstidpunkten som månad och år
- avskrivningsmetod och eventuella ändringar i den
- avskrivningstiden, om den inte framgår av uppgifterna om avskrivningsmetoden

Bokföringen av bestående aktiva, som gäller maskiner, inventarier och andra liknande lösa tillgångar, kan med beaktande av väsentlighetsprincipen även uppläggas per tillgångsgrupp, om sammanslagningen endast har mindre inverkan på planavskrivningarnas storlek. För detta talar också principen om ekonomiskt producerad information, enligt vilken nyttan av att beräkna planavskrivningar skall vara större än de förorsakade kostnaderna. 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
- räkenskapsperiodens totalavskrivning
- ackumulerade avskrivningar enligt plan
- ackumulerade totalavskrivningar
- den enligt planen oavskrivna delen av anskaffningsutgiften
- avskrivningsdifferensen.
- eventuella uppskrivningar och återförda uppskrivningar
- eventuella nedskrivningar och återförda nedskrivningar.

Utgiftsresten i beskattningen bildas såsom 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 och s.k. avskrivningar som har lagts på hyllan beaktas. Utöver de faktorer som har räknats upp här ovanför bör utgiftsresten efter totalavskrivningarna enligt rekommendationerna även kunna utläsas ur bokföringen av bestående aktiva.

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

10 UPPGIFTER OM BESTÅENDE AKTIVA I BOKSLUTET

10.1 Resultaträkning

De i bokslutet redovisade totalavskrivningarna uppdelas, då resultaträkningen redovisas enligt kostnadsslag, i två poster: planavskrivningarna på raden "Avskrivningar enligt plan" samt avskrivningar utöver plan eller under plan på raden "Förändring av avskrivningsdifferens". Nedskrivningar gällande tillgångar bland bestående aktiva, t.ex. en nedskrivning på grund av en brandskada på en oförsäkrad tillgång, upptas på raden "Nedskrivningar av tillgångar bland bestående aktiva" (se närmare kapitel 6).

I resultaträkningen enligt funktion ingår planavskrivningar och engångsavskrivningar förorsakade av ändringar i avskrivningsplanen, i kostnaderna uppdelade enligt funktion, vilka i resultaträkningen

avdras efter omsättningen men före rörelsevinsten (-förlusten). Avskrivningar utöver plan redovisas på samma sätt som i resultaträkningen enligt kostnadsslag.

I resultaträkningen enligt kostnadsslag upptas nedskrivningarna av sådana tillgångar som avskrivs enligt plan under "Nedskrivningar av tillgångar bland bestående aktiva". Under samma rubrik upptas förluster på de förskott som upptas under immateriella och materiella tillgångar. I både resultaträkningen enligt funktion och resultaträkningen enligt kostnadsslag upptas nedskrivningar på värdepapper som upptas under placeringar bland bestående aktiva och förluster på fordringar under rubriken "Nedskrivningar av placeringar bland bestående aktiva".

Om avskrivningar enligt plan görs på aktier och andelar bland bestående aktiva redovisas dessa på raden "Avskrivningar enligt plan". Nedskrivningar på placeringar bland bestående aktiva upptas både i resultaträkningen enligt kostnadsslag och i resultaträkningen enligt funktion bland finansiella intäkter och kostnader på raden "Nedskrivningar av placeringar bland bestående aktiva".

En nedskrivning som gjorts under tidigare räkenskapsperioder skall tas upp som rättelse av kostnadsföringen under den räkenskapsperiod då nedskrivningen visar sig vara obefogad. I regel upptas rättelsen av kostnadsföringen som intäkt i resultaträkningen inom den grupp där motsvarande kostnadsföring tidigare redovisats.

