

BOKFÖRINGSNÄMNDEN
Arbets- och näringsministeriet

**ALLMÄN ANVISNING OM AVSKRIVNINGAR ENLIGT PLAN FÖR
SMÅ FÖRETAG OCH MIKROFÖRETAG**

Helsingfors
3.12.2024

Allmän anvisning om avskrivningar enligt plan för små företag och mikroföretag– 3.12.2024

1	INLEDNING.....	3
1.1	Allmänna anvisningens syfte	3
1.2	Små företag och mikroföretag.....	3
1.3	Rättvisande och tillräcklig bild	3
2	FASTSTÄLLANDE AV BAS FÖR AVSKRIVNINGAR	4
2.1	Anskaffningsutgift för bestående aktiva	4
2.2	Tillverkning för eget bruk	5
2.3	Byte	5
2.4	Utgift för ombyggnad	5
2.5	Inventarier för med kortare verkningstid än tre år och små anskaffningar	6
2.6	Immateriella tillgångar.....	6
3	AVSKRIVNINGSPLAN	7
3.1	Avskrivningsmetoder enligt näringskattelagen som avskrivningar enligt plan	7
3.2	Påbörjande av avskrivningar	8
3.3	Avskrivningstidens längd.....	9
3.4	Ändring av avskrivningsplan	10
3.5	Exempel på avskrivningsplan för små företag och mikroföretag.....	10
4	HANTERING AV FÖRSÄLJNING AV BESTÅENDE AKTIVA I BOKSLUTET	11
4.1	Direkt intäktsföring	11
4.2	Indirekt intäktsföring	12
5	BOKFÖRING AV BESTÅENDE AKTIVA	13
6	BOKSLUTSUPPGIFTER OM AVSKRIVNINGAR	13
6.1	Resultaträkning	14
6.2	Balansräkning	14
6.3	Noter	14
7	BALANSSPECIFIKATION	16
8	UTVIDGNING AV VERKSAMHETEN	17

1 INLEDNING

1.1 Allmänna anvisningens syfte

Syftet med den allmänna anvisningen är att vägleda små företag och mikroföretag i att göra avskrivningar enligt plan med de metoder som fastställs i näringskattelagen (lag om beskattning av inkomst av näringsverksamhet 360/1968, NSL). Denna allmänna anvisning ersätter avsnittet som tillämpas på små företag och mikroföretag i bokföringsnämndens allmänna anvisning om avskrivningar enligt plan av den 16 oktober 2007.

Bokföringsskyldiga ska oavsett företagsform och företagets storlek göra de avskrivningar enligt plan som fastställs i 5:5 i bokföringslagen (1336/1997, BFL) med de undantag som avses i BFL 5:12.2. Enligt bestämmelsen om undantag får fysiska personer som avses i BFL 1:1 a.1–2, det vill säga yrkesutövare och rörelseidkare, och sådana bokföringsskyldiga vars verksamhet baserar sig på besittning av fastigheter avskriva anskaffningsutgiften för tillgångar som hör till bestående aktiva under deras verkningstid utan någon på förhand uppgjord plan. Vid sådan avskrivning måste man iaktta kontinuitet och konsekvens.

I denna allmänna anvisning beskrivs sådana förenklade metoder som små företag och mikroföretag kan tillämpa vid periodisering av bestående aktiva, samt de lättnader enligt bokföringsförordningen (1339/1997, BFF) och enligt statsrådets förordning om uppgifter som ska tas upp i små- och mikroföretags bokslut (1753/2015, SMF) avseende de uppgifter som ska uppges i resultaträkningen, balansräkningen och noterna.

1.2 Små företag och mikroföretag

Små företag

Enligt 1 kap. 4 a § i bokföringslagen avses med små företag bokföringsskyldiga för vilka högst ett av följande tre gränsvärden överskrids på bokslutsdagen för både den avslutade och den omedelbart föregående räkenskapsperioden:

- 1) balansomslutning 7 500 000 euro,
- 2) omsättning 15 000 000 euro,
- 3) genomsnittligt antal anställda under räkenskapsperioden 50 personer.

Mikroföretag

Enligt 1 kap. 4 b § i bokföringslagen avses med mikroföretag bokföringsskyldiga för vilka högst ett av följande tre gränsvärden överskrids på bokslutsdagen för både den avslutade och den omedelbart föregående räkenskapsperioden:

- 1) balansomslutning 450 000 euro,
- 2) omsättning 900 000 euro,
- 3) genomsnittligt antal anställda under räkenskapsperioden 10 personer.

1.3 Rättvisande och tillräcklig bild

Vid tillämpning av lättnaderna för små företag och mikroföretag ska man se till att bokslutet ska ge en rättvisande bild av den bokföringsskyldiges verksamhetsresultat och ekonomiska ställning i enlighet med väsentlighetsprincipen och med beaktande av arten och omfattningen av den bokföringsskyldiges verksamhet (BFL 3:2.1).

