

BOKFÖRINGSNÄMNDENS KOMMUNSEKTION  
Arbets- och näringsministeriet

# **ALLMÄN ANVISNING OM UPPRÄTTANDE AV RESULTATRÄKNING FÖR KOMMUNER OCH SAMKOMMUNER**

Helsingfors 2021  
ISBN 978-952-293-798-8 (pdf)



[kommunforbundet.fi/anvandarvillkor](https://kommunforbundet.fi/anvandarvillkor)

---

Sjätte reviderade upplagan  
ISBN 978-952-293-798-8 (pdf)  
© Kommunförbundet  
Helsingfors 2021

Kommunförbundet  
Andra linjen 14, 00530 Helsingfors  
Tfn 09 7711  
[www.kommunforbundet.fi](https://www.kommunforbundet.fi)

ALLMÄN ANVISNING OM UPPRÄTTANDE AV RESULTATRÄKNING FÖR KOMMUNER  
OCH SAMKOMMUNER

**Innehåll**

1 Bestämmelser, anvisningar och föreskrifter om resultaträkningen.....	5
2 Verksamhetsintäkter.....	9
2.1 Försäljnings- och avgiftsintäkter.....	9
2.2 Understöd och bidrag.....	10
2.3 Övriga verksamhetsintäkter.....	11
3 Förändring av produktlager.....	11
4 Tillverkning för eget bruk.....	11
5 Verksamhetskostnader.....	12
5.1 Personalkostnader.....	12
5.2 Köp av tjänster.....	13
5.3 Material, förnödenheter och varor.....	14
5.4 Understöd.....	14
5.5 Övriga verksamhetskostnader.....	15
6 Skatteinkomster.....	15
7 Statsandelar.....	16
8 Finansiella intäkter och kostnader.....	17
8.1 Finansiella intäkter.....	17
8.2 Finansiella kostnader.....	17
9 Avskrivningar och nedskrivningar.....	18
9.1 Avskrivningar enligt plan.....	18
9.2 Nedskrivningar.....	19
10 Extraordinära intäkter och kostnader.....	19
11 Förändringar i avskrivningsdifferens, reserver och fonder.....	20
11.1 Förändringar i avskrivningsdifferens.....	20
11.2 Förändringar i reserver.....	21
11.3 Förändringar i fonder.....	22
12 Mellanresultat i resultaträkningen och räkenskapsperiodens överskott (underskott).....	23
12.1 Verksamhetsbidrag.....	23
12.2 Årsbidrag.....	23
12.3 Räkenskapsperiodens resultat.....	23
12.4 Räkenskapsperiodens överskott (underskott).....	23
13 Noter till resultaträkningen.....	24

**BILAGOR**

Bilaga 1 Resultaträkningsschema för kommuner och samkommuner.....	25
---	----

## FÖRKORTNINGAR

KomL 113 §	113 § i kommunallagen (410/2015)
BokfL 3:1.1 §	3 kap. 1 § 1 mom. i bokföringslagen (1336/97)
BokfF 1:1.1 §	1 kap. 1 § 1 mom. i bokföringsförordningen (1339/1997)
BokfN 1998/1532	Bokföringsnämndens utlåtande nr 1532 år 1998
Kommunsektionen 2015/112	Utlåtande av Bokföringsnämndens kommunsektion nr 112 år 2015

## 1 Bestämmelser, anvisningar och föreskrifter om resultaträkningen

### *Upprättande av resultaträkning*

En kommun ska inkludera en resultaträkning och noter till den i sitt bokslut (KomL 113 §). På kommunens bokföring och upprättande av bokslut tillämpas kommunallagen och förordningen om de uppgifter som ska tas upp i kommunens bokslut i tillämpliga delar och därtill också bokföringslagens bestämmelser [2021]. Bokföringsnämndens kommunsektion meddelar anvisningar och avger utlåtanden om tillämpningen av bestämmelserna om bokslut och bokföring i bokföringslagen och kommunallagen (KomL 112 §). Sektionens anvisningar och utlåtanden är styrande för god bokföringssed i kommuner och samkommuner.

I 3 kap. 1 § i bokföringslagen (1336/1997) finns det bestämmelser om upprättandet av resultaträkning. För varje räkenskapsperiod ska det upprättas ett bokslut som innehåller en *resultaträkning*, som beskriver hur resultatet har uppkommit. För varje post i resultaträkningen ska motsvarande uppgifter för den närmast föregående räkenskapsperioden anges (jämförelsetal). Om specifikationen av resultaträkningen har ändrats, ska jämförelsetalet om möjligt korrigeras. På samma sätt ska man göra, om jämförelsetalet av något annat skäl inte är användbart.

Med kommun avses i denna anvisning även samkommun om inget annat sägs uttryckligen. Ett resultaträkningsschema för kommuner och samkommuner finns som bilaga till denna allmänna anvisning.

I kommuner och samkommuner är resultaträkningens uppgift att visa huruvida den interna finansiering som flutit in i form av intäkter räcker till för att täcka kostnaderna för produktionen av tjänster. Resultaträkningen tjäna förutom kommunens och samkommunens egen ledning också olika intressentgrupper, som måste bilda sig en uppfattning om kommunens och samkommunens ekonomi när de övervakar användningen av medel och bedömer behovet av finansiering som baserar sig på inkomstöverföringar. Det finns bestämmelser om det schema som ska användas i upprättandet av en kommuns och samkommuns resultaträkning i 2 § i förordningen om de uppgifter som ska tas upp i kommunens bokslut och närmare uppgifter ges i denna anvisning av bokföringsnämndens kommunsektion [2021].

I resultaträkningsschemat grupperas verksamhetsintäkterna och verksamhetskostnaderna enligt intäkt- och kostnadslag. Resultaträkningen upprättas enligt det givna resultaträkningsschemat oberoende av hur kommunen eller samkommunen har organiserat sin verksamhet. Hur verksamhetsintäkterna och verksamhetskostnaderna fördelar sig på olika verksamheter och projekt kan anges i tablan över budgetutfallet, som enligt 113 § i kommunallagen ska ingå i bokslutet. I tablan över budgetutfallet redovisas i vilken mån de bindande målen för verksamheten har uppfyllts och hur anslag, beräknade inkomster och övriga ekonomiska mål har realiserats.

Intäkter och kostnader för affärsverk och andra nettobudgeterade enheter upptas enligt bruttoprincipen bland motsvarande intäkt- och kostnadsposter i kommunens resultaträkning oberoende av hur deras bundenhet till budgeten har definierats. Affärsverken upprättar dessutom en särskild resultaträkning som i tillämpliga delar följer schemat enligt 1 kap. 1 § i bokföringsförordningen, vilken föreskrivs närmare i 20 § i förordningen

om de uppgifter som ska tas upp i kommunens bokslut. Närmare anvisningar om en särskild resultaträkning finns i kommunsektionens allmänna anvisning om bokföring och bokslut för särredovisade affärsverksamheter i kommuner och samkommuner. Affärsverkens och andra särredovisade affärsverksamheters resultaträkningar ingår i kommunens bokslut under *Särredovisade bokslut och andra särredovisade beräkningar [2021]*.

### *Principer för upprättande av resultaträkning*

I detta kapitel behandlas bokföringslagens centrala bestämmelser om bokföring och principer för upprättande av resultaträkning. Också övriga bestämmelser i bokföringslagen tillämpas på bokföringen och resultaträkningen om ingenting annat sägs nedan.

I bokföringen ska god bokföringssed iakttas (BokfL 1:3 §).