10.2 Balansräkning

I gruppen bestående aktiva på balansräkningens aktiva sida upptas anskaffningsutgiften för bestående aktiva med avdrag för avskrivningar enligt plan. Uppskrivningarna på 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 balansschemat i BFF 1:6 § och bokföringsnämndens allmänna anvisning om presentation av resultat- och balansräkning (21.11.2006). Grupperingen är följande:

Immateriella tillgångar

- Utvecklingsutgifter
- Immateriella rättigheter
- Goodwill
- Övriga utgifter med lång verkningstid
- Förskottsbetalningar

Materiella tillgångar

- Mark- och vattenområden
 - Ägda
 - Hysesrättigheter
- Byggnader och konstruktioner
 - Ägda
 - Hysesrättigheter
- Maskiner och inventarier
- Övriga materiella tillgångar
- Förskottsbetalningar och pågående nyanläggningar

I bokföringsförordningen har de immateriella tillgångarna delats upp i fem grupper. Uppdelningen på immateriella rättigheter och övriga utgifter med lång verkningstid är mångtydig. Till immateriella rättigheter hör bland annat koncessioner, patent, licenser, varumärken och motsvarande rättigheter

som har införskaffats mot vederlag samt licenser och program. Under övriga utgifter med lång verkningstid upptas å sin sida till exempel utgifter för grundförbättring av aktielokal (se närmare kapitel 2.9).

Hyresrättigheterna för mark- och vattenområden samt byggnader och inventarier upptas som en skild underpost under dessa huvudrubriker. Hyresrättigheterna bokförs som kostnad genom avskrivningar under hyresperioden.

Värdepapper som hör till bestående aktiva skall upptas i gruppen placeringar i balansräkningen. Bokföringslagen innehåller inga särskilda bestämmelser om avskrivningar på placeringar som hör till bestående aktiva. I allmänhet gör man inga avskrivningar enligt plan på anskaffningsutgiften för placeringar som hör till bestående aktiva, eftersom man inte kan förutse någon begränsad ekonomisk livslängd för dem. Om till exempel den ekonomiska livslängden för anskaffningsutgiften för bestående aktiva undantagsvis kan förutses vara begränsad avskrivs anskaffningsutgiften enligt en på förhand uppställd plan. Avskrivningar enligt plan på anskaffningsutgiften för aktier som hör till bestående aktiva kan till exempel vara aktuella då det gäller aktier i ett bolag som koncentrerar sig på exploatering av en mineralgruva eller har äganderätten till ett visst grustag. Avskrivningar enligt plan på anskaffningsutgiften för aktier som hör till bestående aktiva skall upptas i noterna om bokslutsprinciperna (BFF 2:2.1 §).

På förskottsbetalningar för immateriella tillgångar och de förskottsbetalningar och pågående nyanläggningar som upptas under materiella tillgångar görs inga avskrivningar enligt plan.

De avskrivningar enligt plan som krävs i bokföringslagen och de avskrivningar som enligt skattelagstiftningen är avdragbara i beskattningen avviker ofta 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.

Om den bokföringsskyldige har gjort avskrivningar utöver plan, är anskaffningsutgiften minskad med summan av planavskrivningarna större än den oavskrivna anskaffningsutgiften efter avdrag av totalavskrivningar. Den ackumulerade differensen mellan totalavskrivningarna och planavskrivningarna redovisas på passiva sidan i balansräkningen på raden "Avskrivningsdifferens" inom gruppen "Ackumulerade bokslutsdispositioner".

Då planavskrivningarnas och totalavskrivningarnas belopp för någon tillgång eller grupp av tillgångar skiljer sig från varandra uppstår antingen en positiv eller en negativ avskrivningsdifferens. De positiva och negativa avskrivningsdifferenserna för tillgångar och grupper av tillgångar får sammanslås med varandra i balansräkningen, förutsatt att avskrivningsdifferensernas sammanlagda belopp är positivt eller noll. Om det sammanlagda beloppet av räkenskapsperiodens avskrivningsdifferens för tillgångarna eller tillgångsgrupperna är negativt, redovisas beloppet som minskning av avskrivningsdifferens i resultaträkningen. Om den ackumulerade avskrivningsdifferensen för tidigare räkenskapsperioder är mindre än den negativa avskrivningsdifferensen för räkenskapsperioden i fråga, får endast ett belopp som motsvarar den ackumulerade avskrivningsdifferensen upptas som förändringen av avskrivnings-

differens. I så fall måste den del av planavskrivningen som överstiger den ackumulerade avskrivningsdifferensen från tidigare räkenskapsperioder minskas från räkenskapsperiodens resultat samtidigt som de s.k. avskrivningarna som läggs på hyllan ökar.