En omständighet som framgår av bokslutet eller verksamhetsberättelsen är väsentlig då utelämnande av eller felaktigheter i den rimligen kan förväntas påverka de beslut som användarna fattar på grundval av bokslutet och verksamhetsberättelsen. Även om en omständighet i sig är oväsentlig ska väsentlighetsbedömningen avse helheten, om flera liknande omständigheter föreligger. Särskild vikt ska fästas vid sådana omständigheter som har väsentlig betydelse för en rättvisande bild.

Rättvisande bild i små företag

Bestämmelser om resultaträknings- och balansräkningsscheman för småföretag finns i SMF 2 kap. och bestämmelser om småföretags noter finns i SMF 3 kap. Små företag ska ge en rättvisande bild av verksamhetsresultatet och den ekonomiska ställningen i bokslutet och komplettera bokslutet med de noter som fastställs i SMF 3 kap. samt eventuella situationsspecifika noter som krävs för att ge en rättvisande bild.

Skyddande bestämmelser om rättvisande bild i bokföringsskyldiga som är mikroföretag

Bestämmelser om mikroföretags resultaträkning och balansräkning samt noter finns i SMF 4 kap. Kravet på en rättvisande bild avseende mikroföretag beskrivs uttömmande i bestämmelserna i SMF 4 kap. om benämningarna i resultat- respektive balansräkningarna och de uttryckliga kraven på noterna. Ett mikroföretag kan inte kritiseras utifrån kravet på en rättvisande bild då företagets bokslut har upprättats i enlighet med SMF.

2 FASTSTÄLLANDE AV BAS FÖR AVSKRIVNINGAR

2.1 Anskaffningsutgift för bestående aktiva

Basen för avskrivningarna i bokslutet är anskaffningsutgiften för bestående aktiva. Med anskaffningsutgiften för en tillgång avses i regel de direkta utgifterna för anskaffning och tillverkning (BFL 4:5.1).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 inte i anskaffningsutgiften.

Enligt BFL 4:5.2 § får en rimlig andel av de indirekta utgifterna för anskaffning och tillverkning räknas in i anskaffningsutgiften för en tillgång, till den del som dessa utgifter hänför sig till produktionsperioden. De indirekta utgifterna ska kunna utredas med stöd av kostnadsberäkning eller kostnadskal-

¹ Anskaffningsutgift för en tillgång har i princip samma definition i BFL och NSL. Enligt NSL 14 § anses som anskaffningsutgift för anläggningstillgångar samt övriga tillgångar summan av de direkta utgifterna för anskaffning och framställning av tillgången.

kyler. Ränteutgifterna för lån som under produktionsperioden kan hänföras till produktionen av en tillgång får räknas in i anskaffningsutgiften. (BFL 4:5.3)

Exempel 1:

En maskin köptes in för 100 000 euro. Transporten kostade 3 000 euro, installationskostnaderna för den egna personalen var 1 500 euro och provdriften kostade 500 euro. I bokföringen har indirekta utgifter eller ränteutgifter inte tagits med i anskaffningsutgiften.

Anskaffningsutgiften för maskinen är i bokföringen och beskattningen summan av inköpspriset och de direkta utgifterna för anskaffningen, det vill säga 105 000 euro.

2.2 Tillverkning för eget bruk

Om företaget tillverkar en anläggningstillgång (t.ex. en byggnad) för eget bruk upptas som anskaffningsutgift de direkta utgifterna för tillverkningen, vilka ska kunna redovisas genom bokföring på basis av bokföringsverifikat eller genom en kostnads kalkyl. Köpta varor, förnödenheter och tjänster som använts vid tillverkningen samt underleveranser beaktas som en del av anskaffningsutgiften så att rabatter på inköpspriset och såväl avdragbar mervärdesskatt som mervärdesskatt som berättigar till återbäring minskar beloppet av de utgifter som ska räknas in i anskaffningsutgiften. Till utgifterna hörande frakter och avgifter för byggnadslov kan också räknas in i anskaffningsutgiften.

2.3 Byte

Anskaffningsutgiften för en tillgång som förvärvats genom byte är den överlåtna egendomens värde som anges på överlåtelsehandlingen.

2.4 Utgift för ombyggnad

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

Utgifter för ombyggnad i små företag och mikroföretag bör med fördel räknas in i den oavskrivna anskaffningsutgiften för tillgången.

En utgift för en ombyggnad kan räknas in i utgifterna med lång verkningstid² om den till exempel gäller en hyres- eller aktielägenhet, som inte avskrivs enligt planen. I så fall ska en skild avskrivningsplan fastställas för den aktiverade utgiften.

De ombyggnadsutgifter som förbättrar tillgångens förmåga att generera inkomst jämfört med det ursprungliga får aktiveras. Förmågan att generera inkomst kan anses ha ökat om ombyggnaden medför

- ökad produktionskapacitet hos en tillgång
- betydande förbättring av prestationernas kvalitet eller
- betydande minskning av produktionsprocessens kostnader.

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

Exempel 2:

Utbyggnad av en produktionsbyggnad och förbättring av de bärande konstruktionerna, ventilationen och elsystemen kostade 250 000 euro.