Affärshändelserna ska bokföras enligt sin art på olika konton. Varje konto ska fortlöpande hållas oförändrat till sitt innehåll. Kontots innehåll kan likväl ändras på grund av verksamhetens utveckling, ändring av kontoplanen eller av någon annan särskild anledning. Den bokföringsskyldige ska för varje räkenskapsperiod ha en klar och tillräckligt specificerad kontoförteckning, som redogör för kontonas innehåll. (BokfL 2:2 §)

Bokföringen ska ordnas så att sambandet mellan affärshändelser, verifikationer och noteringar dels via eventuella delbokföringar och huvudbokföringen och dels vidare till bokslutet utan svårighet kan konstateras i båda riktningarna. Det samma gäller för regelbundna anmälningar och deklARATIONER till myndigheterna för beskattning och andra ändamål [2021]. (BokfL 2:6 §). Handlingar som ingår i bokslutet eller som fogats till bokslutet ska vara överskådliga och bilda en helhet (BokfL 3:1.4 §).

Grunden för bokföring av en utgift är mottagande av en produktionsfaktor, och grunden för bokföring av en inkomst är överlåtelse av en prestation (*prestationsprincipen*). Utgifter och inkomster får även bokföras på grundval av fakturering (*faktureringsprincipen*) eller på grundval av betalning (*kontantprincipen*). Om utgifter och inkomster bokförs enligt kontantprincipen, ska leverantörsskulder och försäljningsfordringar kunna klarläggas fortlöpande [2021]. (BokfL 2:3 §) Mindre noteringar som gjorts enligt fakturerings- eller kontantprincipen behöver inte rättas och kompletteras enligt prestationsprincipen innan bokslutet och verksamhetsberättelsen upprättas, om inte deras totala inverkan är väsentlig (BokfL 3:4 §).

Om det under en enskild benämning inte förekommer några siffror för denna och föregående räkenskapsperiod, ska benämningen inte anges i resultaträkningen. (BokfL 1:11 §).

### *Rättvisande och tillräcklig bild*

Bokslutet och verksamhetsberättelsen ska ge en rättvisande och tillräcklig bild av den bokföringsskyldiges verksamhetsresultat och ekonomiska ställning i enlighet med väsentlighetsprincipen och med beaktande av arten och omfattningen av den bokföringsskyldiges verksamhet. De tilläggsupplysningar som behövs för detta ska lämnas i noterna. (BokfL 3:2 §)

### *Väsentlighet som bokslutsprincip*

En omständighet som framgår av bokslutet eller verksamhetsberättelsen är väsentlig då utelämnande av eller felaktigheter i den rimligen kan förväntas påverka de beslut som användarna fattar på grundval av bokslutet och verksamhetsberättelsen. Även om en omständighet i sig är oväsentlig ska väsentlighetsbedömningen avse helheten, om flera liknande omständigheter föreligger. Särskild vikt ska fästas vid sådana omständigheter som har väsentlig betydelse för en rättvisande och tillräcklig bild. (BokfL 3:2 §) Väsentlighetsprincipen utgår från den bokföringsskyldiges storlek samt verksamhetens art och natur.

### *Övriga allmänna bokslutsprinciper*

När bokslutet, verksamhetsberättelsen och 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,
- 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*). (BokfL 3:3 §)

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

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

När det är fråga om en sådan väsentlig omständighet som avses i 3 kap. 2 a § i bokföringslagen får avvikelser från principen i 1 och 2 mom. 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 till avvikelserna och en beräkning av hur avvikelserna påverkar räkenskapsperiodens resultat och den ekonomiska ställningen.

### *Försiktighet*

Försiktighetsprincipen är en allmän bokslutsprincip som bland annat innebär att kostnader ska tas upp till ett tillräckligt stort belopp och att aktiveringar ska övervägas tillräckligt kritiskt. Försiktighet ska iakttas också vid bokföring av inkomster.

Försiktighet förutsätter särskilt att man i bokslutet och verksamhetsberättelsen beaktar

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

### *Balanskontinuitet*

Ändringar i bokslutsprinciper och korrigeringar av väsentliga fel som hänför sig till tidigare räkenskapsperioder görs enligt god bokföringssed genom rättelser i posten *Överskott/underskott från tidigare räkenskapsperioder* bland eget kapital. Korrigeringar görs följaktligen inte med resultatpåverkan, utan retroaktivt. Motsvarande korrigeringar ska också göras i utgående balansräkningen för den tidigare räkenskapsperiod som utgör jämförelseår. Det är inte nödvändigt att ändra jämförelseårets resultaträkning så att den blir jämförbar, men om det är nödvändigt för att ge en rättvisande bild ska noterna innehålla information om ändringens inverkan på resultatet så att det blir möjligt att göra jämförelser mellan räkenskapsperioderna. Om jämförelseberäkningen dock rättas, ska noterna på motsvarande sätt redogöra för ändringarna och grunderna för dessa. Om i verksamhetsberättelsen eller i noterna till bokslutet tas upp bokslut eller nyckeltal för flera räkenskapsperioder, ska också dessa i den mån det är möjligt göras jämförbara eller åtminstone ska det klart nämnas att de eventuellt inte är jämförbara.<sup>1</sup> Felaktigheter i uppgifter som gäller den pågående räkenskapsperioden ska alltid rättas som resultatpåverkande. Poster av ringa betydelse som hör till tidigare räkenskapsperioder upptas i de resultat- och balansräkningsposter till vilka de kan hänföras. Differenser som uppkommer på grund av periodisering utgör inte sådana felaktigheter som avses här.

### *Bokföringsbestämmelser för små- och mikroföretag*

I kommunerna tillämpas inte bokslutsbestämmelserna för små- och mikroföretag enligt 1 kap. 4 a och b § i bokföringslagen.

### *Internationella redovisningsstandarder*

Bokföringslagens 7 a kapitel om bokslut och koncernbokslut som ska upprättas enligt internationella redovisningsstandarder tillämpas inte i kommunernas och samkommunernas bokföring.

---

1

BokfN 2005/1750 Utlåtande om hur ändringar av bokslutsprinciper och fel som gäller tidigare räkenskapsperioder ska behandlas i bokslutet



Kommunens bokföring styrs förutom av bestämmelser och anvisningar också av fullmäktiges beslut. Enligt 14 § i kommunallagen godkänner kommunfullmäktige en förvaltningsstadga, som innehåller behövliga bestämmelser om skötseln av kommunens ekonomi och räkenskaper.

### *Anvisningens ikraftträdande*

Denna reviderade allmänna anvisning ska tillämpas i kommunernas och samkommunernas bokföring och bokslut från och med den 1 januari 2021.

## 2 Verksamhetsintäkter

Verksamhetens intäkter indelas i resultaträkningen i

*Försäljningsintäkter*

*Avgiftsintäkter*

*Understöd och bidrag*

*Övriga verksamhetsintäkter*

I bokslutets resultaträkning elimineras interna intäkts- och kostnadsposter. Interna poster kan vara interna faktureringar som baserar sig på prestationer, interna hyror eller överföringsposter som bestäms enligt kalkylerade fördelningsgrunder. Till interna poster räknas även interna räntor för tillgodohavanden och skulder på samlingskonton.

### 2.1 Försäljnings- och avgiftsintäkter

Försäljnings- och avgiftsintäkter är vederlag som kommunen får av utomstående för prestationer som den producerar. Försäljnings- och avgiftsinkomsterna bokförs enligt prestationsprincipen som kommunens inkomst för den räkenskapsperiod under vilken prestationen har överlåtits.

*Försäljningsintäkter* är inkomster av varor och tjänster som är avsedda att säljas till ett pris som i regel täcker produktionskostnaderna. De ersättningar som kommunens affärsverksamhet (bl.a. vatten-, avfallshanterings-, trafik-, kantin- och tvätteriverksamhet) tar ut för sina prestationer bokförs dock bland försäljningsintäkter oberoende av om de täcker produktionskostnaderna eller inte. Också intäkter från försäljning av virke, parkeringsavgifter<sup>2</sup> och anslutningsavgifter som inte kan återbäras bokförs som försäljningsintäkter<sup>3</sup>.

