BOKFÖRINGSNÄMNDENS VÄLFÄRDSOMRÅDES- OCH KOMMUNSEKTION
Arbets- och näringsministeriet

ALLMÄN ANVISNING FÖR BOKFÖRING AV BESTÅENDE AKTIVA FÖR VÄLFÄRDSOMRÅDEN

Helsingfors
2022

ARBETS- OCH NÄRINGSMINISTERIET
Bokföringsnämndens välfärdsområdes- och kommunsektion
Helsingfors 19.4.2022

ALLMÄN ANVISNING FÖR BOKFÖRING AV BESTÅENDE AKTIVA FÖR VÄLFÄRDS-OMRÅDEN

Innehållsförteckning

Innehållsförteckning 3
1 Inledning 5
1.1 Syftet med denna allmänna anvisning 5
1.2 Stadganden gällande avskrivningar och välfärdsområdes- och kommunsektionens tillämpningsdirektiv 5
1.2.1 Bokföringslagens allmänna principer, definitioner av bokslutsposter, bestämmelser om värdering och periodisering samt välfärdsområdes- och kommunsektionens tillämpningsdirektiv 5
1.2.2 Stadganden och anvisningar gällande bokslutsinformationen 7
1.3 Begreppsdefinitioner 7
2 Fastställande av bas för avskrivningarna 10
2.1 Fastställande av bas för avskrivningarna 10
2.2 Anskaffningsutgiften för bestående aktiva 10
2.3 Värdejusteringar 11
2.3.1 Allmänt 11
2.3.2 Materiella och immateriella tillgångar 11
2.3.3 Placeringar 12
2.4 Restvärde 13
2.5 Anskaffningsutgift som täckts med bidrag eller annan finansieringsandel 13
2.6 Upplösning av en investeringsreserv eller -fond 14
2.7 Utgifter för ombyggnad av bestående aktiva 14
2.8 Småanskaffningar 14
2.9 Immateriella tillgångar 15
2.10 Kapitalrabatt och emissionsutgifter för lån 16
3 Avskrivningsplan 16
3.1 Upprättande av avskrivningsplan 16
3.2 Avskrivningstid 16
3.2.1 Avskrivningstidens längd 16
3.2.2 Påbörjande av avskrivningar 17
3.3 Avskrivningsmetod 18
3.4 Gruppering av avskrivningsobjekt 20
3.5 Ändring av avskrivningsplan 21
3.5.1 Ändrade förväntningar 21
3.5.2 Uppkomsten av koncernförhållande 22
3.5.3 Ändring av välfärdsområdet 22
3.5.4 Upplösning av bolag som ägs av en välfärdsområdessammanslutning och ett välfärdsområde 22
3.5.5 Affärsverk som grundas av ett välfärdsområde 23
3.5.6 Grundande av välfärdssammanslutning 23
3.5.7 Bolagisering av verksamhet 24
4 Avskrivningar som överskrider planen och avskrivningsdifferens 24
5 Överlåtelse av tillgångar som hör till bestående aktiva 25

6 Bokföring av bestående aktiva 26
6.1 Bokföring av tillgångar som ska kostnadsföras genom avskrivningar 26
6.2 Bokföring av tillgångar som inte är föremål för avskrivningar 27
6.3 Bokföring av tillgångar som ska upptas som årskostnader 28
7 Uppgifter om bestående aktiva i bokslutet 28
7.1 Resultaträkningen 28
7.2 Balansräkningen 28
7.3 Noter 28
Bilagor
Bilaga 1. Exempel på planenliga avskrivningstider och -metoder 29
Bilaga 2. Exempel på beräkning av anskaffningsutgiften för bestående aktiva 30
Bilaga 3 a. Exempel på lineära planavskrivningar i bokföringen 31
Bilaga 3 b. Exempel på restvärdesavskrivningar enligt plan i bokföringen 32
Bilaga 4. Exempel på bokföring av tillgångar bland bestående aktiva 33
Bilaga 5. Exempel på behandling av avskrivningar som överskrider planen 34

1 Inledning

1.1 Syftet med denna allmänna anvisning

På välfärdsområdets bokföring och bokslut tillämpas utöver lagen om välfärdsområden bokföringslagen (116.1 § i lagen om välfärdsområden). Bokföringsnämndens välfärdsområdes- och kommunsektion meddelar anvisningar och avger utlåtanden om tillämpningen av bestämmelserna om bokföring, bokslut, koncernbokslut och verksamhetsberättelse i bokföringslagen, statsrådets förordning om de uppgifter som ska tas upp i välfärdsområdets bokslut och lagen om välfärdsområden (116.3 § i lagen om välfärdsområden). Välfärdsområdes- och kommunsektionens anvisningar och utlåtanden är en del av god bokföringssed inom välfärdsområdena. Med denna allmänna anvisning meddelar välfärdsområdes- och kommunsektionen anvisningar för avskrivningar enligt plan för välfärdsområden. I anvisningen avses med välfärdsområde nedan även en välfärdssammanslutning. Principerna för fastställande av anskaffningsutgiften i denna allmänna anvisning tillämpas också på tillgångar som inte är föremål för avskrivning.

I denna allmänna anvisning finns hänvisningar till bokföringsnämndens utlåtanden samt till bokföringsnämndens kommunsektions utlåtanden till kommuner och samkommuner. Utlåtandena kan också tillämpas i välfärdsområdenas bokföring när välfärdsområdena inte har fått egna separata anvisningar.

1.2 Stadganden gällande avskrivningar och välfärdsområdes- och kommunsektionens tillämpningsdirektiv

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

Väsentlighet som en bokslutsprincip

En omständighet som framgår av bokslutet är väsentlig då utelämnande av eller felaktigheter i den rimligen kan förväntas påverka de beslut som användarna fattar på grundval av bokslutet och verksamhetsberättelsen. Även om en omständighet i sig är oväsentlig ska väsentlighetsbedömningen avse helheten, om flera liknande omständigheter föreligger. Särskild vikt ska ges sådana omständigheter som är mycket väsentliga för en riktig och tillräcklig bild. (BokfL 3 kap 2 §) Väsentlighetsprincipen står i relation till den bokföringsskyldiges storlek och till verksamhetens art och karaktär.

Övriga allmänna bokslutsprinciper

Enligt 3 kap. 3 § 1 mom. i bokföringslagen när bokslutet och verksamhetsberättelsen upprättas och när den ingående balansen upprättas ska följande principer följas:

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

5) den ingående balansen ska basera sig på den föregående räkenskapsperiodens utgående balans,
6) de intäkter och kostnader som hänför sig till räkenskapsperioden ska tas upp utan hänsyn till datum för betalningen (**prestationsprincipen**),
7) varje tillgång och annan post som tas upp bland posterna i balansräkningen ska värderas särskilt för sig, och
8) i balansräkningen ska poster bland aktiva respektive passiva och i resultaträkningen intäkter och kostnader tas upp till fullt belopp utan att de dras av från varandra, om inte en sammanställning behövs för att ge en rättvisande bild (**nettningsförbud**).

Den försiktighet som avses i punkt 4 förutsätter särskilt att bokslutet och verksamhetsberättelsen tar upp

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

När det är fråga om en sådan väsentlig omständighet som avses i 3 kap. 2 a § i bokföringslagen får avvikelse från principen ovan göras endast av särskilda skäl. En sådan avvikelse ska basera sig på lag eller på en bestämmelse eller föreskrift som utfärdats med stöd av lag. Noterna ska innehålla en redogörelse för grunderna för avvikelsen samt en kalkyl över avvikelsens inverkan på räkenskapsperiodens resultat och ekonomiska ställning.

Bestående aktiva, anskaffningsutgift och periodisering av anskaffningsutgiften

Enligt 4 kap. 3 § i bokföringslagen indelas posterna bland aktiva 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.

Välfärds- och kommunsektionen har i sin allmänna anvisning för upprättande av balansräkning för välfärdsområden kompletterat bokföringslagens definition av begreppet bestående aktiva så att välfärdsområdets bestående aktiva utgörs av immateriella och materiella tillgångar vilkas stadigvarande verkningstid omfattar flera räkenskapsperioder samt aktier och andelar i sektorinvesteringar och övriga placeringar, oberoende av om tillgångarna och placeringarna är avsedda att ge inkomst eller inte. Utvidgningen av begreppet bestående aktiva är motiverat eftersom avsikten med anskaffning av produktionsfaktorer till välfärdsområdets serviceproduktion inte nödvändigtvis är att skapa inkomster, utan att producera basservice, som antingen på basen av lag och/eller fullmäktiges beslut finansieras med skattemedel.