Det är fråga om utgifter för ombyggnad av en byggnad, vilka räknas in i anskaffningsutgiften. Därmed ska 250 000 euro läggas till i den återstående anskaffningsutgiften för byggnaden.

2.5 Inventarier för med kortare verkningstid än tre år och små anskaffningar

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, även om de förväntas generera inkomst under flera räkenskapsperioder.³

Till denna del kan man följa de avskrivningar för inventarier med kortare verkningstid än tre år och små anskaffningar som godkänns i beskattningen.

2.6 Immateriella tillgångar

Grundläggnings- och forskningsutgifter upptas som kostnad under räkenskapsperioden.

Till gruppen immateriella rättigheter hör bland annat koncessionstillstånd, patent, copyright och varumärkesrättigheter, licens till adb-program och andra motsvarande rättigheter.

² Med andra utgifter med lång verkningstid avses i små företag och mikroföretag aktiverade anskaffningsutgifter för immateriella tillgång. De tas i balansräkningsräkningsschemat upp under "Övriga immateriella tillgångar".

³BokfN 2009/1838: "Granskat ur perspektivet med skyldighet att aktivera bestående aktiva i bokföringslagen kan en normal bärbar datamaskin anses vara en sådan anskaffning av ringa värde som bokförs som kostnad för den räkenskapsperiod den tas i bruk såvida ingenting annat föranleds av kvaliteten och omfattningen på den bokföringsskyldigas verksamhet."

Till övriga utgifter med lång verkningstid hör sådana utgifter som är avsedda att ge intäkter under flera räkenskapsperioder som inte är rättigheter som kan överlåtas separat eller övriga tillgångar.

Vid aktiveringen av anskaffningsutgifterna för immateriella tillgångar ska man bedöma tillgångens förmåga att skapa intäkter eller dess värde för verksamheten. Bedömningen bör gärna dokumenteras. Skyldigheten att aktivera de immateriella tillgångarna enligt BFL 5:5a.1 gäller endast aktivering av anskaffningsutgiften för sådana koncessioner, patent, licenser, varumärken samt motsvarande rättigheter och tillgångar som har införskaffats mot vederlag.⁴ Möjligheten att aktivera anskaffningsutgiften med iakttagande av försiktighet i enlighet med BFL 5:5a.2 gäller immateriella rättigheter som den bokföringsskyldige själv har skapat.⁵

3 AVSKRIVNINGSPLAN

Syftet med planavskrivningarna är att periodisera anskaffningsutgiften för en tillgång med lång verkningstid under tillgångens verkningstid. Med verkningstiden för en tillgång som hör till bestående aktiva avses dess ekonomiska livslängd. Minskning av den oavskrivna anskaffningsutgiften anger däremot att förmågan att generera inkomst hos en tillgång bland bestående aktiva minskar. Då den ekonomiska livslängden, med andra ord förmågan att generera inkomst, har utgått ska anskaffningsutgiften för tillgången i sin helhet vara avskriven, med undantag för den del som svarar mot ett eventuellt restvärde.

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. Till följd av att det finns osäkerhetsfaktorer i framtidsprognoserna och för att förenkla beräkningen av avskrivningar kan man tillämpa schablonmässiga avskrivningsmetoder, som grundar sig på tidens gång.

Med hänsyn till principen om att informationen ska produceras ekonomiskt kan små företag och mikroföretag anpassa avskrivningarna enligt plan så att de överensstämmer med avskrivningarna i beskattningen. På så vis kan man undvika avskrivningsdifferenser. Små företag och mikroföretag omfattas av antaganden om principerna för upprättande av bokslut (se avsnitt 6.3 nedan). Till dessa hör att avskrivningar enligt plan för maskiner och inventarier, byggnader och konstruktioner samt andra materiella tillgångar ska motsvara de maximiavskrivningar som godkänns i beskattningen (SMF 3:1.3 2 punkten). Om ett företag beslutar att avvika från antagandet, ska det ha en på förhand upprättad avskrivningsplan och grunderna för planen ska godkännas för varje räkenskapsperiod av ett behörigt organ inom företaget, till exempel styrelsen.

3.1 Avskrivningsmetoder enligt näringskattelagen som avskrivningar enligt plan

Små företag och mikroföretag kan använda maximiavskrivningar enligt NSL (lagen om beskattning av inkomst från näringsverksamhet) som avskrivningar enligt plan. Ifall detta förfarande leder till att bokslutet inte ger en rättvisande bild är det inte tillåtet att tillämpa lättnaden, utan beloppen på av-

⁴ BokfN 2000/1604 och 2006/1782.

⁵ BokfN 1999/1534.

skrivningarna ska oavsett metod vara så stora att anskaffningsutgiften för tillgångarna avskrivs under sin ekonomiska driftstid i enlighet med avskrivningsplanen (BokfN 2004/1736).

De avskrivningar som upptas i bokföringen utgör grunden för avskrivningarna i beskattningen eftersom deras belopp inverkar på beloppet av avskrivningar som kan dras av i beskattningen. Enligt NSL 54 § får i beskattningen dras av endast de belopp som avdragits i bokföringen under skatteåret eller tidigare.