Försäljningsintäkter är även ersättningar för prestationer som kommunen har producerat och överlåtit till en tredje part på uppdrag av staten. Dyliga ersättningar som erhållits på grundval av principen om s.k. full ersättning är bl.a. ersättningar för avbytar-service, ersättningar för sjukvård åt beväringar och fångar, ersättningar för tryggande av flyktingars utkomst och övriga kostnader för flyktingar, universitetssjukhusens specialstatsandel för

---

2

Felparkeringsavgift är inte en avgift som tas ut för en prestation utan en post av böteskaraktär som upptas bland övriga verksamhetsintäkter.

3

Kommunsektionen 2004/65, även BokfN 2000/1650, BokfN utlåtande 2013/1905 om hur anslutningsavgifter för stamnätet ska upptas i bokslutet hos den som ansluter sig till nätet.

undervisnings- och forskningsverksamhet samt olycksfallsverkets ersättningar i enlighet med lagen och förordningen om ändring av lagen om skada, ådragen i militärtjänst.

Som försäljningsintäkter betraktas också bl.a. ersättningar som medlemskommunerna i en samkommun betalat för prestationer som samkommunen har överlåtit till invånare i medlemskommunen eller annan kommun.

*Avgiftsintäkter* är klientavgifter och andra avgifter för sådana varor och tjänster vilkas prissättning inte är avsedd att täcka produktionskostnaderna i sin helhet eller vilkas priser bestäms enligt kundens betalningsförmåga. Ofta finns det bestämmelser om grunden för avgifterna i lag eller förordning. Sådana avgiftsintäkter är bl.a. klientavgifter inom hälso- och sjukvården, såsom avgifter för besök på hälsovårdscentral eller poliklinik och avgifter för institutionsvård, socialserviceavgifter, olika tillstånds- och tillsynsavgifter, mar-kanvändnings- och utvecklingsersättningar, kursavgifter och avgifter för avbytarservice.

Innan försäljnings- och avgiftsintäkterna tas upp i resultaträkningen, minskas de med rättelseposter vilka utgörs av indirekta skatter som bestäms på grundval av försäljning, såsom mervärdesskatt och andra motsvarande på försäljningen baserade skatter, samt på års-, kassa- och andra motsvarande rabatter och krediteringar med direkt anknytning till försäljningen. Dessutom kan man justera kursdifferenser som sammanhänger med försäljningen och som uppstått till följd av förändringar i valutakurserna. Justeringarna görs enligt bokföringsnämndens gällande allmänna anvisning om bokföring av poster i utländsk valuta.

Övriga försäljningsrelaterade rättelseposter, som kreditförluster för kundfordringar och övriga rättelseposter till försäljningen samt indirekta skatter som inte direkt baserar sig på beloppet av försäljningen, till exempel punktskatter, dras av i resultaträkningen som övriga verksamhetskostnader. Av de kostnadsposter som hör till försäljningen behandlas försäljningsfrakter och försäljningsprovisioner inte som rättelseposter, utan de bokförs inom det kostnadsslag till vilket de kan hänföras.

Vid byteshandel bokförs försäljningsinkomsten enligt bruttoprincipen. Anskaffningsutgiften för den tillgång som mottagits i bytet bokförs inom det utgiftsslag till vilket den kan hänföras. Om den tillgång som mottagits vid bytet är avsedd att säljas, upptas den bland omsättningstillgångarna, och om den stannar i kommunens eget bruk t.ex. som inventarium, upptas den bland bestående aktiva.

## 2.2 Understöd och bidrag

I resultaträkningen upptas som en egen grupp understöd, bidrag och andra inkomstöverföringar från staten, Europeiska unionen och andra sammanslutningar, när understödet eller bidraget inte utgör ersättning till kommunen för en prestation eller en finansieringsandel för en investering<sup>4</sup>. Sådana ersättningar är bl.a. lönesubventioner, understöd för kommunsammanslagningar samt landskapsutvecklingspengar och EU-stöd för kommunens egna utvecklingsprojekt inom driftsekonomin, Folkpensionsanstaltens ersättningar

---

4

Se bokföringsnämndens utlåtande (2008/2020) om periodiseringen av offentlig finansiering för yrkesutbildning, enligt vilket offentlig finansiering i sin helhet tas upp som en intäkt för den räkenskapsperiod, under vilken en rätt att få finansiering uppkommit på slutligt och giltigt sätt för den bokföringsskyldige [2021].

till kommunen för ordnandet av företagshälsovård för den egna personalen, skolresestöd för studerande i gymnasier och yrkesläroanstalter då Folkpensionsanstalten på ansökan betalar ersättning till huvudmannen och sådana betalningsandelar för låneräntor som en samkommun tar ut av sina medlemskommuner.

### 2.3 Övriga verksamhetsintäkter

Till övriga verksamhetsintäkter hör andra regelbundet inflytande verksamhetsintäkter än de ovan nämnda. Hit hör bland annat hyresintäkter och felparkeringsavgifter. Hyresintäkter kan också presenteras på en egen rad, om de utgör ett betydande belopp bland verksamhetskostnaderna. [2021]

Bland övriga verksamhetsintäkter upptas även väsentliga vinster från försäljning av immateriella och materiella tillgångar bland bestående aktiva. Dessa överlåtelsevinster ska specificeras i noterna till bokslutet.

Personalersättningar för en enskild tjänsteinnehavare eller arbetstagare (se 5.1 Personalkostnader) bokförs inte bland övriga verksamhetsintäkter, utan behandlas som en minskning av utgifterna i gruppen personalkostnader.

## 3 Förändring av produktlager

Ifall kommunen har produktlager av betydande värde, är det motiverat att i resultaträkningen ta upp förändringen av produktlagret som en särskild post efter rörelseintäkterna. I så fall redovisas förändringen av produktlager efter verksamhetsintäkterna så att en ökning av lagret av färdiga varor och varor under tillverkning redovisas som resultatförbättrande post och en minskning av lagret av färdiga varor och varor under tillverkning som resultatförsämrande post. Att ta upp en förändring av produktlager som en post i resultaträkningen kan främst komma i fråga bara då det gäller tomtmark som är avsedd för försäljning och affärsverksamhetens varor under tillverkning. Om en aktivering av anskaffningsutgiften för färdiga varor inte i väsentlig grad påverkar räkenskapsperiodens resultat för kommunen eller dess affärsverk, kan aktivering inte anses vara ändamålsenlig.

## 4 Tillverkning för eget bruk

Produktionsvärdet för aktiverade tillgångar som tillverkats för eget bruk redovisas separat i resultaträkningen som *Tillverkning för eget bruk* efter verksamhetsintäkterna. Tillverkning för eget bruk utgör en rättelsepost till resultaträkningen genom vilken den effekt-tillverkningen för eget bruk har haft på räkenskapsperiodens resultat elimineras, om utgifter för tillverkning av tillgångar har upptagits som utgifter i resultaträkningen. Denna metod tillämpas i första hand.<sup>5</sup>

Tillverkning för eget bruk kan också bokföras så att man i de utgifter som redovisas i resultaträkningen inte inkluderar utgifter för produktion av tillgångar bland bestående aktiva, utan andelen eget bruk tas upp som en utgiftsöverföring genom att den dras av från de utgifter som upptagits i resultaträkningen och aktiveras bland bestående aktiva. I så

---

5

Se Kommunsektionens utlåtande 2011/101 om bokföring av tillverkning av investeringstillgång.

fall ingår till exempel inte aktiverade personalutgifter i personalkostnaderna i resultaträkningen. Vid detta förfaringssätt upptas inte *Tillverkning för eget bruk* som en egen post efter verksamhetsintäkterna.

Väsentliga interna bidrag får varken ingå i den resultaträkningspost där produktionsvärdet för eget bruk redovisas eller i anskaffningsutgiften för en tillgång som ska aktiveras bland bestående aktiva i balansräkningen. Väsentliga interna bidrag ska elimineras från den anskaffningsutgift som aktiveras bland bestående aktiva.