Enligt 4 kap. 5 § 1 mom. i bokföringslagen avses med anskaffningsutgift de direkta utgifterna för anskaffning och tillverkning av en tillgång. Enligt 116 § i lagen om välfärdsområden tillämpas på upprättande av välfärdsområdets bokslut inte 4 kap. 5 § 2 och 3 mom. i bokföringslagen och därmed kan välfärdsområdet inte inkludera indirekta utgifter eller ränteutgifter för anskaffning och tillverkning i anskaffningsutgiften.

I 5 kap. 1 § i bokföringslagen föreskrivs om periodisering av intäkter, kostnader och förluster samt i 5 kap. 2 b, 5, 5 a, 5 b, 7–13 och 16–17 § i bokföringslagen om värdering och periodisering av anskaffningsutgifterna för materiella och immateriella tillgångar som hör till bestående aktiva samt av placeringar. Enligt 116 § i lagen om välfärdsområden tillämpas dock inte 5 kap. 2 b, 5 b eller 17 § i bokföringslagen vid upprättandet av välfärdsområdets bokslut. I välfärdsområdenas bokföring kan man inte ta upp placeringsfastigheter till gängse värde i balansräkningen, behandla tillgångar som är föremål för finansieringsleasing på samma sätt som sålda eller köpta tillgångar och inte heller bokföra uppskrivningar.

1.2.2 Stadganden och anvisningar gällande bokslutsinformationen

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

I välfärdsområdes- och kommunsektionens allmänna anvisning om upprättande av balansräkning för välfärdsområden redogörs i kapitel 2 **Bestående aktiva** för grunderna för indelning av immateriella och materiella tillgångar och placeringar. Närmare anvisningar om balansspecifikationerna finns i välfärdsområdes- och kommunsektionens ovan nämnda allmänna anvisning.

Närmare anvisningar om avskrivningar och noter gällande bestående aktiva finns i välfärdsområdes- och kommunsektionens allmänna anvisning om noter till välfärdsområdets bokslut.

1.3 Begreppsdefinitioner

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

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

Bas för avskrivningar
Basen för avskrivningar är tillgångens anskaffningsutgift med avdrag för restvärdet.

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

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

Totalavskrivningar
I välfärdsområdets bokslut kan avskrivningar som överskriver avskrivningsplanen göras då en investeringsreserv tidigare har gjorts för investeringens anskaffningsutgift. Välfärdsområdet får bokföra avskrivningar som överskrider planen även om det finns en skattemässig orsak till detta.

Summan av avskrivningarna enligt plan, dvs. och förändringen av avskrivningsdifferensen som tagits upp i bokslutet och som dragits av från räkenskapsperiodens intäkter kallas räkenskapsperiodens totalavskrivningar.

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

I ett välfärds affärsverksamhet kan därtill en positiv avskrivningsdifferens i balansräkningen uppkomma på basis av ackumulerade avskrivningar i beskattningen utöver plan som skillnaden mellan totalavskrivningar och planavskrivningar för räkenskapsperioden och tidigare räkenskapsperiod[1]. Om en ackumulerad avskrivningsdifferens till sitt totalbelopp skulle vara negativ, upptas den inte i bokslutet[2].

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

I välfärdsområdets bokslut upptas nedskrivningar på mark- och vattenområden bland bestående aktiva, aktier och andelar bland bestående aktiva samt konstföremål vilka bokförts bland bestående aktiva. Tilläggsavskrivningar på materiella eller immateriella tillgångar som avskrivs enligt plan, vilka görs med anledning av befogade justeringar i avskrivningsplanen, bokförs som avskrivningar enligt plan. Om en tillgång som avskrivs till exempel totalförstörs i en brand eller inkomstförväntningarna för tillgången förändras väsentligt eller användningsändamålet ändras så att det inte längre finns några inkomstförväntningar, görs en kostnadsföring i form av nedskrivning i resultaträkningen.

Frivillig reserv
För ett välfärdsområde kan i fråga främst komma en investeringsreserv som får bildas mot anskaffningsutgiften för en tillgång bland bestående aktiva. Det objekt som ska täckas med en investeringsreserv ska specificeras i välfärdsområdets ekonomiplan, varvid uppgörandet av investeringsreserven har ställts i relation till investeringsplanerna för de närmaste åren. Ett förfarande där investeringsreserven ökas eller minskas i syfte att jämna ut räkenskapsperiodens resultat, utan att överföringarna grundar sig

1
Se den allmänna anvisningen om upprättande av balansräkning för välfärdsområden för mer information om avskrivningar som överskrider planen som anknyter till beskattning.
2
Enligt den allmänna anvisningen om upprättande av balansräkning för välfärdsområden kan välfärdsområdets grundkapital höjas genom en överföring från reserver, andra egna fonder eller överskott från tidigare räkenskapsperioder. Överföringar till grundkapitalet kan grunda sig på upplösning av investeringsreserver och fonder i stället för på intäktsföring av dem eller så kan överföringarna göras från överskott från tidigare räkenskapsperioder.

på planerade eller genomförda investeringar, kan inte anses vara förenligt med god bokföringssed.

I ett välfärdsområde kan ökningar av reserver och fonder i regel göras högst till det överskott som posten Räkenskapsperiodens resultat uppvisar. Man kan i regel inte öka reserveringsmöjligheterna från räkenskapsperiodens överskott utöver räkenskapsperiodens resultat genom att upplösa reserver eller fonder eller genom att minska en avskrivningsdifferens[3]. Om balansräkningen innehåller ett ackumulerat underskott från tidigare år, kan en reservering inte göras till ett högre belopp än skillnaden mellan räkenskapsperiodens resultat och underskottet från tidigare räkenskapsperioder.

I ett affärsverk kan en investeringsreservering göras enligt affärsverkets egna överskottsvisande resultat dock till högst beloppet av välfärdsområdets överskottsposter. Till överskottsposterna räknas välfärdsområdets över- eller underskott för räkenskapsperioden och över- eller underskottet från tidigare räkenskapsperioder samt välfärdsområdets egna fonder.

Välfärdsområdet är skattskyldigt för inkomst av näringsverksamhet och inkomst av fastighet eller del av fastighet som använts för annat än allmänt eller allmännyttigt ändamål. I denna verksamhet kan man följa bestämmelserna om reserver i näringsskattelagen[4].

Enligt 5 kap. 15 § i bokföringslagen får överföring göras till investeringsreserver, driftsreserver och andra sådana skattemässiga reserver göras i bokslutet. Grunden för en skattemässig reserv är omfördelning av den beskattningsbara inkomsten. Enligt NSL 54 § godkänns en reserv i beskattningen endast om ett minst lika stort avdrag har gjorts i bokföringen.

I välfärdsområdet görs reserver i huvudsak inte av skattemässiga skäl, och därför kallas reserverna frivilliga reserver i balansräkningen.

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

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. Restvärdesmetoden för avskrivningar tillämpas i huvudsak på beskattningens avskrivningar.

3
Se den allmänna anvisningen om upprättande av resultaträkning för välfärdsområden för information om möjligheten att göra en reservering.

4
Se Allmänna anvisning om upprättande av balansräkning för välfärdsområden och Allmänna anvisning om upprättande av resultaträkning för välfärdsområden

2 Fastställande av bas för avskrivningarna

2.1 Fastställande av bas för avskrivningarna

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

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

Grundläggnings- och forskningsutgifter upptas alltid som kostnad under räkenskapsperioden (BokfL 5:7–8 §). Utvecklingsutgifter får aktiveras om de väntas generera inkomst under flera räkenskapsperioder. Aktiverade utvecklingsutgifter ska avskrivas enligt plan under sin verkningstid. Om den bokföringsskyldige inte kan uppskatta verkningstiden på ett tillförlitligt sätt, ska utvecklingsavgifterna avskrivas under högst 10 år. Utvecklingsavgifter får inte aktiveras som andra utgifter med lång verkningstid. (BokfL 5:8 §)

2.2 Anskaffningsutgiften för bestående aktiva

Basen för avskrivningarna i bokslutet är anskaffningsutgiften för bestående aktiva. Med anskaffningsutgiften för en tillgång avses i regel de direkta utgifterna för anskaffning och tillverkning (BokfL 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 inte i anskaffningsutgiften.