Om den bokföringsskyldiges kumulativa avskrivningar enligt plan är större än NSL-avskrivningarna bokförs inga avskrivningsdifferenser. Den så kallade negativa avskrivningsdifferensen skall däremot följas upp för beskattningen som en post utanför bokföringen. Vid uträkningen av skatten är den andel av avskrivningarna enligt plan som överskrider de maximala NSL-avskrivningarna för räkenskapsperioden inte avdragbar i beskattningen och den skall behandlas därefter.

10.3 Noter

Noterna skall innehålla uppgift om de värderingsprinciper och –metoder samt periodiseringsprinciper och –metoder som har följts vid upprättande av bokslutet (BFF 2:2 §). Som värderings- och periodiseringsprinciper för bestående aktiva meddelas hur tillgångarnas anskaffningsutgift har beräknats, dvs. vilka utgifter som räknats in i anskaffningsutgiften samt vilken bokföringsmetod som tillämpats på investeringsbidrag till anskaffningen av bestående aktiva, och hur anskaffningsutgifterna periodiseras (se exemplen i bilaga 10 och 11).

Noterna till resultaträkningen skall innehålla redogörelse för grunderna för avskrivningar enligt plan och ändringar i dem (BFF 2:3.1 §).

Som redogörelse för grunderna för planavskrivningar och ändringar i den ges uppgifter om sättet att räkna planavskrivningar (avskrivningsmetod, avskrivningstid) liksom ändringar i dessa skilt för varje tillgångsgrupp samt grunderna för ändringar av avskrivningsplanen. Uppgifterna kan anges gruppvis också i fråga om byggnader och andra motsvarande tillgångar för vilka avskrivningsplanerna har uppgjorts skilt för varje objekt. Dessa uppgifter kan även redovisas i samband med nämnda värderings- och periodiseringsprinciperna.

Följande bestämmelser om presentation av noterna för balansräkningens aktiva sida finns i bokföringsförordningen.

BFF 2 kapitlet 4 § 1 momentet 3-8 punkterna:

Noterna skall innehålla:

”3) redogörelse för oavskrivna aktiverade utvecklingsutgifter, åtskild från de utvecklingsutgifter som uppfyller de aktiveringsförutsättningar som avses i 5 kap. 8 § 2 mom. bokföringslagen,

4) en motiverad redogörelse, om avskrivningstiden för aktiverade utvecklingsutgifter eller goodwill är längre än fem år,

5) uppgift om vid emission av lån uppkomna utgifter som inte har tagits upp som kostnad och kapitalrabatter,

6) principerna för uppskrivningar och metoderna för värdering av tillgångarna i fråga,

7) uppgift om den ännu oavskrivna delen av anskaffningsutgiften för maskiner och inventarier som hör till bestående aktiva,

8) i det fall att ränteutgifter har räknats in i en tillgångs anskaffningsutgift, redogörelse för beloppet av ränteutgifter aktiverade under räkenskapsperioden samt uppgifter per balansräkningspost om oavskrivna aktiverade ränteutgifter,

- 9) uppgift per balansräkningspost om skillnaden mellan återanskaffningspriserna och de aktiverade anskaffningsutgifterna för tillgångar som avses i 4 kap. 5 § 4 mom. bokföringslagen ifall den är väsentlig,
10) i punkt 9 avsedda uppgifter om värdepapper tillhörande andra balansräkningsposter än omsättningstillgångar.”

För de grundläggnings- och forskningsutgifter som har aktiverats innan reformen av bokföringslagen 1312/2004 trädde i kraft skall man dessutom lämna en utredning av de vid tidpunkten för bokslutet oavskrivna utgifterna.

Enligt BFF 2:2.2 § skall i fråga om sådana finansiella instrument som har tagits upp bland bestående aktiva och vilka har tagits upp till ett högre värde än det verkliga värdet och i fråga om vilka ingen nedskrivning enligt 5 kap. 13 § i bokföringslagen har gjorts, i en not till bokslutet meddelas bokföringsvärdet och det verkliga värdet, antingen per finansiellt instrument eller grupperade på ett annat ändamålsenligt sätt samt en motiverad redogörelse för att det bokförda värdet kommer att uppnås igen och eventuella andra motiveringar för varför ingen nedskrivning har gjorts.