## 5 Verksamhetskostnader

Verksamhetskostnaderna indelas i resultaträkningen i följande grupper:

*Personalkostnader*

*Löner och arvoden*

*Lönebikostnader*

*Pensionskostnader*

*Övriga lönebikostnader*

*Köp av tjänster*

*Material, förnödenheter och varor*

*Bidrag*

*Övriga verksamhetskostnader*

Kostnaderna anges i en ordning som i regel motsvarar deras betydelse i kommunens utgiftsstruktur.

### 5.1 Personalkostnader

Personalkostnader omfattar löner, arvoden och därmed jämförbara kostnader på vilka förskottsinnehållning har verkställts samt kostnader som direkt baserar sig på lönen, arvodet e.d., såsom pensionskostnader, socialskyddsavgifter samt lagstadgade och frivilliga personförsäkringspremier.

Pensionskostnader som redovisas under lönebikostnader är pensionsförsäkringspremier och pensioner. Som övriga lönebikostnader redovisas socialskyddsavgifter samt lagstadgade och frivilliga personförsäkringspremier.

Övriga obligatoriska och frivilliga lönebikostnader såsom kostnader för personalmåltider, företagshälsovård och personalrekreation samt varor och köpta tjänster som anskaffats för personalen såsom gåvor på bemarkedsgäster och gåvor för att sporra personalen liksom varor och tjänster för fritidsbruk vilka överläts till personalen, t.ex. deltagar- och tävlingsavgifter, inträdes- och rabattbiljetter till idrottshallar och kulturevenemang, bokförs under det kostnadsslag till vilka de kan hänföras, i allmänhet under köpta tjänster.

Rese- och utbildningskostnader med anknytning till personalens arbetsuppgifter upptas inte bland personalkostnaderna i resultaträkningen eller noterna, utan dessa kostnader bokförs under det kostnadsslag till vilket de kan hänföras.

Personalkostnaderna korrigeras med personalersättningar som kommunen fått för enskilda tjänsteinnehavare eller arbetstagare, såsom sjuk- och föräldradagpenningar från Folkpensionsanstalten och andra försäkringsanstalter samt familjeledighetsersättning. Ersättningar till kommunen för anordnande av företagshälsovård för den egna personalen bokförs som intäkter under *Understöd och bidrag*.

Enligt Bokföringsnämndens utlåtande (BokfN 1991/1149) upptas naturaförmånernas penningvärden inte som utgiftsöverföringar och inte heller som andra affärshändelser i bokföringen<sup>6</sup>. Arbetsgivarens kostnader för naturaförmåner till löntagare upptas i resultaträkningen i de poster till vilka de kan hänföras (BokfN 1999/1586).

## 5.2 Köp av tjänster

Köp av tjänster kan i resultaträkningen eller i noterna till den delas in i tjänster som direkt köps åt kunder, det vill säga kommuninvånare, respektive tjänster som kommunen använder för sin egen serviceproduktion. Minimikravet är att det totala beloppet av de köpta tjänsterna ska anges.

Kundtjänster är slutprodukttjänster som är avsedda för kommuninvånarna och som kommunen köper av andra serviceproducenter. I denna post bokförs alla köp av kundtjänster, också kundtjänster som köpts till invånare i andra kommuner eller i medlemskommuner. För kundtjänsterna betalas en ersättning som baserar sig på ett avtal eller på marknadspris.

Ersättningar som baserar sig på avtal är bland annat betalningsandelar per klient till samskommuner.<sup>7</sup>

Andra tjänster än kundtjänster räknas som tjänster som kommunen utnyttjar för sina prestationer. Sådana är bland annat sakkunnigtjänster, kontorstjänster, IKT-tjänster, finansierings- och banktjänster, hyrning av arbetskraft, tryckning, annonser och marknadsföring, post- och kurirtjänster, försäkringar, renhållnings- och tvätteritjänster, bygg- och underhållstjänster för byggnader och områden, bygg- och underhållstjänster för maskiner, inventarier och utrustning, inkvarterings- och matservice, rese- och transporttjänster samt till exempel social-, hälsovårds-, utbildnings- och kulturtjänster som anskaffats för personalen. Även andelar av beskattningskostnaderna samt andelar av samarbetskostnader såsom avgifter till landskapsförbund, köp av s.k. kollektivtjänster och medlemsavgifter till kommunernas centralorganisationer hör till övriga köpta tjänster.

---

6

Ovannämnda utlåtande av Bokföringsnämnden grundar sig på det faktum att bokföringen av ett belopp som motsvarar en naturaförmåns penningvärde som utgiftsöverföring från de ursprungligen bokförda utgifterna till löneutgifter i allmänhet inte till sin storlek motsvarar de utgifter som anskaffningen av naturaförmånen förorsakat arbetsgivaren. Naturaförmånerna ska dock upptas i den lönebokföring som avses i lagen om förskottsuppbörd. För uppföljning av naturaförmånerna kan man inom ramen för bokföringen öppna konton som betjänar kommunens interna redovisning, men som inte används för bokföringen av affärshändelser och vilkas saldon inte avslutas på bokslutskonton. Sådana konton och de anteckningar som görs på dem ska klart avgränsas från den bokföring som bokföringslagen kräver.

7

Se Kommunsektionens utlåtande 1998/36 om återbäring av överskott och utlåtande 2013/113 om bokföringen av en samskommuns underskott i medlemskommunernas bokföring.

### 5.3 Material, förnödenheter och varor

Till material, förnödenheter och varor räknas bland annat kontors- och skolmaterial, litteratur, livsmedel, beklädnad, mediciner och vårdmaterial, rengöringsmedel och rengöringsmaterial, bränsle och smörjmedel samt utgifter för anskaffning av värme, elektricitet, gas och vatten. Däremot hör avloppsavgifterna till köp av tjänster. Till material, förnödenheter och varor hör även anskaffningsutgifterna för byggtillbehör samt andra inventarier och annan utrustning än sådan som betraktas som tillgångar bland bestående aktiva (s.k. inventarier som engångsavskrivs).

Bland *Material, förnödenheter och varor* bokförs tillgångar som köpts under räkenskapsperioden enligt prestationsprincipen. Aktiveringen och kostnadsföringen av anskaffningsutgiften för material och förnödenheter kan i en kommun behandlas på två sätt:

1. anskaffningsutgiften bokförs på kontot *Inköp under räkenskapsperioden*, och inköps kostnadseffekt korrigeras i bokslutet genom att förändring av lager bokförs i balansräkningen<sup>8</sup>, eller
2. anskaffningsutgiften bokförs på lagerkontot för respektive omsättningstillgångspost och därefter som kostnad för verksamhetsenheterna enligt förbrukningen av material och förnödenheter.

Oberoende av bokföringsmetod redovisas en post för *Material, förnödenheter och varor* i resultaträkningen.

### 5.4 Understöd

Bidragen omfattar de understöd och bidrag som betalats till hushåll liksom de understöd och bidrag som beviljats samfund.

Understöd som beviljats hushåll är bland annat utkomststöd, stöd för närståendevård, hemvårdsstöd för barn och det kommunala tillägget till stödet, stöd för privat vård av barn och det kommunala tillägget till stödet, sådana stödåtgärder för handikappade där kommunen ersätter vissa saker eller tjänster som stödmottagaren skaffat själv (bland annat personlig assistent samt utrustning, apparater och anordningar som behövs för att klara av dagliga rutiner, ändringsarbeten i bostaden, extra kostnader för kläder eller specialdiet), liksom taxisedlar för handikappades resor eller understöd i form av saker, skattefri rehabiliterings-, flit- eller terapipenning samt olika stipendier.

Understöd till sammanslutningar är bland annat verksamhetsunderstöd till olika föreningar, sällskap och väglag samt medlemskommunernas betalningsandelar för en samkommuns investeringar när andelen inte kan tas upp i balansräkningen bland övriga utgifter med lång verkningstid. Hit hör också kapital enligt en stiftelses stiftelseurkund vilket betalas till stiftelsen (är inte är en utgift som kan aktiveras bland övriga andelar i balansräkningen).<sup>9</sup>

Till understöd som beviljats sammanslutningar hör också kommunens finansieringsandel av kostnaderna för arbetsmarknadsstödet.