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

Köpta varor, förnödenheter och tjänster som använts vid tillverkningen samt underleveranser beaktas som en del av anskaffningsutgiften så att rabatter på inköpspriset och såväl avdragbar mervärdesskatt som mervärdesskatt som berättigar till återbäring minskar beloppet av de utgifter som ska räknas in i anskaffningsutgiften. Också till utgifterna hörande frakter och avgifter för byggnadstillstånd kan inkluderas i anskaffningsutgiften.

Löne- jämte socialkostnader för de personer bland välfärdsområdets anställda som tillverkar bestående aktiva kan inkluderas i anskaffningsutgiften om de arbetsprestationer som dessa personer har använt för tillverkningen i bokföringen har hänförts till den

tillgång som tillverkats. Arbetsprestationerna kan prissättas enligt personernas genomsnittliga timlöner, i vilka räknats in de genomsnittliga lönebikostnaderna. I priset på en arbetstimme kan därtill en genomsnittlig andel av utgifterna för sociallöner (t.ex. semesterlöner) inkluderas.

Om en bebyggd fastighet har förvärvats med ett ospecificerat köpebrev eller annat motsvarande förvärv, ska man enligt principen om skild värdering (BokfL 3:3.1 § punkt 7) samt för att fastställa byggnadens avskrivningsbas dela upp totalpriset på markområdets och byggnadens andel.

Egendom som erhållits som donation och vars disponering och kapitaltillväxt förknippas med villkor i ett avtal, testamente eller gåvobrev tas upp som i en egen balanspost – Donationsfondernas medel. Donationsfondernas kapital – inte en nedskrivning i resultaträkningen – är motposten för eventuella nedskrivningar av jord- och vattenområden eller aktier som är underkastade en begränsad användning. Avskrivningar på en byggnad eller lösöre som bokförts i donationsfondens medel tas upp som en minskning i donationsfondernas medel och kapital. [5]

2.3 Värdejusteringar

2.3.1 Allmänt

Enligt de allmänna bokslutsprinciperna ska varje tillgång och annan post som tas upp bland posterna i balansräkningen värderas för sig (BokfL 3:3.1 § punkt 7). Om den sannolika framtida inkomsten eller värdet för serviceproduktionen av en tillgång eller investering som hör till bestående aktiva beräknas bli varaktigt mindre än den ännu oavskrivna anskaffningsutgiften, ska skillnaden kostnadsföras som en nedskrivning (BokfL 5:13 §). Om en uppskrivning gjord enligt BokfL 5:13 § senast vid räkenskapsperiodens slut visar sig inte behövas ska den enligt BokfL 5:16 § tas upp som en rättelse av kostnadsföringen.

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

2.3.2 Materiella och immateriella tillgångar

Väsentliga ändringar i inkomstförväntningarna eller värdet för välfärdsområdets serviceproduktion gällande bestående aktiva ska i första hand beaktas genom ändringar i avskrivningsplanen. Tilläggsavskrivningar på materiella eller immateriella tillgångar som avskrivs enligt plan, vilka görs med anledning av befogade justeringar i avskrivningsplanen, bokförs som avskrivningar enligt plan. Vid värdeminskningar tillämpas avskrivningar enligt plan alltid i första hand, nedskrivningar först i andra hand. Om en tillgång som avskrivs till exempel totalförstörs i en brand eller inkomstförväntningarna för tillgången förändras väsentligt eller användningsändamålet ändras så att det inte längre finns några inkomstförväntningar, görs en kostnadsföring i form av nedskrivning i resultaträkningen. Även efter det att en tilläggsavskrivning av engångsnatur har gjorts ska den återstående ekonomiska verkningstiden för tillgången och därmed avskrivningsplanen regelbundet kontrolleras för tillgången. För tillgångar

---

[5] Se Allmän anvisning för upprättande av resultaträkning för välfärdsområden

som tillhör bestående aktiva som inte är objekt för avskrivning enligt plan görs vid behov en nedskrivning enligt BokfL 5:13 §.

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

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

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

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

Inkomstförväntningarna baserar sig i allmänhet på inkomstförväntningarna på 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 verkningstid och att de inkomster som anskaffningsutgiften i framtiden genererar eller dess värde för kommunens serviceproduktion åtminstone motsvarar den oavskrivna anskaffningsutgiften. Som exempel kan nämnas att man kan vara tvungen att nedskriva anskaffningsutgiften på en tom fastighet eller maskiner som blir oanvända till följd av nedläggning av en verksamhet såvida man inte får till exempel hyresintäkter från dessa eller de används för välfärdsområdets erviceproduktion.

2.3.3 Placeringar

Värdepapper som ingår i placeringarna ska värderas separat.

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

2.4 Restvärde

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

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

2.5 Anskaffningsutgift som täckts med bidrag eller annan finansieringsandel

Investeringsbidrag eller någon annan finansieringsandel som ett välfärdsområde erhållit för anskaffning av bestående aktiva bokförs som avdrag från anskaffningsutgiften. En förutsättning för avdraget är att givaren har avsett bidraget till en viss anskaffningsutgift. Vid beräkning av avskrivningar betraktas då anskaffningsutgiftens belopp minskad med finansieringsandelen som bas för avskrivningarna (se bilaga 1). I finansieringsanalysen och i noterna till balansräkningen redovisas då med iakttagande av väsentlighetsprincipen hela anskaffningsutgiften för anläggningstillgångarna i fråga och det belopp av anskaffningsutgiften som täckts med investeringsbidrag eller annan finansieringsandel.

Ovan avsedd annan finansieringsandel ska per definition tolkas snävt, antingen som ett statsbidrag eller ett EU-bidrag som välfärdsområdet erhållit för en investeringsutgift, eller som en betalningsandel för en investering i anslutning till välfärdsområdenas samarbete vars ändamål är att uppfylla allmännyttiga serviceförpliktelser. Ersättningar som privata samfund eller privatpersoner erlägger åt välfärdsområdet för tjänster eller andra tillgångar utgör däremot per definition försäljnings- eller avgiftsinkomster i välfärdsområdet. Ett privat stöd kan behandlas som finansieringsandel för allmännyttigt bruk endast då det är fråga om en donation eller ett arv på basen av testamente för en specifik investering. På motsvarande sätt som finansieringsandelar hanteras också användningen av förvaltat kapital för finansiering av en investering.[6]

---

6 Kommunsektionen har i sitt utlåtande 94/2010 klarlagt innehållet i en annan finansieringsandel.

2.6 Upplösning av en investeringsreserv eller -fond

Upplösningen av en investeringsreserv eller –fond inverkar inte på basen för avskrivningarna. Då en reserv eller en fond upplöses i samband med anskaffningen av bestående aktiva utgörs basen för avskrivningar av tillgångens hela anskaffningsutgift. När en reserv eller fond används för att täcka anskaffningsutgiften bokförs i resultaträkningen en förändring i avskrivningsdifferensen som motsvarar den del av anskaffningsutgiften som täckts med reserven eller fonden. Avskrivningsdifferensen i balansräkningen intäktsförs under senare räkenskapsperioder när den upplöses i samma förhållande som avskrivningar enligt plan bokförs på tillgången (se exempel, bilaga 5).

En helhetsbeskrivning gällande tillvägagångssätt i anslutning till en avskrivningsdifferens ingår i kapitel 4. Anvisningar gällande tillvägagångssättet vid bildande och användning av en investeringsreserv presenteras i välfärdsområdes- och kommunsektionens allmänna anvisning om upprättande av resultaträkning samt i den allmänna anvisningen om upprättande av balansräkning.