NSL innehåller bestämmelser om periodisering av anskaffningsutgiften för anläggningstillgångar och övriga tillgångar över flera skatteår samt om periodisering av vissa utgifter som medför inkomst under flera skatteår. Bestämmelserna i NSL anger avskrivningsmetoden för varje tillgångsgrupp och den årliga maximivskrivningen.

Avskrivningsmetoder

Nyttighetens art avgör vilken avskrivningsmetod som ska tillämpas på avdrag av anskaffningsutgiften.

I beskattningen tillämpas oftast maximal utgiftsrestsavskrivning, och då görs de procentuella avskrivningarna enligt bestämmelserna i NSL av de oavskrivna anskaffningsutgifterna, vilka till följd av avskrivningarna minskar med tiden. Utgiftsrestsavskrivning tillämpas också på lösa anläggningstillgångar samt på byggnader och konstruktioner. Till lösa anläggningstillgångar räknas maskiner, inventarier och motsvarande lösa anläggningstillgångar samt byggnadskomponenter. Anskaffningsutgifterna för alla lösa tillgångar behandlas enligt utgiftsrestsystemet som en helhet, men andra avskrivningar räknas separat för varje nyttighet.

Vid tillämpning av metoden med linjära avskrivningar dras den ursprungliga anskaffningsutgiften för nyttigheten av under dess ekonomiska livslängd med jämnstora årliga avskrivningar. NSL innehåller bestämmelser om maximala avskrivningstider för nyttigheter som avskrivs med linjära avskrivningar. Linjära avskrivningar tillämpas på utgifter med lång verkningstid samt på flera nyttighetsgrupper, såsom skyddsrum, nyttigheter som främjar miljöskyddet, immateriella nyttigheter som kan överlåtas separat och järnvägar, broar, bryggor, dammar och bassänger.

Substansavskrivningar tillämpas till exempel på grus- och sandtäkter, torvmossar och gruvor. Substansavskrivningar fastställs enligt den faktiska användningen av nyttigheten på så sätt att man från anskaffningsutgiften avskriver den andel som motsvarar det komponentbelopp som använts under varje skatteår.

Bokföringsnämnden rekommenderar att skattskyldiga rättar sig efter Skatteförvaltningens anvisningar om avskrivningar.

3.2 Påbörjande av avskrivningar

Avskrivningarna på anskaffningsutgiften för bestående aktiva påbörjas då den bokföringsskyldige har tagit tillgången i bruk i sin verksamhet.

Exempel 4:

Företagets räkenskapsperiod är kalenderåret. En maskin har köpts och installerats under skatteår 2023. Eftersom maskinen tagits i bruk skatteåret 2024, läggs anskaffningsutgiften till i utgiftsresten för de lösa anläggningstillgångarna först skatteåret 2024. Anskaffningsutgiften för en reservmaskin som skaffades samtidigt ska däremot läggas till i utgiftsresten redan skatteåret 2023.

I avskrivningsbeloppet för den räkenskapsperiod då anläggningstillgången bland bestående aktiva tagits i bruk beaktas i allmänhet den tidpunkt då man började använda tillgången. Små företag och mikroföretag kan tillämpa en förenklad metod och göra hela räkenskapsperiodens normala avskrivning som avskrivning enligt plan, förutsatt att det inte leder till ett väsentligt felaktigt totalbelopp för räkenskapsperiodens planavskrivningar.

Avskrivningar på immateriella tillgångar påbörjas i allmänhet genast under den räkenskapsperiod då utgifterna uppstår. I enlighet med väsentlighetsprincipen kan normala avskrivningar göras på tillgångarna för hela den räkenskapsperioden. Då uppstår ingen avskrivningsdifferens för dessa tillgångar. En avskrivningsdifferens uppstår exempelvis om man gör hälften av räkenskapsperiodens normala avskrivningar som avskrivningar enligt plan och hela årets normala avskrivningar som totalavskrivningar.

3.3 Avskrivningstidens längd

Den ekonomiska livslängden och även avskrivningstiden för små företags och mikroföretags tillgångar inom bestående aktiva kan i princip göras med beaktande av försiktighetsprincipen enligt de procentsatser och avskrivningstider som anges i Skatteförvaltningens anvisning i bilaga 1.

Utgiftsrestsavskrivning

Om räkenskapsperiodens längd avviker från 12 månader, dimensioneras planavskrivningar baserade på tiden oftast i enlighet härmed. Om således räkenskapsperioden vid inledande av verksamheten är kortare än kalenderåret görs avskrivningarna för motsvarande antal månader eller för halva året. Små företag och mikroföretag som beräknar avskrivningarna på utgiftsresten kan avvika från detta göra avskrivningar enligt planen för en räkenskapsperiod på 12 månader även då räkenskapsperioden är kortare eller längre än normalt.

Utgiftsrestsavskrivningar kan göras endast en gång, även om företagets skatteår omfattar två räkenskapsperioder.