---

8

Se även den allmänna anvisningen om upprättande av balansräkning för kommuner och samkommuner, kapitel 4.2.2 Värdering och periodisering av omsättningstillgångar.

9

Se Kommunsektionens utlåtande 1998/36 om återbäring av överskott och utlåtande 2013/113 om bokföringen av en samkommuns underskott i medlemskommunernas bokföring.

## 5.5 Övriga verksamhetskostnader

Övriga verksamhetskostnader innefattar bland annat hyreskostnader, skadestånd, borgensförluster, skador av engångsnatur som överstiger försäkringsskyddet och direkta skatter som kommunen betalar, t.ex. samfundsskatt<sup>10</sup> för rörelseverksamhet, fastighets-skatter och skogsvårdsavgifter samt indirekta skatter såsom avfallsskatt. Här ingår också mervärdesskatt på eget bruk eller på måltidsförmåner, till den del skatten inte kan hänföras till ifrågakostnadsslag. Hyreskostnaderna kan också tas upp i resultaträkningen på en egen rad om de utgör ett betydande belopp bland verksamhetskostnaderna. Övriga försäljningsrelaterade kostnadsposter, som kreditförluster för kundfordringar samt indirekta skatter som inte direkt baserar sig på beloppet av försäljningen, till exempel punktskatter, dras av i resultaträkningen som övriga verksamhetskostnader. Av de kostnadsposter som avser försäljningen bokförs försäljningsfrakter och försäljningsprovisioner inom det kostnadsslag till vilket de kan hänföras.

Förluster vid överlåtelser av bestående aktiva bokförs som övriga verksamhetskostnader. Väsentliga överlåtelseförluster ska specificeras i noterna till bokslutet.

Man ska sträva efter att i första hand bokföra *rättelseposter* inom det utgifts- eller inkomstslag där den affärshändelse som ska korrigeras har bokförts.

## 6 Skatteinkomster

I resultaträkningen eller i noterna till den anges skatteinkomsterna indelade i kommunens inkomstskatt, andel av samfundsskatten, fastighetsskatt och övriga skatteinkomster. Kommunens inkomstskatter tas upp i bokslutet enligt Skatteförvaltningens redovisningstidpunkt kalendermånadsvis som skatteinkomst för räkenskapsperioden i fråga. Om det belopp som redovisas i december undantagsvis är negativt, bokförs det som minskning av skatteinkomsterna för räkenskapsperioden i fråga och som resultatreglering. Avdragen och tilläggen i redovisningarna till kommunen bokförs enligt följande:

- De förskottsinnehållningar och socialskyddsavgifter som kommunen i egenskap av arbetsgivare erlägger genom kvittning enligt 2 § 2 mom. i lagen om skatteredovisning bokförs som minskning av kontona *Förskottsinnehållningar och Socialskyddsavgifter* bland övriga kortfristiga skulder.
- Kommunens andel av beskattningskostnaderna enligt 30 § i lagen om skatteförvaltningen bokförs i kostnadsgruppen *Köp av tjänster*.
- Poster som återkrävs av kommunen på grund av rättelser i de redovisade beloppen dras av från skatteinkomsterna. Om den månads redovisning där avdraget har gjorts räcker till för återkravet ska de återkrävda posterna inte bokföras separat. Återkrav som överförs till följande redovisningar bokförs per skatteinkomstpost under passiva resultatregleringar.

---

10

Enligt kommunsektionens utlåtande 2003/60 kan den samfundsskatt som en samkommun betalar för affärsverksamhet upptas som en särskild post i resultaträkningen före raden Räkenskapsperiodens överskott (underskott).

- På motsvarande sätt behandlas rättelser som beror på felaktiga prestationer som inte har betalats under räkenskapsperioden.

## 7 Statsandelar

Under statsandelar i resultaträkningen upptas statsandelar och statsunderstöd för driftsekonomin, då dessa grundar sig på den allmänna kostnadsfördelningen mellan stat och kommun och då de inte till sin karaktär utgör bruksavgifter eller andra avgifter. Sådana statsandelar är statsandelen för kommunal basservice, övriga statsandelar för undervisnings- och kulturverksamhet och behovsprövad höjning av statsandelen. Till statsandelsystemet hör också en utjämning av statsandelen på basis av skatteinkomsterna och en utjämning till följd av systemändringen, vilka ökar eller minskar kommunernas statsandel. I samband med en statsandel betalas till kommunerna också ersättningar för skatteinkomstbortfall som beror på skattegrundsändringar, vilka inkluderas i gruppen Statsandelar.<sup>11</sup> Statsandelar specificeras i verksamhetsberättelsen och i noterna. [2021] Statsandelarna för driftskostnader upptas i bokslutet enligt statsandelsmyndighetens redovisningar och beslut enligt prestationsprincipen<sup>12</sup>.

Statsandelen enligt huvudmannasystemet gäller gymnasier, yrkesutbildning och andra kalkylerade statsandelar som inte räknas med i finansieringsandelen, men som behandlas som en helhet vid sidan av huvudmannasystemet. De sistnämnda gäller idrott, ungdomsarbete, medborgarinstitut, timbaserad grundläggande konstundervisning, teatrar, orkestrar, museer samt morgon- och eftermiddagsverksamhet.

Hemkommunsersättningarna för förskoleundervisning och grundläggande utbildning bokförs som verksamhetsinkomster och verksamhetsutgifter, och därför ingår de inte i statsandelen för kommunal basservice.

Ersättningar från staten enligt den så kallade principen om full ersättning för kommunens prestationer bokförs under Försäljningsintäkter. Statsandelar och statsbidrag som erhållits för tillgångar bland bestående aktiva och för övriga utgifter med lång verkningstid dras av från anskaffningsutgiften. Övriga statliga understöd och bidrag upptas som en egen grupp bland verksamhetsintäkterna.

---

11

Se utlåtande 123/2020 av bokföringsnämndens kommunsektion om hur ersättningar för fördröjd skatteinkomst behandlas i kommunernas bokföring. [2021]

12

Enligt prestationsprincipen ska de intäkter och kostnader som hänför sig till räkenskapsperioden tas upp i bokslutet utan hänsyn till datum för betalningen (BokfL 3:3 §). I definitionen av aktiva och passiva resultatregleringar i BokfL 4 kap. 6 § 1 mom. ingår begreppet på prestationsbasis eller på motsvarande sätt. Som bokföring som motsvarar bokföring på basis av prestation kan man bland annat betrakta bokföring som baserar sig på beslut liksom också periodisering av räntor enligt den tid för vilka de betalas (BokfN 1998/1542 punkt 2.2.1) Kommunsektionen 1998/37. Se också bokföringsnämndens utlåtande (2008/2020) om periodiseringen av offentlig finansiering för yrkesutbildning, enligt vilket offentlig finansiering i sin helhet tas upp som en intäkt för den räkenskapsperiod, under vilken en rätt att få finansiering uppkommit på slutligt och giltigt sätt för den bokföringsskyldige [2021]



## 8 Finansiella intäkter och kostnader

Som finansiella intäkter och kostnader upptas intäkter och kostnader av finansieringsverksamheten.

I regel periodiseras räntor och övriga finansiella inkomster och utgifter som intäkt eller kostnad för den räkenskapsperiod under vilken betalningsskyldigheten per tid har uppstått.

### 8.1 Finansiella intäkter

Under *Finansiella intäkter* upptas ränteintäkter åtskilda från övriga finansiella intäkter. Bland ränteintäkterna redovisas ränteintäkter från utlåning, övriga placeringar och insättningar samt från transaktionskonton, periodiserade enligt prestationsprincipen. Som övriga finansiella intäkter upptas skatteredovisningsräntor, aktieutdelningar och räntor på andelskapital, dröjsmålsräntor, ränteintäkter från ränteswapavtal som inte är säkrande samt kursvinster på finansieringslån och vinster på försäljning av värdepapper.<sup>13</sup>

### 8.2 Finansiella kostnader

Under finansieringskostnader redovisas räntekostnader åtskilda från övriga finansieringskostnader.