BFF 2 kapitlet 4 § 2 momentet:

” Utöver vad som bestäms i 1 mom., skall följande uppgifter om bestående aktiva, särskilt för anskaffningsutgiften och uppskrivningen, uppges per balanspost:

- 1) beloppet i början av räkenskapsperioden,
- 2) ökningar och minskningar under räkenskapsperioden samt överföringar mellan poster,
- 3) ackumulerade avskrivningar och nedskrivningar i början av räkenskapsperioden,
- 4) ackumulerade avskrivningar och nedskrivningar som hänför sig till avdrag och överföringar,
- 5) räkenskapsperiodens avskrivningar enligt plan samt
- 6) nedskrivningar och deras återföringar.”

BFF 2 kapitlet 4 § 6 momentet:

” Om högst en av de gränser som anges i 3 kapitlet 9 § 2 momentet i bokföringslagen har överskridits både under den räkenskapsperiod som har gått ut och under den omedelbart föregående perioden, får den bokföringsskyldige utelämna de noter om vilka bestäms i 1 momentet 9–11 punkten samt de uppgifter som avses i 2 momentet endast i fråga om uppskrivningar.”

Med den ännu oavskrivna delen av anskaffningsutgiften för maskiner och inventarier som hör till bestående aktiva som avses i BFF 2:4.1 § 7 punkten avses bokföringsvärdet för maskiner och anläggningar som används i produktionen, det vill säga anskaffningsutgiften med avdrag för avskrivningar enligt plan.

Det rekommenderas att de uppgifter om anskaffningsutgiften per balanspost som avses i BFF 2:4.2 § anges så att de inkluderar alla tillgångar för vilka den ekonomiska brukstiden ännu inte utgått vid räkenskapsperiodens början och vilka fortfarande används för den bokföringsskyldiges produktion av prestationer, trots att anskaffningsutgiften för dem redan helt och hållet har avskrivits. Informationen kan dock också redovisas så att uppgifterna begränsas till de tillgångar vilkas anskaffningsutgift ännu inte helt och hållet avskrivits enligt plan. Om detta förfaringsätt har tillämpats skall det anges skilt i noterna.

Som minskningar av anskaffningsutgifterna redovisas förutom anskaffningsutgiften för sålda anläggningstillgångar också anskaffningsutgiften för skrotade och på annat bestående sätt ur bruk tagna anläggningstillgångar.

10.4 Balansspecifikationer

I balansspecifikationerna specificeras enligt tillgångs de tillgångar och placeringar inom bestående aktiva som den bokföringsskyldige har vid räkenskapsperiodens utgång. Alternativt får specifikationerna upprättas så att de innehåller enbart ökningar och minskningar av bestående aktiva under räkenskapsperioden. Det är att rekommendera att den bokföringsskyldige i så fall i balansspecifikationerna antecknar ökningarnas och minskningarnas bokföringstidpunkt och –verifikation. Ökningarna och minskningarna kan grupperas t.ex. enligt inköp, försäljningar, skrotning samt överföring mellan tillgångsgrupper (se bilagorna 13 och 14). Dessutom skall balansspecifikationerna innehålla uppgift om eventuella nedskrivningar och återföringar av dessa samt uppskrivningar och återföringar av dem. I balansspecifikationerna upptas också tillgångar vilkas ekonomiska livslängd inte ännu har utgått, men vilkas anskaffningsutgift enligt planen helt har avskrivits.

Avskrivningsdifferensen som redovisas på balansräkningens passiva sida och ändringar i den under räkenskapsperioden utreds i specifikationerna åtminstone specificerade enligt balansposterna för bestående aktiva. Enligt rekommendationerna bör man dessutom följa upp en eventuell negativ avskrivningsdifferens utanför bokföringen och s.k. avskrivningar som läggs på hyllan i balansspecifikationerna.