Exempel 5:

A Ab:s skatteår 2024 omfattar räkenskapsperioderna 1.4.2023–31.3.2024 och 1.4.2024–31.12.2024. Den oavskrivna anskaffningsutgiften för en butiksbyggnad är 300 000 euro före avskrivningen för skatteåret.

Trots att A Ab:s skatteår 2024 är 21 månader långt, kan bolaget i enlighet med NSL 34 § 2 mom. 1 punkten göra en avskrivning på högst 4 procent, det vill säga 12 000 euro, på anskaffningsutgiften för byggnaden.

Vid tillämpning av utgiftsrestsavskrivning i bokföringen, så att avskrivningarna enligt plan görs på den återstående utgiftsresten, är det möjligt att det finns oavskriven anskaffningsutgift för en enskild tillgång inom bestående aktiva, trots att dess ekonomiska livslängd har överskridits. Om procentsatsen för utgiftsresten är tillräckligt stor, saknar det återstående beloppet med beaktande av väsentlighetsprincipen i regel betydelse för bokslutsinformationen. Om det uppdagas att den oavskrivna anskaffningsutgiften för en tillgång inom bestående aktiva som tagits ur bruk – exempelvis på grund av skrotning eller minskade nyinvesteringar – utgör en väsentlig del av hela utgiftsresten, ska det till denna del göras en tillräckligt stor nedskrivning så att hela anskaffningsutgiften kostnadsförs, oavsett en eventuell avskrivningsdifferens.

Linjär avskrivning

I bokföringen påverkar räkenskapsperiodens längd maximibeloppet på en linjär avskrivning. I beskattningen beror maximibeloppet på en linjär avskrivning på längden av räkenskapsperioden och dess motsvarande skatteår. Till exempel ett 18 månader långt skatteår ger möjlighet till linjära avskrivningar som förhöjts med 50 procent och på motsvarande sätt är det möjligt att från ett 6 månader långt skatteår endast dra av hälften jämfört med ett skatteår på 12 månader.

3.4 Ändring av avskrivningsplan

Avskrivningsplanen ska regelbundet kontrolleras i samband med upprättande av bokslutet för att trygga att den valda avskrivningsmetoden och avskrivningstiden motsvarar tillgångens verkliga ekonomiska livslängd.

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

Jos avskrivningsplanen ändras på grund av ett väsentligt tekniskt räknefel i den tidigare planen, ska korrigeringen göras genom en rättelse av eget kapital.⁶

Skatteförvaltningen meddelar närmare anvisningar om bland annat ändring av avskrivningar och byte av avskrivningsmetod vid beskattningen.

3.5 Exempel på avskrivningsplan för små företag och mikroföretag

Om ett småföretag eller mikroföretag har beslutat att beräkna avskrivningarna på maskiner och inventarier utifrån utgiftsresten ska avskrivningarna göras som en post på utgiftsresten enligt avskrivningsplanen.

Exempel 6: Avskrivningsplan för små företag och mikroföretag

⁶ BokfN 2005/1750.

Bestående aktiva utgörs av en byggnad, kontorsinventarier och kontorsapparater samt en förpackningsmaskin och tryckpress med följande anskaffningsutgifter:

<u>Byggnad (fabrik)</u>	<u>100 000</u>	
	100 000	
Kontorsinventarier och kontorsapparater		5 000
Förpackningsmaskin	20 000	
<u>Tryckpress</u>	<u>60 000</u>	
Maskiner och inventarier totalt	85 000	

Den bokföringsskyldige bokför byggnaden som en separat grupp och kontorsinventarierna och kontorsapparaterna, förpackningsmaskinen och tryckpressen utgör en helhet under maskiner och inventarier.

Grunderna för planavskrivningarna fastställs för varje grupp separat. I sina avskrivningar enligt plan tillämpar den bokföringsskyldige avskrivningar på restvärdet för byggnaden och avskrivningar på utgiftsresten för maskinerna och inventarierna. 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 livslängd är följande:

Byggnad NSL 34 §)	7 %	avskrivningar på restvärdet (maximiavskrivning enligt
Maskiner och inventarier enligt NSL 30 §)	25 %	avskrivningar på utgiftsresten (maximiavskrivning

Utgiftsrest för maskiner och inventarier

Utgiftsresten är summan av anskaffningsutgifterna för maskiner och inventarier, vilka tagits i bruk under räkenskapsperioden, och de oavskrivna anskaffningsutgifterna för maskiner och inventarier, vilka tagits i bruk tidigare, minskad med de överlåtelsepris och övriga vederlag som erhållits under skatteåret. Övriga vederlag är exempelvis försäkringsersättningar. Vid beräkning av utgiftsresten räknas till anskaffningsutgiften för anläggningstillgångar även utgifter för reparationer, utvidgning, förändring, förnyelse och andra motsvarande grundförbättringar om de genererar inkomst under fler än en räkenskapsperiod. För att förenkla beräkningen av avskrivningarna kan restvärdet fastställas till noll. Se avsnitt 4.2 Indirekt intäktsföring.