Till räntekostnaderna hör räntor på långfristiga och kortfristiga lån<sup>14</sup>. Kostnader för och intäkter från derivatavtal som ingåtts i säkringssyfte bokförs bland räntekostnader.<sup>15</sup> Övriga finansiella kostnader är bland annat skatteredovisningsräntor, dröjsmålsräntor, räntekostnader för ränteswapavtal som inte ingåtts i säkringssyfte, garanti- och kreditförlustprovisioner och andra kostnader för finansieringslån utöver ränta, till exempel kursförluster och värdeminskningar beträffande lånefordringar och värdepapper som hör till finansieringstillgångarna samt värdeminskningar beträffande övriga motsvarande finansiella medel<sup>16</sup>. Överlåtelseförluster som orsakats av lånefordringar är också värdesänkningar som ingår i övriga finansiella kostnader.

Som finansiella kostnader bokförs dessutom nedskrivningar av anskaffningsutgiften för andra placeringar bland bestående aktiva än aktier och andelar. Nedskrivningar av aktier och andelar bland bestående aktiva (placeringar som stöder kommunens verksamhet) upptas i posten *Nedskrivningar* i gruppen avskrivningar och nedskrivningar.

---

13

Se Kommunsektionens utlåtande 1998/36 om återbäring av överskott.

14

Ränteutgifter för ett lån som kan hänföras till produktionen av en nytthet och dess produktionstid kan inkluderas i anskaffningsutgiften. (BokfL 4:5.3 §)<sup>14</sup> Det finns ingen nedre eller övre gräns för ränteutgifter som ska aktiveras.

15

Bokföringsnämndens kommunsektions utlåtande 2017/116 om hantering av ränteswapavtal ingångna i säkringssyfte i kommunala bokslut. BokfN utlåtande 2011/1878 om hantering av ränteswapavtal i bokslutet hos en s.k. liten bokföringsskyldig och utlåtande 2014/1912 om hantering av ett ränteswapavtal i anknytning till banklån i bokslutet.

16

Bokföringsnämndens kommunsektions utlåtande 2010/96 om värdering av aktier som hör till finansieringstillgångar och bokföring av värdeförändringar.

Om en kostnadsföring (nedskrivning) som gjorts beträffande finansieringstillgångar enligt BokfL 5:2 § eller beträffande placeringar bland bestående aktiva enligt BokfL 5:13 § visar sig vara obefogad senast vid utgången av räkenskapsperioden, ska den tas upp som en rättelse av kostnadsföringen (BokfL 5:16 §).

## 9 Avskrivningar och nedskrivningar

Avskrivningar och nedskrivningar upptas i resultaträkningen som två poster, nämligen avskrivningar enligt plan och nedskrivningar. Anskaffningsutgiften för en materiell tillgång avskrivs enligt plan, så att den kostnadsförs på respektive räkenskapsperiod under sin verkningstid (BokfL 5:5 §). Om den sannolika framtida inkomsten 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 §). I kommuner ser man utöver inkomstförväntningarna också på tillgångens förmåga att producera service.

### 9.1 Avskrivningar enligt plan

Som avskrivningar upptas alla avskrivningar enligt plan på anskaffningsutgiften för immateriella och materiella tillgångar bland bestående aktiva.

Oväsentliga vinster och förluster vid försäljning av tillgångar bland bestående aktiva som avskrivs kan bokföras som rättelser till avskrivningarna, såvida de inte bokförts som övriga verksamhetsintäkter eller verksamhetskostnader<sup>17</sup>.

En ökning av avskrivningsdifferensen i samband med att anskaffningsutgiften täckts med en investeringsreserv upptas efter räkenskapsperiodens resultat.

Om det på grund av motiverade ändringar i avskrivningsplanen görs tilläggsavskrivningar på materiella eller immateriella tillgångar som avskrivs enligt plan, upptas dessa som avskrivningar enligt plan. Väsentliga tilläggsavskrivningar ska specificeras i noterna till bokslutet.

Vid värdeminskningar tillämpas avskrivningar enligt plan alltid i första hand, nedskrivningar först i andra hand. Om en nyttighet som avskrivs till exempel totalförstörs i en brand eller inkomstförväntningarna för nyttigheten förändras väsentligt eller användningsändamålet ändras så att det inte längre finns några inkomstförväntningar, görs en kostnadsföring i form av separat nedskrivning i resultaträkningen.

---

17

Små överlåtelsevinster och överlåtelseförluster uppstår då tillgångar säljs till ett pris som avviker från den ännu oavskrivna anskaffningsutgiften. För att förenkla bokföringsförfarandet behöver man i dessa fall inte beräkna planavskrivningen för försäljningsåret och inte heller den särskilda vinst eller förlust som försäljningen ger upphov till. På motsvarande sätt kan man då restvärdesavskrivningar används minska försäljningspriset från utgiftsresten utan att utreda den särskilda vinsten eller förlusten. Den förenklade behandlingen av försäljningsresultatet gör det möjligt att uppta försäljningen av tillgångar enligt det verkliga försäljningspriset i finansieringsanalysen.

## 9.2 Nedskrivningar

Som nedskrivningar upptas nedskrivningar av till bestående aktiva hörande mark- och vattenområden, förskottsbetalningar och pågående nyanläggningar, aktier och andelar som utgör placeringar som stöder kommunens verksamhet samt immateriella tillgångar som inte avskrivs enligt plan.<sup>18</sup> Nedskrivningar upptas som en särskild post under avskrivningar och nedskrivningar i resultaträkningen.

Som övriga finansiella kostnader upptas nedskrivningar av masskuldebrevsfordringar, övriga lånefordringar och övriga fordringar bland placeringar under bestående aktiva.

Nedskrivningar kan också komma i fråga inom kommunens affärsverksamhet och annan verksamhet som genererar inkomster, då avkastningsvärdet för en tillgång bestäms i relation till inkomstförväntningarna för verksamheten. Om avkastningen av tillgången fördelar sig på en längre period ska man vid bedömningen beakta nuvärdet av de framtida inkomsterna. Vid långfristiga investeringar motsvaras avkastningsförväntningarna bäst av det sannolika överlåtelsepriset.

En nedskrivning ska bokföras om den anses vara bestående. I noterna till resultaträkningen ska uppges beloppet av nedskrivningar enligt 5 kap. 13 § i bokföringslagen, om de inte separat har tagits upp i resultaträkningen (BokfF 2:3 §).

Om en nedskrivning visar sig vara obefogad ska den tas upp som en rättelse inom samma grupp i resultaträkningen där kostnaden har bokförts (BokfL 5:16 §). Rättelser av obefogade nedskrivningar ska redovisas i noterna.

## 10 Extraordinära intäkter och kostnader

Bokföringslagens bestämmelser om extraordinära intäkter och kostnader har upphävts. Väsentliga poster som inte hör till den ordinarie verksamheten redovisas i regel bland övriga rörelseintäkter och rörelsekostnader. (BokfF 2:3 §). För att informationskravet i de offentliga finanserna ska kunna tillgodoses och för att årsbidragets utveckling ska kunna följas upp i kommunen och vara jämförbart är det motiverat att poster som väsentligt avviker från kommunens normala verksamhet klart framgår av kommunens resultaträkning. Det är därför motiverat att behandla avvikande poster i enlighet med 2 § i förordningen om de uppgifter som ska tas upp i kommunens bokslut [2021] som en egen grupp i kommunens resultaträkning efter årsbidraget i gruppen *Extraordinära intäkter och kostnader*, om beloppet är väsentligt i förhållande till årsbidraget. I kommuner betraktas som extraordinära intäkter och kostnader sådana inkomster och utgifter som uppstår på grund av väsentliga händelser av engångsnatur, vilka avviker från kommunens normala verksamhet.