11 SMÅ BOKFÖRINGSSKYLDIGA

11.1 Allmänt

En bokföringsskyldig är oberoende av storlek och företagsform skyldig att göra avskrivningar enligt plan med undantag för bestämmelserna i BFL 5:12.2 §. Enligt paragrafen får yrkesutövare, sådana bokföringsskyldiga vars verksamhet baserar sig på innehav av fastigheter, föreningar och andra motsvarande samfund samt stiftelser skriva av anskaffningsutgiften för bestående aktiva och övriga utgifter med lång verkningstid utan någon på förhand uppgjord plan.

I detta kapitel behandlas förenklade förfaringssätt för periodisering av bestående aktiva som lämpar sig för små bokföringsskyldiga samt de i bokföringsförordningen nämnda förenklingarna gällande små företags noter.

Med en liten bokföringsskyldig avses de bokföringsskyldiga där endast en av de gränser som finns i bokföringslagens 3 kapitel 9 § 2 moment överskrids. Då denna allmänna anvisning ges är gränserna:

- 1) omsättning eller avkastning 7 300 000 euro;
- 2) balansomslutning 3 650 000 euro;
- 3) genomsnittligt antal anställda 50 personer.

Om den bokföringsskyldige hör till en i bokföringslagen avsedd koncern, vars moderbolag upprättar koncernbokslut, bestäms över- eller underskridandet av de gränser som avses i nämnda paragraf utifrån koncernbokslutet.

Små bokföringsskyldiga skall tillämpa de allmänna bokslutsprinciperna i BFL 3:3.1 §. Till dessa hör bl.a. att konsekvens skall iaktas när principerna och metoderna för upprättande av bokslutet tillämpas från en räkenskapsperiod till en annan, försiktighet skall iaktas oberoende av räkenskapsperiodens resultat, väsentlighet samt att varje tillgång och annan post som tas upp bland posterna i balansräkningen skall värderas för sig. För små bokföringsskyldiga gäller samma bestämmelser som för övriga bokföringsskyldiga med hänsyn till fastställandet av bas för avskrivningarna, avskrivningsplan, nedskrivningar och försäljningssituationer.

Bokslutet skall alltid ge sådana riktiga och tillräckliga uppgifter om resultatet av bolagets verksamhet och bolagets ekonomiska ställning som avses i bokföringslagen. Då man använder sig av de förmåner som gäller för små bokföringsskyldiga skall man därmed alltid beakta både väsentlighetsprincipen och försiktighetsprincipen. Det faktum att vissa poster utelämnas eller upptas på ett inkorrekt sätt har väsentlig betydelse om de poster som har utelämnats eller upptagits på ett inkorrekt sätt ensamma eller tillsammans enligt separata bedömningar i varje situation skulle kunna påverka de ekonomiska besluten som användarna fattar om storleken och karaktären på en viss post. Enligt försiktighetsprincipen skall alla de poster som påverkar resultatet upptas i ett så tidigt skede som möjligt och till tillräckligt stora belopp. Enligt BFL 3:3.2 § skall dessutom samtliga avskrivningar och nedskrivningar beaktas i bokslutet även om man har fått kännedom om dem först efter räkenskapsperiodens utgång.

Enligt BFL 3:3.3 § får man avvika från ovannämnda principer i BFL 3:3.1 § och BFL 3:3.2 § endast av särskilda skäl förutsatt att orsaken till avvikelsen inte grundar sig på lag eller någon annan bestämmelse eller föreskrift given med stöd i lag. Noterna skall innehålla en beskrivning av grunderna för avvikelserna samt en kalkyl över hur avvikelsen påverkar räkenskapsperiodens resultat och ekonomiska ställning.

11.2 Bas för avskrivningar

I kapitel 2 i denna allmänna anvisning finns en beskrivning av hur basen för avskrivningar skall fastställas.

För sina avskrivningar enligt plan kan den bokföringsskyldige tillämpa NSL:s metod med avskrivningar på utgiftsresten, om förfarandet enligt den bokföringsskyldige är motiverat med beaktande av de nämnda principerna och bestämmelserna.