4 HANTERING AV FÖRSÄLJNING AV BESTÅENDE AKTIVA I BOKSLUTET

4.1 Direkt intäktsföring

Direkt intäktsföring innebär att överlåtelsevinst eller -förlust för tillgångarna räknas som inkomst eller utgift under överlåtelse- eller förluståret. Överlåtelsevinsten eller -förlusten fås genom att från nyttighetsens överlåtelsepris eller annat vederlag, såsom en försäkringsersättning, dra av den oavskrivna anskaffningsutgiften för nyttigheten och de avdragbara utgifter som anknyter till överlåtelsen..

Direkt intäktsföring tillämpas på överlåtelser och förluster av tillgångar som hör till anläggningstillgångarna, med undantag för lösa anläggningstillgångar eller därmed jämförbara tillgångar.

Det är inte längre tillåtet att göra avskrivningar på överlåtna tillgångar i överlåtelseårets beskattning. För att det inte ska uppstå en skillnad mellan bokföringen och beskattningen kan man i enlighet med väsentlighetsprincipen låta bli att göra en avskrivning för överlåtelseåret även i bokföringen. Då blir överlåtelsevinsten eller -förlusten lika stora i beskattningen och i bokföringen, då en del av anskaffningsutgiften dras av från överlåtelsepriset i både bokföringen och beskattningen.

Exempel 7:

Den oavskrivna anskaffningsutgiften för ett patent i början av räkenskapsperioden uppgår i A Ab:s bokföring och beskattning till 200 000 euro. Bolaget överlåter patentet i medlet av räkenskapsperioden för 220 000 euro.

Ifall A Ab drar i bokföringen av en avskrivning enligt halvårsplanen på patentet på 20 000 euro, blir bolagets försäljningsvinst i bokföringen 40 000 euro (220 000 euro - 180 000 euro). Eftersom det inte är tillåtet att i beskattningen göra en avskrivning på nyttigheten under dess överlåtelseår, blir överlåtelsevinsten för patentet i bolagets beskattning 20 000 euro (220 000 euro - 200 000 euro).

4.2 Indirekt intäktsföring

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

Exempel 8: Beräkning av utgiftsresten för lösa anläggningstillgångar

Summan av oavskrivna anskaffningsutgifter för lösa anläggningstillgångar som tagits i bruk under tidigare skatteår

+ summan av oavskrivna anskaffningsutgifter för lösa anläggningstillgångar som tagits i bruk under tidigare skatteår

- vederlag som fåtts för lösa anläggningstillgångar under skatteåret

+ grundförbättringsutgifter för lösa anläggningstillgångar

+ större reparationsutgifter för lösa anläggningstillgångar på yrkande av den skattskyldige

Utgiftsrest

I utgiftsrestsystemet intäktsförs vederlag som fått för nyttigheter på ovan nämnda sätt indirekt genom att dra av dem i utgiftsrestkalkylen. Överlåtelsepriserna för enskilda nyttigheter är i detta fall i princip inte skattepliktiga inkomster under överlåtelseskatteåret och anskaffningsutgifterna inte heller avdragbara utgifter. Däremot dras hela överlåtelsepriset av från utgiftsresten, varpå framtida års maximiavskrivning minskar.

5 BOKFÖRING AV BESTÅENDE AKTIVA

Vid tillämpning av avskrivningar enligt plan är det i allmänhet ändamålsenligt att lägga upp bokföringen av bestående aktiva som en separat delbokföring. Den separata bokföringen avstäms åtminstone för varje räkenskapsperiod mot huvudbokföringen. Små företag och mikroföretag ska i sin bokföring ha de noter som avses i SMF.

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 eller tjänster.

Små företag och mikroföretag som beräknar avskrivningarna på utgiftsresten kan sköta bokföringen i samband med balansspecifikationerna och redovisa endast de tillgångar som anskaffats, sålts och skrotats under den aktuella räkenskapsperioden. I så fall bör den bokföringsskyldige i balansspecifikationerna anteckna bokföringstidpunkten för ökningarna och minskningarna samt verifikationsnumret. Då kompletterar balansspecifikationerna för de tidigare räkenskapsperioderna och de bokningar som motsvarar dem bokföringen så att den uppfyller kraven på god bokföringssed. Balansspecifikationerna ska 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.

6 BOKSLUTSUPPGIFTER OM AVSKRIVNINGAR

Små företag och mikroföretag ska följa resultaträknings- och balansräkningsscheman. Bestämmelser om resultaträknings- och balansräkningsscheman för småföretag finns i SMF 2 kap. och bestämmelser om småföretags noter finns i SMF 3 kap. Bestämmelser om mikroföretags resultaträkning och balansräkning samt noter finns i SMF 4 kap.

Resultaträkningarnas och balansräkningarnas uppställningsform får inte ändras utan särskilt skäl (SMF 2:5 och SMF 4:3).

Resultaträkningen och balansräkningen kan upprättas mer detaljerat och poster får slås samman om detta inte äventyrar en rättvisande bild av verksamhetsresultatet och den ekonomiska ställningen (SMF 2:6–7 och SMF 4:3).

Om det under en enskild benämning inte förekommer några siffror för denna och föregående räkenskapsperiod, ska benämningen inte anges i resultaträkningen eller balansräkningen (SMF 2:8.2 och SMF 4:3).