Extraordinära intäkter och kostnader kan uppstå av bland annat större vinster eller förluster från överlåtelse av tillgångar bland bestående aktiva då någon verksamhet bolagiseras eller läggs ner.

---

18

Kommunsektionens utlåtande 2012/106 om värdering av kapitalplaceringar i dotterbolag

Också kostnader på grund av skadeersättningar, avtalsböter och skador av engångsnatur som överstiger försäkringsskyddet kan uppfylla kraven på extraordinära poster, om de är väsentliga, av engångsnatur och avviker från den normala verksamheten. I annat fall upp-  
tas de under övriga verksamhetskostnader.<sup>19</sup>

Begreppet extraordinär ska tolkas snävt. Extraordinära poster förekommer i allmänhet inte varje räkenskapsperiod.

Förfaringsättet att bokföra ändringar i bokföringsprinciper och rättelser av väsentliga fel som uppkommit under tidigare räkenskapsperioder bland *Överskott/underskott från tidigare räkenskapsperioder* presenteras i kapitel 1. Noterna till resultaträkningen ska innehålla uppgifter om poster redovisade som extraordinära intäkter och kostnader (7 § 8 punkten i förordning om de uppgifter som ska tas upp i kommunens bokslut) [2021].

## 11 Förändringar i avskrivningsdifferens, reserver och fonder

### 11.1 Förändringar i avskrivningsdifferens

Användningen av en investeringsreserv för att täcka anskaffningsutgiften för tillgångar bland bestående aktiva som avskrivs bokförs som minskning av reserver (+) i resultaträkningen. För att upphäva minskningen av reserven bokförs en motsvarande ökning av avskrivningsdifferensen (-) i resultaträkningen. Användningen av en investeringsreserv innebär att investeringsreserven ändras till en avskrivningsdifferens, som minskas under den räkenskapsperiod då reserven använts och under följande räkenskapsperioder med högst samma belopp som planavskrivningarna på ifrågavarande tillgång bland bestående aktiva under respektive räkenskapsperiod<sup>20</sup>. Att upplösa en avskrivningsdifferens så att den ännu oavskrivna anskaffningsutgiften ökar är inte förenligt med god bokföringssed.<sup>21</sup>

19

Enligt Kommunsektionens utlåtande 2002/59 kan poster som betalas på grund av proprieborgensansvar anses härröra av kommunens ordinarie verksamhet, trots att de är av engångsnatur och betydande.

20

Planavskrivning för året då projektet färdigställdes (½ årsavskrivning)		- 50.000	
...		...	
Investeringsreserven upplöses, minskning av reserver		+1.000.000	
Bruttoökning av avskrivningsdifferens	-1.000.000		
Minskning av avskrivningsdifferens (beloppet av ovannämnda planavskrivning)	+ 50.000	-950.000	(nettoökning av avskr. -diff)
Inverkan på räkenskapsperiodens överskott/underskott			0

Minskningen av investeringsreserven och ökningen av avskrivningsdifferensen tar ut varandra, liksom också avskrivningen enligt plan och minskningen av avskrivningsdifferensen. Under senare år görs fullstora avskrivningar enligt plan 100.000 (och eventuell tilläggsavskrivning) på projektets oavskrivna anskaffningsutgift, och avskrivningsdifferensen för projektet minskas med samma belopp. Den sammanlagda inverkan på räkenskapsperiodens överskott eller underskott är därmed 0.

21

I ett företag som beskattas enligt näringskattelagen (NärSkL), kan ett särskilt skäl till avskrivningar utöver plan vara att skatteavdrag för avskrivningar enligt NärSkL 54 § inte kan göras till ett större belopp än de avdrag för avskrivningar som gjorts i bokföringen. När de maximala avskrivningarna enligt NärSkL överskrider avskrivningarna enligt plan, kan den bokföringsskyldige sålunda bokföra avskrivningar utöver planen. De bokslutsdispositioner som då uppstår redovisas som avskrivningsdifferens i balansräkningen. Bokföring av en sådan avskrivningsdifferens kan bli befogad för kommunal affärsverksamhet som medfört inkomstskattskyldighet till exempel för affärsverksamhet på en annan kommuns område eller för sådana fastigheter i kommunens ägo som är belägna på en annan kommuns område och som inte

## 11.2 Förändringar i reserver

Av de reserver som räknas upp i BokfL 5:15 § kan en investeringsreserv komma i fråga för kommunen, också när det inte finns någon skattemässig grund för en reservering enligt bokföringslagen.

Kommunen kan göra en investeringsreservering för en framtida anskaffningsutgift. Med hjälp av en investeringsreserv kan kommunen förbereda sig för kommande års kommunalekonomiskt betydande investeringar genom att på förhand samla in medel för dessa. Det objekt som investeringsreserven är avsedd för ska specificeras i kommunens ekonomiplan. Trots att bokföringslagen inte förutsätter att en reserv specificeras enligt projekt, kan det anses höra till god bokföringssed att bildandet av en investeringsreserv ställs i relation till de närmast följande årens investeringsplaner och specificeras i kommunens ekonomiplan. Det kan inte anses vara förenligt med god bokföringssed att öka eller minska investeringsreserven i syfte att jämna ut räkenskapsperiodens resultat utan att överföringarna baserar sig på planerade investeringsprojekt eller genomförandet av dem.

En investeringsreserv inkomstförs senast under den räkenskapsperiod då tillgången skaffas eller börjar avskrivas enligt plan. En investeringsreserv kan också upplösas mot grundkapitalet. Det är befogat att höja grundkapitalet när det tillsammans med uppskrivningsfondens kapital väsentligt och permanent understiger värdet på bestående aktiva. Motsvarande förfarande tillämpas också när en investeringsfond eller någon annan fond som är avsedd för finansiering av en investering upplöses efter att investeringen genomförts.

Om beloppet av den reserv som finns upptagen i bokslutet överstiger det totala beloppet av anskaffningsutgiften för den tillgång som producerats eller anskaffats, ska den del som överstiger anskaffningsutgiften intäktsföras som förändring av reserver under den räkenskapsperiod då avskrivningarna inleds eller då tillgången är färdigställd eller anskaffad.

Överföringar till investeringsreserver utgör inte prestationsbaserade utgifter och inte heller framtida utgifter eller förluster som är jämförbara med avsättningar. Därför ska överföringar till investeringsreserver i resultaträkningen anges efter räkenskapsperiodens resultat.

1) Ökningar av reserver och fonder kan i regel göras högst till det belopp som kommunens eller samkommunens överskottsposter uppvisar och i regel högst till det överskott som räkenskapsperiodens resultat uppvisar. I överskottsposter inräknas över- eller underskott i kommunens eller samkommunens räkenskapsperiod och föregående räkenskapsperioders över- eller underskott och kommunens eller samkommunens egna fonder. Kommunens eller samkommunens uppskrivningsfond och fond för verkligt värde ska inte räknas som en överskottspost, eftersom behandling av dessa fonders kapital som överskott skulle innebära att uppskattade, men ännu inte realiserade överlåtelsevinster intäktsförs på förhand och binds till reserverna. [2021]

---

används för ett allmänt eller allmännyttigt ändamål (ISkL 21.4 §). Bokföring av en avskrivningsdifferens kan bli befogad också för en samkommuns affärsverksamhet som medfört inkomstskattskyldighet eller för fastigheter som samkommunen äger och som inte används för ett allmännyttigt ändamål.

Undantag från regel 1:

Från en kommuns eller samkommuns affärsverks positiva resultat är det möjligt att göra en investeringsreserv högst till beloppet på kommunens eller samkommunens överskottsposter, trots att kommunens eller samkommunens resultaträkning för räkenskapsperioden uppvisar ett underskott. [2021]

2) Man kan i regel inte öka reserveringsmöjligheterna i bokslutet utöver överskottet i räkenskapsperiodens resultat genom att upplösa en reserv eller fond eller genom att minska avskrivningsdifferensen.