Utgiftsresten består av summan av den oavskrivna anskaffningsutgiften för maskiner och inventarier som har tagits i bruk under räkenskapsperioden och tidigare med avdrag för under räkenskapsperioden erhållna överlåtelsepriser och övriga vederlag. Övriga vederlag utgörs t.ex. av försäkringsersättningar. Vid beräkning av utgiftsresten betraktas såsom utgifter för anskaffning av lösa anläggningstillgångar även utgifterna för utvidgning, förändring, förnyelse och andra motsvarande grundförbättringar av lösa anläggningstillgångar samt om dessa genererar inkomster under flera än en räkenskapsperiod. För att förenkla beräkningen av avskrivningarna kan restvärdet fastställas till noll.

11.3 Inventarier med kortare verkningstid än tre år och små anskaffningar

I bokföringen skall alla tillgångar med en verkningstid som sträcker sig över flera än en räkenskapsperiod aktiveras och avskrivas under sin verkningstid enligt plan. Små bokföringsskyldiga kan dock enligt väsentlighetsprincipen och försiktighetsprincipen bokföra anskaffningsutgiften för maskiner och inventarier vilkas sannolika ekonomiska verkningstid är högst tre år samt små anskaffningar, i sin helhet som kostnad för den räkenskapsperiod under vilken egendomen tagits i bruk.

11.4 Avskrivningsplan

11.4.1 Detaljnivå för avskrivningsplanen

Avskrivningarna på samtliga tillgångar som hör till bestående aktiva skall göras enligt en på förhand upprättad avskrivningsplan. I kapitel 3 i denna allmänna anvisning finns en beskrivning av avskrivningstider, hur och när avskrivningar inleds samt avskrivningsmetoderna.

Enligt principen om att det skall vara ekonomiskt lönsamt att producera information kan det för små bokföringsskyldiga vara motiverat att anpassa avskrivningarna enligt plan med avskrivningarna i beskattningen, om förfarandet uppfyller kraven på väsentlighet och försiktighet. Då undviker man uppkomsten av avskrivningsdifferenser. Avskrivningsplanen skall dock också i detta fall upprättas på förhand och planen kan inte ändras annat än på goda grunder.

Om en liten bokföringsskyldig har fattat beslut om användning av avskrivningar på utgiftsresten för avskrivningarna av maskiner och inventarier skall avskrivningarna göras som en post på utgiftsresten enligt avskrivningsplanen. För tillgångar vars ekonomiska livslängd är väsentligt mycket längre än för de övriga tillgångarna och anskaffningsutgiften utgör en väsentlig del av bokföringsvärdet för den bokföringsskyldiges bestående aktiva skall dock en tillgångsspecifik avskrivningsplan upprättas.

Exempel 1 Avskrivningsplan för en liten bokföringsskyldig

Den bokföringsskyldiges bestående aktiva består av kontorsinventarier och kontorsapparater samt en förpackningsmaskin och en tryckpress till följande balansvärden:

Kontorsinventarier och -apparater	50 000
Förpackningsmaskin	200 000
Tryckpress	600 000

Den bokföringsskyldige bokför kontorsinventarierna som en skild grupp och grunderna för avskrivningar enligt plan fastställs gruppvis. Tryckpressen och förpackningsmaskinen utgör en väsentlig del av den bokföringsskyldiges bestående aktiva och därför har skilda avskrivningsplaner upprättats för dem. Den bokföringsskyldige förnyar i medeltal kontorsinventarierna och –apparaterna med 8 års intervall. Tryckpressen förväntas generera inkomster i 12 år och förpackningsmaskinen i 15 år. Den bokföringsskyldige utgår från att restvärdet för samtliga tillgångar är oväsentligt. I sina avskrivningar enligt plan tillämpar den bokföringsskyldige avskrivningar på utgiftsresten för kontorsinventarier och –apparater och avskrivningar på restvärdet för de övriga apparaternas del. Vid avskrivningar på restvärdet räknas avskrivningarna ut som en lika stor procentuell andel av det oavskrivna restvärdet.