6.1 Resultaträkning

Resultaträknings scheman

Enligt SMF 2:1 och SMF 4:1 ska resultaträkningen för små företag och mikroföretag upprättas enligt schemat för kostnadsslag eller schemat för funktion, vilka finns i bilaga till SMF. Små företag ska upprätta resultaträkningen enligt fastighetsschemat om företagets verksamhet är baserad på fastighetsförvaltning. Bostadsaktiebolag får upprätta sin resultaträkning enligt schemat för resultaträkning enligt kostnadsslag, om alla delägare har gett sitt samtycke till detta. Små företag som är ideella sammanslutningar eller stiftelser ska upprätta sin resultaträkning enligt förenings- och stiftelseschemat.

Avskrivningar i resultaträkning enligt kostnadsslag

De totalavskrivningar som upptagits i bokslutet redovisas i en resultaträkning enligt kostnadsslag i följande två delar: avskrivningarna enligt plan under "Avskrivningar enligt plan" och avskrivningarna utöver plan under "Förändring av avskrivningsdifferens". Ifall företaget har samordnat avskrivningarna enligt plan och avskrivningarna i beskattningen uppstår ingen avskrivningsdifferens.

Enligt BFL 5:13 § ska skillnaden kostnadsföras som en nedskrivning om den framtida inkomsten av en tillgång eller investering som hör till bestående aktiva beräknas bli varaktigt mindre än den ännu oavskrivna anskaffningsutgiften. Nedskrivning av tillgångar som omfattas av planavskrivningarna upptas i en resultaträkning enligt kostnadsslag i posten "Nedskrivningar av tillgångar bland bestående aktiva". Under samma rubrik redovisas förlusterna på förskottsbetalningar som upptas under immateriella och materiella tillgångar.

Avskrivningar i resultaträkning enligt funktion

Avvikande från schemat för resultaträkning enligt kostnadsslag, upptas planavskrivningar, engångsavskrivningar orsakade av ändringar i avskrivningsplanen och nedskrivningar av tillgångar bland bestående aktiva i resultaträkningen enligt funktion i de grupper av kostnader enligt funktion, vilka avdras efter omsättningen men före rörelsevinsten (-förlusten). Avskrivningar utöver plan redovisas på samma sätt som i resultaträkningen enligt kostnadsslag.

6.2 Balansräkning

Under Bestående aktiva på balansräkningens Aktiva sida upptas anskaffningsutgiften för bestående aktiva med avdrag för avskrivningar enligt plan. Uppskrivningar av tillgångar som hör till bestående aktiva upptas i samma post som den tillgång som uppskrivningen gäller. I balansräkningen grupperas föremålen för avskrivning enligt balansräknings schemana för små företag och mikroföretag som anges i SMF 2:4 § och SMF 4:2 §.

6.3 Noter

SMF 3 kap. innehåller en uttömmande förteckning över de noter som ska tas upp i småföretags och mikroföretags bokslut.

Principerna för upprättande av bokslut

Noterna ska innehålla uppgift om de värderingsprinciper och -metoder samt periodiseringsprinciper och -metoder som följts vid upprättandet av bokslutet (SMF 3:1.1). Små företag och mikroföretag behöver däremot inte ta upp i noterna följande antaganden om värderingsprinciperna och -metoderna:

- kostnadsföring inom 10 år av anskaffningsutgift för immateriella tillgångar som aktiverats i balansräkningen (SMF 3:1.2 2 punkten),
- kostnadsföring omedelbart av utvecklingsutgifter, goodwill och andra utgifter med lång verkningstid (SMF 3:1.2 3 punkten),
- bokföring enligt prestationsprincipen av tillgångar som kräver en lång tillverkningstid (SMF 3:1.2 4 punkten),
- värdering av förvaltningsfastighet enligt anskaffningsutgift (SMF 3:1.2 5 punkten),
- i anskaffningsutgiften för en tillgång inom bestående aktiva har räknats in endast de direkta utgifterna för anskaffningen och tillverkningen (SMF 3:1.3 1 punkten),
- avskrivningar enligt plan för maskiner och inventarier, byggnader och konstruktioner samt andra materiella tillgångar motsvarar de maximiavskrivningar som godkänns i beskattningen (SMF 3:1.3 2 punkten),
- inga uppskrivningar har gjorts (SMF 3:1.3 3 punkten),
- erhållna understöd har bokförts som minskning av anskaffningsutgiften (SMF 3:1.3 4 punkten),
- anskaffningsutgifter för tillgångar av ringa värde samt sådana tillgångar vars uppskattade ekonomiska användningstid är högst tre år, ska i sin helhet kostnadsföras på den räkenskapsperiod då anskaffningen gjorts (SMF 3:1.3 5 punkten),
- utelämnande av finansieringsleasingtillgångar från balansräkningen (SMF 3:1.3 6 punkten),
- tillämpning av bokslutsbestämmelser enligt bokföringslagen (SMF 3:1.4).