2.7 Utgifter för ombyggnad av bestående aktiva

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

En utgift för en ombyggnad kan aktiveras som utgift med lång verkningstid 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 utgifter för ombyggnad som förbättrar tillgångens förmåga att generera inkomst eller producera service jämfört med det ursprungliga får aktiveras. Förmågan att generera inkomst eller producera service kan anses växa om ombyggnaden medför:

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

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

2.8 Småanskaffningar

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

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

Välfärdsområdet kan för att förenkla bokföringen av bestående aktiva och beräkningen av avskrivningar bokföra hela anskaffningsutgiften för en tillgång som kostnad för den räkenskapsperiod då anskaffningen gjordes, trots att tillgången medför intäkter eller används för serviceverksamheten under flera räkenskapsperioder, om anskaffningsutgiften understiger högst 10 000 euro (småanskaffning), och detta inte väsentligt påverkar räkenskapsperiodens resultat eller bilden av välfärdsområdets ekonomiska ställning. Om en tillgång består av flera olika komponenter för vilka den sammanräknade anskaffningsutgiften överstiger 10 000 euro, bokförs den bland bestående aktiva och upptas normalt som kostnad genom avskrivningar under sin verkningstid. Välfärdsområdet kan också bokföra sina småanskaffningar som bestående aktiva och som kostnader genom planavskrivningar[7].

Anskaffningar för s.k. första inredning kan aktiveras i balansräkningen även om värdet på en enskild anskaffning inte överskrider gränsen för småanskaffningar. Inredningen ska anslutas till invigningen av den nya enheten eller verksamheten och anskaffningen ska i huvudsak ske innan verksamheten inleds. Kompletterande anskaffningar kan inte anses vara första inredning. Konsumtionstillgångar kan inte aktiveras i balansräkningen.

2.9 Immateriella tillgångar

Grundläggnings- och forskningsutgifter upptas som kostnad under räkenskapsperioden.

Till gruppen immateriella rättigheter hör bland annat koncessionstillstånd, patent, copyright och varumärkesrättigheter samt nyttjanderätten till adb-program (BokfN 1604/2000) och andra motsvarande rättigheter samt licens och programvaror som införskaffats mot vederlag. Om en immateriell rättighet enligt BokfL 5:5a § har införskaffats mot vederlag och förväntas ge inkomster under flera räkenskapsperioder ska dess anskaffningsutgift aktiveras och bokföras som kostnad genom avskrivningar enligt plan.
Vid aktiveringen av anskaffningsutgifterna för immateriella tillgångar ska man bedöma tillgångens förmåga att skapa intäkter eller dess värde för serviceproduktionen. Skyldigheten att aktivera de immateriella tillgångarna enligt BokfL 5:5a § gäller endast aktivering av anskaffningsutgiften för sådana koncessioner, patent, licenser, varumärken samt motsvarande rättigheter och tillgångar som har införskaffats mot vederlag. För övriga tillgångar är aktivering möjlig med beaktande av försiktighetsprincipen.

Till övriga utgifter med lång verkningstid hör sådana utgifter som är avsedda att ge intäkter under flera räkenskapsperioder som inte är föremål, rättigheter som kan överlåtas separat eller övriga tillgångar.[8]

[7] Bokföringsnämndens kommunsektion har behandlat små anskaffningar i sitt utlåtande 124/2021 om aktivering av fasta belopp.
[8]

Exempelvis utbildningsutgifter samt för flyttning och omorganisering och andra utgifter av samma typ bokförs i välfärdsområden som årskostnader.

2.10 Kapitalrabatt och emissionsutgifter för lån

Enligt BokfL 5:10 § får kapitalrabatt som hänför sig till upptagande av lån och därmed jämförbara utgifter samt utgifter för emission av lån aktiveras med iakttagande av särskild försiktighet. De aktiverade posterna ska kostnadsföras enligt en plan som baserar sig på lånetiden, dock minst i samma förhållande som lånet återbetalas. I välfärdsområdet ska aktiverade poster bokföras som kostnader genom avskrivningar enligt principen om periodiserad anskaffningsutgift under lånetiden. Utgifterna upptas som en separat post under fordringar i balansräkningen. Alternativt kan de sammanslås med aktiva resultatregleringar och då ska beloppet upptas som noter. Det är alltså inte fråga om en post bland bestående aktiva, men posten är föremål för avskrivningar. De planenliga kostnadsföringar för posten upptas i resultaträkningen som rättelse av räntekostnader.

3 Avskrivningsplan

3.1 Upprättande av avskrivningsplan

Planavskrivningarna förutsätter att välfärdsområdet upprättar en avskrivningsplan, ett uppföljningssystem för tillgångarna bland bestående aktiva samt ett kalkylsystem för avskrivningar. Bestämmelser om tillvägagångssättet då avskrivningsplanen godkänns skrivs in i välfärdsområdets förvaltningsstadga.

Välfärdsområdes- och kommunsektionen anser att grunden för avskrivningar enligt plan är sådana som välfärdsområdesfullmäktige godkänner i förvaltningsstadgan eller genom ett separat beslut.

3.2 Avskrivningstid

3.2.1 Avskrivningstidens längd

Anskaffningsutgiften för materiella och immateriella tillgångar bland bestående aktiva ska avskrivas under sin verkningstid. Med verkningstid i fråga om bestående aktiva avses en nyttighets ekonomiska brukstid. Anskaffningsutgiften för bestående aktiva periodiseras genom avskrivningar som kostnad i regel över hela den ekonomiska livslängden. Då den ekonomiska livslängden utgått ska anskaffningsutgiften för tillgången i sin helhet vara avskriven med undantag för den del som svarar mot ett eventuellt restvärde.

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

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

Fastställandet av den ekonomiska livslängden för tillgångar som hör till bestående aktiva och således även avskrivningstiden bör ske med beaktande av omständigheterna hos det enskilda välfärdsområdet. Avskrivningstiden fastställs så att den motsvarar välfärdsområdets 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 inom motsvarande verksamhet. Vid fastställandet av de ekonomiska livslängderna iakttas försiktighetsprincipen. Utgångspunkten är att avskrivningstiden fastställs utgående från den berörda tillgångens individuella förmåga att generera inkomster eller service med beaktande av försiktighetsprincipen och inom ramen för avskrivningstiderna i bilaga 1. Bokföringsnämndens välfärdsområdes- och kommunsektion rekommenderar att de nedre gränserna för avskrivningstiderna i bilaga 1 används, om inte en längre avskrivningstid för en enskild tillgång finns speciella grunder.

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

Förutom anskaffningsutgiften för materiella tillgångar, avskrivs också de aktiverade utgifterna för immateriella tillgångar under sin verkningstid inom ramen för de avskrivningstider som bestäms i bokföringslagen. Om maximala avskrivningstider för immateriella tillgångar stadgas i BokfL 5:7–11 §. Goodwill, utvecklingskostnader och andra aktiverade långvariga kostnader avskrivs planenligt under sin verkningstid. Om den bokföringsskyldige inte kan uppskatta verkningstiden på ett tillförlitligt sätt, ska utgiften avskrivas under högst 10 år. Grundläggnings- och forskningsutgifter upptas som kostnad under räkenskapsperioden.[9]

3.2.2 Påbörjande av avskrivningar

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

I avskrivningsbeloppet för den räkenskapsperiod då anläggningstillgången tagits i bruk beaktas i allmänhet den tidpunkt då man började använda tillgången. Planavskrivningens storlek beräknas då med beaktande av hur många månader tillgången har använts

---

9

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

under räkenskapsperioden. Det är även möjligt med ett förenklat förfarande där avskrivningarna enligt plan under den räkenskapsperiod då tillgången tas i bruk är hälften av räkenskapsperiodens normala avskrivningar eller som hela räkenskapsperiodens normala avskrivning om detta inte leder till ett väsentligt felaktigt totalbelopp för räkenskapsperiodens planavskrivningar. Det är dock inte förenligt med god bokföringssed att påbörja avskrivningar från ingången av den räkenskapsperiod som följer på den räkenskapsperiod då tillgången tas i bruk i andra fall än när avskrivningarna tas i bruk vid utgången av räkenskapsperioden. Det kan ges anvisningar för förfarandet för inledandet av avskrivningen till exempel i grunderna för avskrivningsplanen som godkänns av fullmäktige.