De procentsatser för avskrivningarna på utgiftsresten, med vilka tillgångarnas anskaffningsutgift till väsentliga delar kommer att avskrivas under sin ekonomiska verkningstid är följande:

Kontorsinventarier och -apparater	25 %	avskrivningar på utgiftsresten (maximiavskrivningar enligt NSL 30 §)
Förpackningsmaskin	15 %	avskrivningar på restvärdet
Tryckpress	20 %	avskrivningar på restvärdet

11.4.2 Avskrivningstidens längd

Anskaffningsutgiften för anläggningstillgångar och andra materiella tillgångar som hör till bestående aktiva skall avskrivas under sin verkningstid. Med en tillgångs verkningstid avses dess ekonomiska livslängd. I kapitel 3.1 i denna allmänna anvisning finns en närmare beskrivning av avskrivningstiden och i kapitel 5 en beskrivning av ändring av avskrivningsplanen.

Om den bokföringsskyldige i sin bokföring gör sådana avskrivningarna på utgiftsresten som har beskrivits här ovanför, kan en enskild tillgång som hör till bestående aktiva ha oavskriven anskaffningsutgift trots att dess ekonomiska livslängd har överskridits. Om procentsatsen för avskrivningarna på utgiftsresten är tillräckligt stor, har det kvarvarande beloppet dock med beaktande av väsentlighetsprincipen ingen betydelse för bokslutsinformationen. Om man dock fäster uppmärksamhet vid att den oavskrivna anskaffningsutgiften för en tillgång som hör till bestående aktiva som tagits ur bruk – t.ex.

på grund av skrotning eller minskade nyinvesteringar – utgör en väsentlig del av hela utgiftsresten, bör till denna del en tillräckligt stor nedskrivning göras, så att hela anskaffningsutgiften kostnadsförs.

11.4.3 Påbörjande av avskrivningar

Avskrivningarna på anskaffningsutgiften för tillgångar som hör till bestående aktiva påbörjas då tillgången tagits i bruk för den bokföringsskyldiges verksamhet.

I avskrivningsbeloppet för den räkenskapsperiod då bestående aktiva har tagits i bruk beaktas i allmänhet tidpunkten när användningen av tillgången började. En liten bokföringsskyldig kan tillämpa ett förenklat förfarande, och som planavskrivning avdra normalavskrivningen för hela räkenskapsperioden, om detta inte väsentligt förvränger totalbeloppet för räkenskapsperiodens avskrivningar.

Avskrivningarna på immateriella tillgångar påbörjas i allmänhet genast under den räkenskapsperiod då utgifterna uppstår. Med beaktande av väsentlighetsprincipen kan man även göra normala avskrivningar på tillgångarna för hela räkenskapsperioden redan de år de införskaffas. I så fall uppstår inte heller någon avskrivningsdifferens för dessa tillgångar. En avskrivningsdifferens uppstår till exempel om man gör hälften av räkenskapsperiodens avskrivningar som avskrivningar enligt plan och hela årets normalavskrivningar som totalavskrivningar.

11.4.4 Avskrivningsmetod

Planavskrivningarna följer minskningen av en anläggningstillgångs inkomstgenereringsförmåga. På grund av de osäkerhetsfaktorer som är förknippade med prognostisering av framtiden får man ofta lov att hålla sig till schematiska avskrivningsmetoder, som utgår från tiden. I kapitel 3.2 i denna allmänna anvisning finns en närmare beskrivning av avskrivningsmetoderna och valet av metod.

Om en liten bokföringsskyldig fattar beslut om att tillämpa avskrivningar på utgiftsresten som avskrivningar enligt plan förutsätter avskrivningarnas planmässighet att de avskrivningsprocentsatser som tillämpas är tillräckligt stora, för att man skall kunna försäkra sig om att anskaffningsutgiften avskrivs under tillgångarnas ekonomiska livstid. Planavskrivningarna skall därmed alltid göras med beaktande av försiktighetsprincipen. De maximiprocenter som skattelagstiftningen tillåter uppfyller inte alltid kravet på att tillgångarna skall avskrivas under sin ekonomiska verkningstid. För t.ex. adbutrustning och andra maskiner och anläggningar som genomgår en snabb teknisk utveckling, och vilka den bokföringsskyldige på grund av karaktären hos sin rörelseverksamhet kontinuerligt måste förnya, medför inte tillämpning av de maximiprocenter som NSL tillåter att tillgångarna avskrivs under sin brukstid.