Av det ovannämnda följer att små företag och mikroföretag ska ta upp i noterna om

- en aktiverad immateriell rättighet avskrivs som en kostnad inom en annan tid än 10 år,
- utvecklingsutgifter, goodwill och andra utgifter med lång verkningstid har aktiverats,
- tillgångar som kräver en lång tillverkningstid har bokförts enligt tillverkningsgrad,
- en förvaltningsfastighet har bokförts enligt gängse värde,
- i anskaffningsutgiften för en tillgång inom bestående aktiva har utöver de direkta utgifterna för anskaffningen och tillverkningen även räknats in indirekta utgifter och ränteutgifter,
- avskrivningar enligt plan för maskiner och inventarier, byggnader och konstruktioner samt andra materiella tillgångar avviker från de maximiavskrivningar som godkänns i beskattningen,
- det har gjorts uppskrivningar,
- erhållna understöd har inte bokförts som minskning av anskaffningsutgiften utan de har tagits upp som intäkt,
- anskaffningsutgifter för tillgångar av ringa värde samt sådana tillgångar vars uppskattade ekonomiska användningstid är högst tre år har aktiverats,
- finansieringsleasingtillgångar har tagits upp i balansräkningen,
- internationella bokslutsbestämmelser tillämpas.

Exceptionella poster

Noterna ska innehålla uppgift om exceptionella intäkt- och kostnadsposters belopp och innehåll, om posterna inte är oväsentliga (SMF 3:2).

Väsentliga händelser efter räkenskapsperioden

I noterna ska innehålla uppgifter om sådana väsentliga händelser som skett efter räkenskapsperioden och som annars inte framgår av bokslutet. Dessutom ska en uppskattning av sådana händelsers ekonomiska betydelse läggas fram (SMF 3:3).

Uppskrivningsfond

Om ett småföretag har gjort en uppskrivning av den oavskrivna anskaffningsutgiften för en tillgång som hör till bestående aktiva ska i noterna

- 1) anges förändringarna i uppskrivningsfonden under räkenskapsperioden,
- 2) tas in en utredning om skattekonsekvenserna av förändringarna i uppskrivningsfonden,
- 3) anges de uppskrivna tillgångarnas sammanlagda bokföringsvärde före uppskrivningen. (SMF 3:4)

7 BALANSSPECIFIKATION

Enligt bokföringslagen ska bokslutet bekräftas med specifikationer till balansräkningen (BFL 3:13.1).

Bokföringsnämnden utfärdade 18 juni 2024 på eget initiativ ett utlåtande om specifikationer till balansräkningen. Enligt nämndens ställningstagande ska bestående aktiva förtecknas i detalj per grupp i balansspecifikationerna.

Rekommenderad uppställning

För bestående aktiva rekommenderas följande uppställning: Om immateriella och materiella tillgångar anges

- deras ursprungliga anskaffningsutgift
- ökningarna och minskningarna i anskaffningsutgiften under räkenskapsperioden
- överföringar under räkenskapsperioden
- ackumulerade avskrivningar och nedskrivningar före räkenskapsperioden
- oavskriven anskaffningsutgift, och
- räkenskapsperiodens avskrivningar.

Tillämpning av avskrivningsmetoden med utgiftsrester

När man tillämpar avskrivningsmetoden med utgiftsrester på maskiner och inventarier i balansposten bestående aktiva har man som anskaffningsutgift i början av respektive räkenskapsperiod dragit av de planliga avskrivningarna på maskiner och inventarier för föregående räkenskapsperiod som verifieras av balansspecifikationerna för de föregående 10 åren enligt den allmänna anvisningen om avskrivningar enligt plan. I balansspecifikationerna anges uppgifter om tillgångar som skaffats, sålts och skrotats under räkenskapsperioden. Det rekommenderas att den bokföringsskyldige i balansspecifikationerna antecknar bokföringstidpunkten för ökningarna och minskningarna samt verifikationsnumret.

Bokföringen av 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. Om denna metod tillämpas kan i balansräkningen upptagna tillgångar som skaffats under tidigare räkenskapsperioder och som fortfarande används anges som gruppvisa summor i balansspecifikationerna utan att specificera dem.

Bestående aktiva: placeringar

I balansspecifikationen av fastigheter, aktier och motsvarande värdeandelar samt andra andelar anges till tillämpliga delar fastigheternas eller samfundens namn, antalet aktier, anskaffningsutgift, anskaffningstid samt eventuella värdenedskrivningar och grunderna för dem. Värdering till verkligt värde, uppskrivningar och ändringar i dem anges fastighets-, aktie- eller andelsspecifikt.

När det gäller erhållna förskott anges från vem, hur mycket och vilket slags förskott som den bokföringskyldige erhållit för kommande prestationer.

8 UTVIDGNING AV VERKSAMHETEN

Om det är sannolikt att småföretagets eller mikroföretagets affärsverksamhet under de närmaste räkenskapsperioderna kommer att överskrida gränserna för små företag och mikroföretag, bör företaget utveckla sin bokföring av bestående aktiva så att de uppgifter som enligt bokföringsförordningen ska upptas i noterna framgår av bokföringen.