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

3.3 Avskrivningsmetod

Syftet med planavskrivningarna är att periodisera anskaffningsutgiften för en tillgång med lång verkningstid under tillgångens verkningstid. Samtidigt beskriver minskningen av den oavskrivna anskaffningsutgiften i princip en minskning av förmågan att generera inkomster hos en tillgång bland bestående aktiva eller för välfärdsområdets del en minskning av förmågan att producera service. Detta kan till exempel påverkas av hur mycket tillgången används. Avsikten med avskrivningar är dock inte att i första hand följa tillgångens fysiska förslitning eller minskningen av dess sannolika överlåtelsepris.

Avskrivningar enligt plan förutsätter att anskaffningsutgiften för en tillgång kostnadsförs systematiskt enligt en på förhand uppgjord plan. Avskrivningarna bör göras enligt planen oberoende av resultatet för räkenskapsperioden. Planavskrivningarna kan därmed inte minskas på grund av att resultatet för en räkenskapsperiod blivit sämre än väntat[10].

Avskrivningarna enligt plan kan räknas ut med flera olika metoder. Avskrivningsmetoden kan till exempel basera sig på en mätbar användning av en tillgång. Till följd av att det finns osäkerhetsfaktorer i förutsägelserna om framtiden blir man ofta tvungen att tillämpa schablonmässiga avskrivningsmetoder, som grundar sig på tidens gång. Upprättandet av en avskrivningsplan och senare justeringar av den kräver alltid en bedömning av det specifika fallet. I många fall är det tillåtet att använda flera olika avskrivningsmetoder och avskrivningsgrunder under förutsättning att den valda metoden leder till att tillgången avskrivs under sin verkningstid.
Vid avskrivningen av anskaffningsutgiften för olika tillgångar som hör till bestående aktiva används en avskrivningsmetod som är logisk med avseende på hur intäkterna från dem inflyter eller hur deras förmåga att producera service minskas. Man får inte välja en sådan avskrivningsmetod som grund för avskrivningarna enligt plan som klart skulle medföra att de avskrivningar som görs betydligt avviker från den takt i vilken tillgångens förmåga att generera inkomster eller producera service minskar.

[10] Bokföringsnämndens kommunsektion har gett ett utlåtande 73/2005 om bokföring av planenliga avskrivningar delvis eller helt och hållet utan bokföring under vissa år.

I fråga om byggnader som hör till välfärdsområdets bestående aktiva rekommenderas lineära avskrivningar. Fasta konstruktioner och anläggningar samt maskiner och inventarier kan avskrivas antingen med lineära avskrivningar eller med restvärdesavskrivningar.

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

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

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

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

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

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

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

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

För likartade tillgångar avskrivs anskaffningskostnaderna med samma avskrivningsmetod. Den valda avskrivningsmetoden tillämpas fortlöpande under olika räkenskapsperioder, om inte särskilda skäl för en ändring av avskrivningsplanen föreligger. Avskrivningsplanen ska ändras och till exempel avskrivningstiderna justeras om de inkomstförväntningar som sammanhänger med en tillgång eller dess användning för serviceproduktionen väsentligt förändras (se Ändring av avskrivningsplanen, kapitel 3.5). Därför ska avskrivningsplanen regelbundet kontrolleras i samband med upprättande av bokslutet för att trygga att den valda avskrivningsmetoden och avskrivningstiden motsvarar tillgångens ekonomiska livslängd.

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

3.4 Gruppering av avskrivningsobjekt

Enligt BokfL 3:3.1 § 7 punkten ska varje tillgång och annan post som tas upp bland posterna i balansräkningen värderas för sig. Därför ska avskrivningarna enligt plan i princip beräknas separat för varje tillgång (se även kapitel 6 angående skild värdering)[11]. Avskrivningsplanen kan dock uppgöras så att materiella och immateriella tillgångar med iakttagande av väsentlighetsprincipen grupperas enligt avskrivningstid och avskrivningsmetod. Grunderna för avskrivningar enligt plan fastställs då endast per grupp. Grupperingen av de tillgångar som hör till bestående aktiva enligt bokföringsnämndens välfärdsområdes- och kommunsektions allmänna anvisning om upprättande av balansräkning kan tas då som utgångspunkt för gruppering av avskrivningsobjekten.

Bokföringslagen innehåller inga särskilda bestämmelser om avskrivningar på placeringar bland bestående aktiva. Inkomstförväntningarna på aktier bland bestående aktiva, begränsas i vanliga fall inte till löpande dividendinkomster och försäljningsinkomster i samband med att de realiseras. Till aktier och andelar inom bestående aktiva hos ett välfärdsområde hör värdepapper och andelar vilka anskaffats för bestående bruk såsom aktier som berättigar till besittning av verksamhetsutrymmen för serviceproduktionen och andra aktier och andelar vilka utgör placeringar som stöder välfärdsområdets verksamhet (se placeringar som stöder verksamhet i den allmänna anvisningen om upprättande av balansräkning). För dem är det kännetecknande att de som en del av välfärdsområdets eller välfärdsområdeskoncernens bestående aktiva ofta saknar ett självständigt (avkastnings) värde som går att utreda. De inkomstförväntningar och övriga förväntningar på ägandeskapet och serviceproduktionen som hänför sig till dem ingår i värdet av den totala investeringen i placeringar sp, stöder välfärdsområdets verksamhet.

På anskaffningsutgifterna för aktier och andelar bland bestående aktiva görs i allmänhet inte planavskrivningar, eftersom de inte förväntas ha någon begränsad ekonomisk verkningstid.

11

Se även kommunsektionens utlåtande 95/2010 om granskning av avskrivningsplanen

Om värdet på aktier och andelar bland bestående aktiva sänks permanent ska en nedskrivning göras.

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

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

3.5 Ändring av avskrivningsplan

3.5.1 Ändrade förväntningar

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

Avskrivningsplanen ska ändras om avkastningsförväntningarna beträffande en tillgång bland bestående aktiva eller dess förmåga att producera service försämras väsentligt. En nedskrivning kommer på fråga främst då inga kommande avkastningsförväntningar eller någon serviceproduktionsförmåga upptäcks förekomma då bokslutet görs upp[12].

Tilläggsavskrivningar på materiella eller immateriella tillgångar som avskrivs enligt plan, vilka görs med anledning av befogade justeringar i avskrivningsplanen, bokförs som avskrivningar enligt plan. En väsentlig tilläggsavskrivning ska specificeras i bokslutets noter. Ändringen av avskrivningstiden ska basera sig på den enskilda tillgångens avkastningsförväntningar eller försämrade förmåga att producera service.

Också en förbättring av avkastningsförväntningarna eller förmågan att producera service kan kräva en ändring av avskrivningsplanen. Om förbättringen av avkastningsförväntningarna eller förmågan att producera service beror på att den ekonomiska användningstiden för en anläggningstillgång uppskattas bli väsentligt längre än vad man tidigare beräknat, ändras avskrivningsplanen så att den icke avskrivna anskaffningsutgiften som den gamla avskrivningsplanen resulterat i, periodiseras att bli avskriven under den nya användningstiden. En allmän minskning av avskrivningsbeloppet i syfte att förbättra resultatet eller i syfte att täcka underskott i balansräkningen kan inte anses vara förenligt med god bokföringssed.[13]

Den återstående icke avskrivna utgiftsresten för en tillgång som tagits ur produktion avskrivs i sin helhet det räkenskapsår då tillgången tas ur bruk. Om det antas att tillgången under senare år kommer att kunna användas för välfärdsområdets serviceproduktion, kan man tills vidare göra avskrivningar på tillgången enligt den ursprungliga

---

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

13 Kommunsektionens utlåtande 95/2010

avskrivningsplanen. Om en sådan tillgång inte längre används, och det inte heller finns användning för den under de följande tre åren, ska den återstående icke avskrivna utgiftsresten helt bokföras som en avskrivning till hela sitt belopp.
Om ändringen av avskrivningsplanen väsentligt påverkar den bild som bokslutet ger av välfärdsområdets verksamhets resultat och ekonomiska ställning, ska detta anges i noterna till bokslutet.