Om räkenskapsperiodens längd avviker från 12 månader, dimensioneras planavskrivningar baserade på tiden i enlighet härmed. En liten bokföringsskyldig som beräknar avskrivningarna på utgiftsresten kan dock avvika från detta göra avskrivningar enligt planen för en 12 månaders räkenskapsperiod också då räkenskapsperioden är kortare eller längre än normalt.

11.5 Hantering av försäljning av bestående aktiva i bokslutet

I kapitel 7 i denna allmänna anvisning finns en beskrivning av situationer med försäljning av bestående aktiva.

Försäljningar av de maskiner och inventarier där avskrivningarna räknas ut gruppvis kan hos de bokföringsskyldiga som använder sig av avskrivningar på utgiftsresten behandlas så att man avdrar försäljningspriset från utgiftsresten för den aktuella balansposten under bestående aktiva. I så fall mins-

kar räkenskapsperiodens avskrivningar och de följande räkenskapsperiodernas avskrivningar med försäljningspriset. Om försäljningspriset överskrider den totala utgiftsresten för maskiner och inventarier skall den överskridande delen av försäljningspriset bokföras som intäkt och upptas under "Övriga rörelseintäkter" i resultaträkningen.

11.6 Bokföring av bestående aktiva

Då avskrivningarna räknas på utgiftsresten kan bokföringen skötas i samband med balansspecifikationerna så att den endast inkluderar under den aktuella räkenskapsperioden anskaffade, sålda och skrotade tillgångar. I så fall bör den bokföringsskyldige i balansspecifikationerna anteckna bokföringstidpunkten för ökningarna och minskningarna samt verifikationsnumret. Härvid kompletterar balansspecifikationerna för de tidigare räkenskapsperioderna och de bokningar som motsvarar dem bokföringen så att den uppfyller kraven på god bokföringssed. Balansspecifikationerna skall bevaras minst 10 år efter räkenskapsperiodens utgång, såvida inte BFL 2:10 § kräver att de bevaras under en längre period. De tillgångar som hör till bestående aktiva kan även följas upp på skilda konton i huvudbokföringen.

11.7 Bokslutsuppgifter om avskrivningar

I kapitel 10 i denna allmänna anvisning finns en beskrivning av vilka bokslutsuppgifter som skall lämnas gällande avskrivningar.

En liten bokföringsskyldig får lämna bort de uppgifter som enligt BFF 2:4.2 § per balanspost skall upptas i noterna förutom i fråga om uppskrivningar. Den bokföringsskyldige skall sålunda per balanspost uppge beloppet i början av räkenskapsperioden samt ökningarna och minskningarna av uppskrivningarna under räkenskapsperioden.

Enligt BFF 2:4.6 § får en liten bokföringsskyldig inte utelämna de noter som krävs enligt bestämmelserna i BFF 2:4.1 § punkterna 7 och 9 – 11. Dessa gäller uppgifter om den oavskrivna andelen av anskaffningsutgiften för maskiner och inventarier som hör till bestående aktiva samt uppgifter om skillnaden mellan tillgångarnas återanskaffningsvärden och aktiverade anskaffningsutgifter per balanspost.

11.8 Utvidgning av verksamheten

Om det är sannolikt att den bokföringsskyldiges verksamhet under de närmaste räkenskapsperioderna kommer att växa så att flera än en av de i BFL 3:9.2 § nämnda gränserna överskrids, bör den bokföringsskyldige utveckla sin bokföring av bestående aktiva så att de uppgifter som enligt bokföringsföreläggningen skall upptas i noterna framgår av bokföringen.

Om den bokföringsskyldige inte tidigare i sin bokföring har följt upp de enskilda anläggningstillgångarnas ursprungliga anskaffningsutgifter och till dem hörande ackumulerade avskrivningar kan den bokföringsskyldige, för den räkenskapsperiod under vilken de i BFF 2:4.2 § avsedda uppgifterna för första gången måste redovisas i noterna, som anskaffningsutgift i början av perioden redovisa den med planavskrivningar minskade anskaffningsutgiften.