Undantag från regel 2:

Om ett investeringsprojekt inte genomförs, kan man upplösa en reserv som bildats för ändamålet och bilda en högst lika stor reserv, oberoende av räkenskapsperiodens resultat.

3) En investeringsreserv kan bildas endast för ett ändamål som specificerats i kommunens ekonomiplan och en investeringsreserv kan inte ökas eller upplösas i syfte att jämna ut räkenskapsperiodens resultat utan att överföringen grundar sig på planerade investeringar eller förverkligandet av dessa.

4) Om man använder (+) en investeringsreserv som bildats för en anskaffningsutgift som avskrivs, kräver det att en motsvarande ökning (-) av avskrivningsdifferensen görs i resultaträkningen, dock högst till anskaffningsutgiftens belopp. En investeringsreservering som gjorts för en anskaffningsutgift som inte ska avskrivas upplöses och intäktsförs det år då anskaffningen görs, dock utan att någon motsvarande avskrivningsdifferens bokförs.

### 11.3 Förändringar i fonder

I fråga om bokföringsförfarandet är det ingen skillnad mellan reserver och fondöverföringar. En fond avviker dock från en reserv i fråga om besluten om ökning och användning av fonden. Med tanke på administreringen av fonden är det motiverat att ökning och användning av fonden baserar sig på en stadga av bestående natur, trots att lagstiftningen inte längre kräver det. Överföringar till fonder kan enligt god bokföringssed i regel göras endast inom de gränser som räkenskapsperiodens resultat (resultaträkningsposten *Räkenskapsperiodens resultat*) medger. Kommunens frivilliga fonder behandlas i den allmänna anvisningen om upprättande av balansräkning, kapitel 5.4 *Övriga egna fonder*.

Överföringar till skadefonden ska basera sig på en godkänd plan för hur självriskan ska täckas. Överföringar från en skadefond görs för att täcka en skadeersättningsutgift som bokförts i resultaträkningen eller för att täcka en avskrivning på en tillgång som skadats.

Donationsfonders kapital, som ökas och används enligt särskilda bestämmelser i gåvbrev eller annat avtal, upptas bland *Donationsfondernas kapital* under förvaltad kapital. Förändringar av kapitalet i en donationsfond under förvaltad kapital bokförs så att det inte inverkar på resultatet. Donationsfondernas kapital med allmän täckning ingår i kommunens finansieringstillgångar, och donationsfondernas kapital med särskild täckning upptas i posten *Donationsfondernas tillgångar* under förvaltade medel.

## 12 Mellanresultat i resultaträkningen och räkenskapsperiodens överskott (underskott)

### 12.1 Verksamhetsbidrag

Verksamhetsbidraget, som är ett mellanresultat i kommunens resultaträkning, anger hur mycket av kostnaderna inom driftsekonomin som ska täckas med skatteinkomster och statsandelar. I en samkommun anger verksamhetsbidraget den interna finansiering inom driftsekonomin som står till samkommunens förfogande för ränte- och övriga finansiella kostnader samt för avskrivningar och nedskrivningar.

### 12.2 Årsbidrag

Årsbidraget som anges som mellanresultat i kommunens resultaträkning utvisar den interna finansiering som kvarstår för investeringar, placeringar och låneamorteringar. Årsbidraget är ett viktigt mellanresultat när man bedömer om den interna finansieringen är tillräcklig på kort sikt.

### 12.3 Räkenskapsperiodens resultat

Räkenskapsperiodens resultat är differensen mellan de inkomster och utgifter som periodiserats på räkenskapsperioden, vilken ökar eller minskar kommunens reserver eller eget kapital. Efter räkenskapsperiodens resultat redovisas förändringar i avskrivningsdifferens, reserver och fonder. Direkta skatter redovisas bland övriga verksamhetskostnader. En avsättning är inte någon resultatbehandlingspost, utan den ska göras när en skyldighet att göra den har uppkommit, oberoende av räkenskapsperiodens resultat. Avsättningar bokförs som kostnad inom den grupp i resultaträkningen till vilken de kan hänföras, före räkenskapsperiodens resultat<sup>22</sup>.

Kommunstyrelsen ska i verksamhetsberättelsen lägga fram förslag till behandling av räkenskapsperiodens resultat (KomL 115 § 3 mom.). Med räkenskapsperiodens resultat avses kommunens resultat i resultaträkningen före reserveringar och överföringar till fonder. Ett förslag till behandlingen av räkenskapsperiodens resultat ges också i samkommuner.

Om kommunens eller samkommunens balansräkning visar underskott som saknar täckning, ska det i verksamhetsberättelsen redogöras för hur balanseringen av ekonomin utfallit under räkenskapsperioden samt för den gällande ekonomiplanens tillräcklighet för balanseringen av ekonomin (KomL 115.2§).

### 12.4 Räkenskapsperiodens överskott (underskott)

Resultaträkningen avslutas med räkenskapsperiodens överskott eller underskott. Som benämning på posten används antingen *Räkenskapsperiodens överskott* eller *Räkenskapsperiodens underskott*, om situationen är den samma för både räkenskapsperioden och jämförelseperioden. Om den ena perioden visar överskott och den andra underskott benämns posten *Räkenskapsperiodens överskott (underskott)*.

---

22

Se den allmänna anvisningen om upprättande av balansräkning för kommuner och samkommuner, kapitel 7 Avsättningar.

### **13 Noter till resultaträkningen**

Enligt BokfL 3:1 § innehåller bokslutet bland annat uppgifter som ska lämnas i bilagor (noter) till resultaträkningen. I 5–11 § i förordningen om de uppgifter som ska tas upp i kommunens bokslut [2021] finns det föreskrifter om noter till et bokslut. Bokföringsnämndens kommunsektion har gett ut en separat allmän anvisning om noter till bokslutet för kommuner och samkommuner.



## RESULTATRÄKNING FÖR KOMMUNER OCH SAMKOMMUNER

Bilaga 1

	01.01.–31.12.2021		01.01.–31.12.2020	
Verksamhetsintäkter				
Försäljningsintäkter	+		+	
Avgiftsintäkter	+		+	
Understöd och bidrag	+		+	
Övriga verksamhetsintäkter	+	+	+	+
Tillverkning för eget bruk		+		+
Verksamhetskostnader				
Personalkostnader				
Löner och arvoden	-		-	
Lönebikostnader				
Pensionskostnader	-		-	
Övriga lönebikostnader	-		-	
Köp av tjänster	-		-	
Material, förnödenheter och varor	-		-	
Bidrag	-		-	
Övriga verksamhetskostnader	-	-	-	-
<b>Verksamhetsbidrag</b>		=		=
Skatteinkomster		+		+
Statsandelar		+		+
Finansiella intäkter och kostnader				
Ränteintäkter	+		+	
Övriga finansiella intäkter	+		+	
Räntekostnader	-		-	
Övriga finansiella kostnader	-	+/-	-	+/-
<b>Årsbidrag</b>		=		=
Avskrivningar och nedskrivningar				
Avskrivningar enligt plan	-		-	
Nedskrivningar	-	-	-	-
Extraordinära poster				
Extraordinära intäkter	+		+	
Extraordinära kostnader	-	+/-	-	+/-
<b>Räkenskapsperiodens resultat</b>		=		=
Ökning (-) eller minskning (+) av avskrivningsdifferens		-/+		-/+
Ökning (-) eller minskning (+) av reserver		-/+		-/+
Ökning (-) eller minskning (+) av fonder		-/+		-/+
<b>Räkenskapsperiodens överskott (underskott)</b>		=		=

I en samkommun lämnas raderna Skatteinkomster och Statsandelar bort (Förordningen som ska tas upp i kommunens bokslut 2 §) [2021].