3.5.2 Uppkomsten av koncernförhållande

När välfärdsområdet förvärvar bestämmanderätten i ett nytt dottersamfund, kan det bli nödvändigt att ändra avskrivningsplanen i dottersamfundet. Detta är motiverat om användningsändamålet för de anläggningstillgångar som finns hos det nya dottersamfundet och inkomstförväntningarna i samband med dem eller deras förmåga att producera service, ur välfärdsområdeskoncernens synvinkel är väsentligt annorlunda än de var innan koncernförhållandet uppstod. Då koncernförhållandet uppkommer ska man dessutom överväga behovet av eventuella nedskrivningar

3.5.3 Ändring av välfärdsområdet

Ändring av välfärdsområdet föranleder i sig inga ändringar i välfärdsområdenas godkända avskrivningsplaner om inte de inkomstförväntningar och förväntningar på användningen av produktionsfaktorer vilka ligger till grund för avskrivningsplanerna ändras. Att tillämpa flera tidigare avskrivningsplaner parallellt skulle dock medföra att bokföringen av bestående aktiva och beräkningen av avskrivningar skulle bli komplicerad, vilket talar för att välfärdsområdesfullmäktige kunde godkänna ett förenhetligande av avskrivningsplanerna i den nya helheten. Eventuella nedskrivningar och tilläggsavskrivningar gällande bestående aktiva görs i bokföringen för välfärdsområdet på basis av de inkomstförväntningar och den användning av produktionsfaktorer för välfärdsområdet ändras.

Om ändringen av välfärdsområdet medför behov av att justera avskrivningsplanen, avskrivs anskaffningsutgiften för de överförda bestående aktiva med eventuella justeringar under produktionsfaktorns uppskattade återstående ekonomiska livslängd.

3.5.4 Upplösning av bolag som ägs av en välfärdsområdessammanslutning och ett välfärdsområde

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

Speciellt vid upplösning av en välfärdssammanslutning kan man vara tvungen att värdera egendomsposterna enligt gängse värde för att fördelningen mellan medlemmarna

ska kunna ske på ett rättvist sätt. Då görs avskrivningarna för de tillgångar bland bestående aktiva som överförs till ett välfärdsområde som är medlem från överlåtelsevärdet under den resterande ekonomiska verkningstiden.

3.5.5 Affärsverk som grundas av ett välfärdsområde

När välfärdsområdet överför tillgångar bland bestående aktiva till ett affärsverk, ska överföringen göras till beloppet av den i bokföringen upptagna ännu oavskrivna anskaffningsutgiften eller till ett lägre sannolikt gängse värde.
Tillgångarna överförs till affärsverket en och en, varvid man som anskaffningsutgift kan bokföra den återstående utgiftsresten eller ett lägre sannolikt värde. Om detta inte är tekniskt möjligt kan tillgångarna bland bestående aktiva i affärsverkets bokföring även behandlas som grupperade benämningar per balanspost och en genomsnittlig avskrivningsplan görs upp för respektive post.

3.5.6 Grundande av välfärdssammanslutning

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

Om ett välfärdsområde eller en välfärdssammanslutning överför tillgångar bland bestående aktiva till en välfärdssammanslutning till ett apportvärde eller överlåtelsepris som överstiger tillgångens efter avskrivningar återstående anskaffningsutgift, bokförs överlåtelsen i välfärdsområdets bokföring på samma sätt som då tillgångar bland bestående aktiva överlåts till utomstående.

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

De tillgångar bland de bestående aktiva som överförs av välfärdsområdet eller välfärdssammanslutningen kan behandlas per tillgång i det mottagande samfundets bokföring, varvid man som anskaffningsutgift kan bokföra den återstående utgiftsresten eller ett avtalat apport- eller överlåtelsepris. I detta fall ska den tid under vilken tillgången redan tidigare varit i välfärdsområdets eller välfärdssammanslutningens bruk beaktas som en faktor som förkortar avskrivningstiden.

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

3.5.7 Bolagisering av verksamhet

Om ett välfärdsområde bolagiserar en del av sin verksamhet kan dottersamfundets bokföring av bestående aktiva fortsätta med välfärdsområdets bokföringsvärden som utgångspunkt, så att den efter planavskrivningar återstående delen av anskaffningsutgiften som sådan överförs till det mottagande dottersamfundet. Överföringen av tillgångar bland bestående aktiva förutsätter inte att avskrivningsplanen ändras om inte bolagiseringen innebär väsentlig förändring i de överförda tillgångarnas förmåga att generera avkastning eller producera service under den återstående ekonomiska verkningstiden.

Om ett välfärdsområde överför tillgångar bland bestående aktiva till ett grundat dotterbolag till ett apportvärde eller överlåtelsepris som överstiger tillgångens efter avskrivningar återstående anskaffningsutgift, bokförs överlåtelsen i välfärdsområdets bokföring på samma sätt som då tillgångar bland bestående aktiva överlåts till utomstående.

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

De bestående aktiva som överförs av välfärdsområdet överförs per tillgång, varvid man som anskaffningsutgift kan bokföra den återstående utgiftsresten eller ett avtalat apport- eller överlåtelsepris. Tillgångarna avskrivs under den ekonomiska verkningstiden där en tid under vilken tillgången redan tidigare varit i välfärdsområdets bruk beaktas som en faktor som förkortar avskrivningstiden. Om detta inte är tekniskt möjligt kan tillgångarna bland de bestående aktiva som överförs av välfärdsområdet i det mottagande samfundet bokföring även behandlas som grupperade benämningar per balanspost och en genomsnittlig avskrivningsplan görs upp för respektive post.

4 Avskrivningar som överskrider planen och avskrivningsdifferens

Med stöd av BokfL 5:12.1 § kan för räkenskapsperioden göras större avskrivningar än avskrivningsplanen förutsätter, om det finns skattemässiga skäl för det. Grund för avskrivningar utöver plan kan hos välfärdsområden vara användning av en investeringsreserv eller -fond för täckning av anskaffningsutgiften för en tillgång som hör till bestående aktiva vilket i själva verket innebär att man gör avskrivningar utöver plan. Inom välfärdsområdets affärsverksamhet kan grund för avskrivningar utöver plan även vara skattelagstiftningens krav, som förutsätter att avskrivningarna också har avdragits från intäkterna i bokföringen för att de ska godkännas i beskattningen. Den del av avskrivningarna som överskrider planen upptas i resultaträkningen inom posten **Förändring av avskrivningsdifferens**[14].

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

14
Se exemplet i bilaga 5, Exempel på avskrivningar som överskrider planen.

avskrivits mera än avskrivningsplanen förutsätter. Om välfärdsområdets balansräkning alltså innehåller en ackumulerad avskrivningsdifferens kan de planmässiga avskrivningarna i resultaträkningen minskas genom en ändring av avskrivningsdifferensen. Bland avskrivningarna i resultaträkningen redovisas då räkenskapsperiodens planavskrivningar och förändringen i avskrivningsdifferens på egen rad. Minskningen av den ackumulerade avskrivningsdifferensen får upptas som minskning av avskrivningsdifferens i resultaträkningen högst till samma belopp som räkenskapsperiodens planavskrivningar. En upplösning av ackumulerad avskrivningsdifferens så att anskaffningsutgiftens oavskrivna del ökar är inte förenligt med god bokföringssed.

Om en investeringsreservering eller en investeringsfond har upplösts i syfte att stärka grundkapitalet bokförs ingen ökning av avskrivningsdifferensen. Förutsättningarna för överföringar i syfte att stärka grundkapitalet utreds närmare i välfärdsområdes- och kommunsektionens **allmänna anvisning om uppgörande av balansräkning för välfärdsområden**.

Om avskrivning utöver plan har gjorts på en såld tillgång som hör till bestående aktiva och avskrivningsdifferensen har registrerats separat för varje tillgång, korrigeras de gjorda avskrivningarna senast när bokslutet uppgörs så att man avdrar den sålda tillgångens andel från avskrivningsdifferensen och redovisar den i resultaträkningen. Räkenskapsperiodens ökning eller minskning av avskrivningsdifferensen samt den ännu oavskrivna delen av anskaffningsutgiften efter avdrag för gjorda avskrivningar antecknas inte i bokföringen över anläggningstillgångarna, ifall dessa uppgifter tillräckligt tydligt framgår ur huvudbokföringen.

5 Överlåtelse av tillgångar som hör till bestående aktiva

Överlåtelsevinsten och -förlusten för bestående aktiva uträknas i princip separat för varje tillgång genom att man från Överlåtelseinkomsten för bestående aktiva drar av den sålda tillgångens oavskrivna anskaffningsutgift efter avskrivningarna enligt plan. Med hjälp av bokföringen av bestående aktiva ska man i allmänhet kunna utreda överlåtelseprisets fördelning på överlåtelsevinst eller -förlust och på ännu oavskriven anskaffningsutgift enligt plan.

Under den räkenskapsperiod då den tillgång som hör till bestående aktiva säljs görs planavskrivningar på tillgångens anskaffningsutgift fram till överlåtelsetidpunkten eller till räkenskapsperiodens utgång. Avskrivning av en ringa planavskrivning under den räkenskapsperiod då överlåtelsen sker behöver dock inte göras.

För att förenkla bokföringen och förtydliga upprättandet av finansieringsanalys tillämpas väsentlighetsprincipen vid försäljning av tillgångar enligt vilken små överlåtelsevinster och -förluster bokförs som rättelse till räkenskapsperiodens planavskrivningar i resultaträkningen. Väsentliga överlåtelsevinster bokförs som övriga verksamhetsintäkter och väsentliga överlåtelseförluster som övriga verksamhetskostnader. Betydande överlåtelsevinster eller -förluster som uppstått då bestående aktiva sålts i samband med nedläggning eller överlåtelse av någon verksamhet bokförs som extraordinära intäkter eller kostnader i resultaträkningen[15].

15

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

6 Bokföring av bestående aktiva

6.1 Bokföring av tillgångar som ska kostnadsföras genom avskrivningar

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

I regel läggs bokföringen av bestående aktiva upp separat för varje tillgång så att den omfattar alla tillgångar vars ekonomiska livslängd ännu inte har utgått samt de tillgångar vars anskaffningsutgift redan helt och hållet har avskrivits, om de fortfarande används för välfärdsområdets produktion av prestationer eller tjänster. Av bokföringen bör för varje tillgång framgå åtminstone följande uppgifter[16]:

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

Justeringsförfarandet gällande avdrag eller återbäring för mervärdesskatt som ingår i fastighetsinvesteringar förutsätter uppföljning av mervärdesskatten under den tio år långa justeringsperiod som inleds från början av det kalenderår under vilket den byggnadstjänst som sammanhänger med fastighetsinvesteringen har färdigställts. Ett avdrag eller en återbäring justeras om den till återbäring eller avdrag berättigande användningen av fastigheten ökar eller minskar under justeringsperioden eller om fastigheten överlåts under justeringsperioden. Då en fastighet överlåts ska säljaren ge köparen en utredning ur vilken bör framgå bl.a. en beskrivning av den ursprungliga investeringen, tidpunkten då investeringen färdigställdes, beloppet för den till avdrag eller återbäring berättigade mervärdesskatten samt eventuella justeringar som säljaren har gjort[17]. Av dessa orsaker är det ändamålsenligt att i bokföringen över bestående aktiva

---

Angående extraordinära intäkter och kostnader se bl.a. *Allmän anvisning om upprättande av resultaträkning för välfärdsområden.*.

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

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

fastighetsvis anteckna hanteringen av mervärdesskatteavdrag och -återbäringar eller den icke till avdrag eller återbäring berättigande mervärdesskatten om fastigheten helt eller delvis används för ändamål som inte berättigar till avdrag eller återbäring, den till avdrag eller återbäring berättigande andelen då fastighetsinvesteringen togs i bruk samt eventuella ändringar vilka inträffat senare.

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

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

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

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

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

6.2 Bokföring av tillgångar som inte är föremål för avskrivningar

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

6.3 Bokföring av tillgångar som ska upptas som årskostnader

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

- tillgångens identifikation såsom beteckning, typ och nummer
- anskaffningsutgift
- anskaffningstidpunkten som månad och år.

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

7 Uppgifter om bestående aktiva i bokslutet

7.1 Resultaträkningen

Planavskrivningar och tilläggsavskrivningar, nedskrivningar och återföringar av dem samt ändringar i avskrivningsdifferensen upptas i resultaträkningen enligt förordningen om de uppgifter som ska tas upp i välfärdsområdets bokslut.

7.2 Balansräkningen

I gruppen bestående aktiva på balansräkningens aktiva sida upptas anskaffningsutgiften för bestående aktiva med avdrag för avskrivningar enligt plan. I balansräkningen grupperas avskrivningsobjekten enligt förordningen om de uppgifter som ska tas upp i välfärdsområdets bokslut.

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

7.3 Noter

De noter som gäller avskrivningarna presenteras förordningen om de uppgifter som ska tas upp i välfärdsområdets bokslut.

Allmän anvisning för kommuner om avskrivningar enligt plan

Bilaga 1

Exempel på planenliga avskrivningstider och -metoder

Följande avskrivningstider är riktgivande för immateriella och materiella tillgångar samt placeringar.
Bokföringsnämndens kommunsektion rekommenderar att de nedre gränserna för avskrivningstiderna används, om det inte finns en särskild tillgångsspecifik grund för en längre avskrivningstid.
Avskrivningstiden kan också påverkas av vilken avskrivningsmetod som tillämpas.
Normalt väljs en kortare avskrivningstid än den tid under vilken tillgången används i serviceproduktionen.

BESTÅENDE AKTIVA

	Lineär avskrivning		Utgiftsrestsavskrivning
Immateriella tillgångar			
Utvecklingsutgifter	2 - 5	år*	rekommenderas inte
Immateriella rättigheter	5 - 20	år	rekommenderas inte
Goodwill	2 - 5	år*	rekommenderas inte
Övriga utgifter med lång verkningstid			
Datorprogram	2 - 5	år*	rekommenderas inte
Deltagande i en annan sammanslutnings (avskrivningstiderna för anskaffningsutgiften för en motsvarande tillgång tillämpas*)	2 50	år*	rekommenderas inte
Utgifter för ombyggnad av aktie- och hyreslägenheter	5 10	år*	rekommenderas inte
Övriga	2 - 10	år*	rekommenderas inte
Materiella tillgångar			
Mark- och vattenområden	ingen avskrivningstid		
Byggnader och konstruktioner			
Förvaltnings- och anstaltsbyggnader	20 - 50	år	5 % - 10 %
Ekonomibyggnader	10 - 20	år	15 % - 20 %
Fritidsbyggnader	20 - 30	år	10 % - 15 %
Bostadshus	30 - 50	år	5 % - 10 %
Klippgrottor och -tunnlar, skyddsrum	30 - 70	år	4 % - 10 %
Fasta konstruktioner och anordningar			
Mark- och vattenkonstruktioner	15 - 30	år	10 % - 20 %
Rör- och kabelnät	15 - 20	år	15 % - 20 %
Fasta lyft- och förflyttningsanordningar	15 - 20	år	15 % - 20 %
Övriga fasta maskiner, anordningar och konstruktioner	10 - 15	år	20 % - 25 %
Maskiner och inventarier			
Järnfartyg	15 - 20	år	15 % - 20 %
Träfartyg och andra flytande arbetsmaskiner	8 - 15	år	20 % - 27 %
Övriga transportmedel	4 - 7	år	25 % - 27 %
Övriga mobila arbetsmaskiner	5 - 10	år	25 % - 30 %
Övriga tunga maskiner	10 - 15	år	20 % - 25 %
Övriga lätta maskiner	5 - 10	år	25 % - 30 %
Sjukhus-, hälso- och sjukvårds- o.d. utrustning	5 - 15	år	20 % - 30 %
IT-utrustningar	3 - 5	år	30 % - 40 %
Övriga apparater och inventarier	3 - 5	år	30 % - 40 %
Övriga materiella tillgångar			
Naturtillgångar	Avskrivning enligt användning		
Värde- och konstföremål	ingen avskrivningstid		
Förskottsbetalningar och pågående nyanläggningar	ingen avskrivningstid		
Placering bland bestående aktiva			
Aktier och andelar	ingen avskrivningstid		

*) Om den bokföringsskyldige inte på ett tillförlitligt sätt kan uppskatta verkningstiden, ska anskaffningsutgiften avskrivas inom högst tio år. *[2016]*

Allmän anvisning för avskrivningar enligt plan för välfärdsområden Bilaga 2

Exempel på fastställande av anskaffningsutgift för anläggningstillgångar

Exempel 1

IT-utrustning på sjukhus		
Arbetsstationer	72 000,00	(utan moms)
Kablage	3 500,00	(utan moms)
Skrivare	8 000,00	(utan moms)
Webbserver	10 800,00	(utan moms)
Transport	1 800,00	(utan moms)
Utbildning vid ibruktagande	(6 000,00)	Kostnad i resultaträkningen, inte anskaffningsutgift
Anskaffningsutgift	96 100,00	
Erhållen statsandel	-30 000,00	
Egen anskaffningsutgift netto	66 100,00	**Värdegrunden för avskrivningen**

Exempel 2

Välfärdsområdets lokal		
Byggentreprenad	1 230 000,00	
Den egna personalens arbetsinsats	30 000,00	Inkluderar lönebikostnader
Bygglovsavgift	5 500,00	
Anskaffningsutgift	1 265 500,00	**Värdegrunden för avskrivningen**
Anslutningsavgift som ska återbetalas	5 000,00	Bokförs som fordran

Exempel 3

Byggnad som erhållits som donation	400 000,00	Som balansvärde kan anges det sannolika värdet vid tidpunkten för överlåtelsen
Anskaffningsutgift	400 000,00	**Värdegrunden för avskrivningen**

Allmän anvisning för kommuner om avskrivningar enligt plan **Bilaga 3a**

Exempel på avskrivningar enligt plan i bokföringen med linjär avskrivning

a) avskrivningar enligt plan

Lineär avskrivning, avskrivningstid för avskrivningsgruppen 25 år

			Förvaltnings- och anstaltsbyggnader		Ackumulerade avskrivningar Förvaltnings- och anstaltsbyggnader	Avskrivningar enligt plan
Anskaffningsutgift	1.1.20XX	7 500 000	7 500 000			
Ackumulerade avskrivningar		4 500 000			4 500 000	
Utgiftsrest		3 000 000				
Hälsovårdscentral som byggts	1.7.20XX	3 090 000	3 090 000			
Avskrivningar enligt plan	31.12.20XX					
- av anskaffningsutgiften 1.1.20XX		300 000				
- av kommunhuset 1/2 år	*)	61 800			361 800	361 800
	Balansvärde	5 728 200				
Ombyggd förvaltningsbyggnad	15.4.20XY	1 180 000	1 180 000			
Avskrivningar enligt plan	31.12.20XY					
- av anskaffningsutgiften 1.1.20XX		300 000				
- av kommunhuset		123 600				
- av ombyggnaden 3/4 år	*)	35 400			459 000	459 000
	Balansvärde	6 449 200				

*) = avskrivningar kan göras under räkenskapsperioden för anskaffningen även för hela året

b) transportmateriel, av vilken en ambulans sålts år 20XY

Lineär avskrivning, avskrivningstid för avskrivningsgruppen 5 år

			Transportmedel Avskrivningsgrupp 5 år		Ackumulerade avskrivningar Transportmedel Avskrivningsgrupp 5 år	Avskrivningar enligt plan	Försäljning av bestående aktiva		
Anskaffningsutgift	1.1.20XX	1 750 000	1 750 000						
Ackumulerade avskrivningar		962 500			962 500				
Utgiftsrest		787 500							
Ambulans som köpts I	1.7.20XX	90 000	90 000						
Avskrivningar enligt plan	31.12.20XX								
- av anskaffningsutgiften 1.1.20XX		350 000			350 000	350 000			
- av ambulans I 1/2 år	**)	9 000			9 000	9 000			
	Balansvärde	518 500							
Ambulans som köpts 2	15.6.20XY	80 000	80 000						
Ambulans 1 bytts ut mot amb	30.6.20XY								
Anskaffningsutgift för ambulans 3		150 000	150 000						
Bytesvärde för ambulans 1		60 000						60 000	
Avskrivningar enligt plan för ambulans 1 1/		9 000	**)			9 000	9 000		
Utgiftsrest för ambulans 1		72 000		90 000	18 000			72 000	
Bytesvärde		60 000							
Försäljningsförlust		-12 000							
Avskrivningar enligt plan	31.12.20XY								
- av anskaffningsutgiften 1.1.20XX		350 000			350 000	350 000			
- av bil II 1/2 år	****)	8 000			8 000	8 000			
- av bil 3 1/2 år		15 000			15 000	15 000			
- försäljningsförlust bland bestående aktiva		-12 000				12 000		12 000	***)
	Balansvärde	294 500							

**) Avskrivningen kan göras under räkenskapsperioden för anskaffningen och försäljningen även för hela året, varvid försäljningsresultatet på motsvarande

***) Försäljningsvinst kan redovisas som korrigering av avskrivningar eller som annan avkastning. Exceptionellt stora försäljningsresultat redovisas som extra
Försäljningsförlust kan redovisas som korrigering av avskrivningar eller som annan avkastning.

****) Avskrivningarna kan också göras för hela året eller sex månader.

Allmän anvisning för kommuner om avskrivningar enligt plan Bilaga 4

Exempel på bokföring av tillgångar bland bestående aktiva

Hälsovårdscentralens laboratorieprovtagningsanordning	134 000,00	(utan moms)
Transport	3 350,00	(utan moms)
Försäkring	4 020,00	
Installation	11 200,00	(utan moms)
Kontantrabatt på maskin	-2 680,00	(utan moms)
Anskaffningsutgift	149 890,00	
Erhållen statsandel	-70 000,00	
Egen anskaffningsutgift netto	79 890,00	**Värdegrunden för avskrivningen**

Tillgång:	Laboratorieprovtagningsanordning
Placering:	Hälsovårdscentralen, Myrbacka
Ansvarig enhet:	Social- och hälsocentralen i Myrbacka
Leverantör:	Sjukhusutrustning ABC Ab
Identifikationsnummer:	12/4552
Bokföringens verifikatnummer	52/2252, 52/2331, 52/2400
Anskaffningsdatum:	1.7.20XX
Datum för ibruktagande:	10.8.20XX
Anskaffningsutgift, brutto:	149 890,00
Statsandelens belopp:	70 000,00
Återbäringsskyldighetens belopp:	finns inte
Avskrivningsmetod:	Lineär avskrivning
Avskrivningstid:	10 år

Avskrivningar enligt plan för räkenskapsperioden:	14 989,00	20XY
Ackumulerade avskrivningar enligt plan:	22 483,50	20XX-20XY
Oavskriven anskaffningsutgift:	127 406,50	31.12.20XY
Upprättande av uppgift:	Virtanen	5.7.20XX
Senaste ändringen:	Virtanen	11.6.20XY
Senaste IT-uppdateringen:		5.1.20XZ

Allmän anvisning om avskrivningar enligt plan för kommuner och samkommuner Bilaga 5

Exempel på behandling av avskrivningar som överskrider planen
Lineär avskrivning, avskrivningstid för avskrivningsgruppen 25 år

			Förvaltnings- och anstaltsbyggnader	Ackumulerade avskrivningar Förvaltnings- oc anstaltsbyggnader	Avskrivningar e	Ökning/minskning avskrivningsdiffere	Ackumulerad avskrivningsdifferens	Förändring av investeringsreserver (resultaträkning)
Sjukhus som byggts	1.7.20XX	3 090 000	3 090 000					
Använd investeringsreserv		2 000 000				2 000 000	2 000 000	2 000 000
Intäktsföring av användningen av investeringsreserven								
								Investeringsreserver (balansräkningen)
								2 000 000
Avskrivningar enligt plan	31.12.20XX							
- av sjukhuset 1/2 år		61 800		61 800	61 800			
- avskrivning av sjukhuset som överskrider planen								
		61 800				61 800	61 800	
	Balansvär	3 028 200						
Avskrivningar enligt plan	31.12.20XY							
- av sjukhuset		123 600		123 600	123 600			
- den del som överskrider planen för sjukhuset								
	0	123 600				123 600	123 600	
	Balansvär	2 904 600						

Resultaträkning 20XX

Avskrivningar enligt plan	-61 800
Förändring av investeringsreserv	2 000 000
Ökning av avskrivningsdifferens	-1 938 200

Balansräkning

Byggnader	3 028 200
Ackumulerad avskrivningsdifferens	1 938 200