

BOKFÖRINGSNÄMNDENS KOMMUNSEKTION
Arbets- och näringsministeriet

**ALLMÄN ANVISNING OM
BOKFÖRING OCH BOKSLUT
FÖR SÄRREDOVISADE
AFFÄRSVERKSAMHETER I
KOMMUNER OCH SAMKommuner**

Helsingfors 2021
ISBN 978-952-293-799-5 (pdf)



kommunforbundet.fi/anvandarvillkor

Fjärde reviderade upplagan
ISBN 978-952-293-799-5 (pdf)
© Kommunförbundet
Helsingfors 2021

Kommunförbundet
Andra linjen 14, 00530 Helsingfors
Tfn 09 7711
www.kommunforbundet.fi

ALLMÄN ANVISNING OM BOKFÖRING OCH BOKSLUT FÖR SÄRREDOVISADE
AFFÄRSVERKSAMHETER I KOMMUNER OCH SAMKOMMUNER

Innehåll

1 Inledning	4
2 Kommunala affärsverk.....	6
3 Grundande av kommunala affärsverk	7
4 Ett kommunalt affärsverks bokföring och bokslut.....	7
4.1 Bokföringsskyldighet	7
4.2 Bokslut för ett kommunalt affärsverk	8
4.3 Resultaträkning för ett kommunalt affärsverk	8
4.4 Balansräkning för ett kommunalt affärsverk.....	15
4.5 Finansieringsanalys för ett kommunalt affärsverk	19
4.5.1 Finansieringsanalysens struktur och registreringsgrund.....	19
4.5.2 Finansieringsanalysens innehåll.....	20
4.5.3 Finansieringsanalysens noggrannhet.....	21
4.6 Noter och balansspecifikationer till ett kommunalt affärsverks bokslut.....	21
5 Affärsverket i kommunens eller samkommunens bokslut.....	22
6 Verksamhetsberättelse för ett kommunalt affärsverk	23
7 Kalkylmässig balansenhet.....	23
8 Ändringar i sättet att avskilja ett affärsverk och nedläggning av ett affärsverk	25

BILAGOR

Bilaga 1	Resultaträkning för ett kommunal affärsverk	27
Bilaga 2	Verksamhetsunderstöd och -bidrag, investeringsbidrag, kapitalplaceringar samt anslutningsavgifter.....	28
Bilaga 3	Balansräkning för kommunala affärsverk.....	29
Bilaga 4	Finansieringsanalys för kommunala affärsverk.....	30
Bilaga 5	Grundande av kommunalt affärsverk, ingående balans, bokningar under räkenskapsperioden och bokslut.....	31
Bilaga 6	Affärsverket i kommunens centralbokföring, budget och bokslut.....	34
Bilaga 7	Hur investeringsstöd från ansvarakommunen behandlas i affärsverkets bokföring.....	41
Bilaga 8	Kalkylmässig balansenhet och bokslutskalkyler.....	42

1 Inledning

En kommun eller samkommun kan grunda ett kommunalt affärsverk för affärsverksamhet eller för en sådan uppgift inom kommunens kompetensområde som ska skötas enligt företagsekonomiska principer och som inte omfattas av bolagiseringskyldigheten (KomL 410/2015 65 §), Kommuner och samkommuner kan också tillsammans inrätta en samkommun som har till uppgift att vara huvudman för ett kommunalt affärsverk (KomL 65 § 2 mom.). Enligt 120 § 1 mom. i kommunallagen ska en kommuns eller en samkommuns affärsverk bokföras som en separat del av kommunens eller samkommunens bokföring. I denna allmänna anvisning avses med affärsverksamhet även en uppgift som sköts enligt företagsekonomiska principer samt annan verksamhet som åtskilts i bokföringen.

I vissa speciallagar finns bestämmelser om särredovisning av kommunal affärsverksamhet. Dessa utgörs av bland annat *konkurrenslagen* (948/2011), *lagen om vattentjänster* (119/2001) och *avfallslagen* (646/2011). Enligt 30 d § i konkurrenslagen ska kommuner, samkommuner eller enheter som de har bestämmande inflytande över, vilka bedriver ekonomisk verksamhet i ett konkurrensläge på marknaden, ha separat redovisning för denna verksamhet. Intäkterna från och kostnaderna för verksamheten ska presenteras i form av en resultaträkning som upprättas för varje räkenskapsperiod och som ska kunna härledas från bokföringen och som ska upprättas enligt bestämmelserna i bokföringslagen eller enligt andra bokföringsbestämmelser som tillämpas på aktören i fråga. Enligt lagen om vattentjänster ska vattentjänsterna avskiljas från de övriga verksamheterna i kommunens eller företagets bokföring. För vattentjänsterna ska det för varje räkenskapsperiod upprättas balansräkning, resultaträkning och finansieringsanalys samt uppges noter till dem. Om vattentjänstverket har hand om avloppshanteringen av dagvattnet på basis av ett beslut enligt 17 a § i lagen om vattentjänster ska även bokföringen av den avskiljas. (L om vattentjänster 20 §)¹. Om kommunen eller ett bolag som avses i 43 § sköter annan avfallshantering utöver den som kommunen är skyldig att ordna enligt bestämmelserna, ska uppgifter om omsättningen och det ekonomiska resultatet av de tillhandahållna tjänsterna specificeras i bokföringen, och för varje räkenskapsperiod ska en separat kalkyl utarbetas över tjänsterna [2021]. När kalkylerna utarbetas ska det som i bokföringslagen ([1336/1997](#)) föreskrivs om bokslut iaktas i tillämpliga delar. (AvfallsL 44 §). [2021]

Med åtskiljande av verksamheter, eller särredovisning, avses att inkomster av och utgifter för affärsverksamhet samt tillgångar och kapital ska skiljas åt i kommunens bokföring så att man kan upprätta en resultaträkning och balansräkning för affärsverksamheten. Åtskiljandet av en affärsverksamhet i kommunens bokföring och bokslut kan göras bokföringsmässigt eller kalkylmässigt.

I denna allmänna anvisning behandlas bokföringen av kommunala affärsverk som avses i kommunallagen samt bokföringsmässiga och kalkylmässiga balansenheter. Till övriga delar iaktas Bokföringsnämndens kommunsektions allmänna anvisningar om tillämpandet av bokföringslagen på kommuners och samkommuners bokföring.

1

Se Kommunsektionens utlåtande 112/2015 om effekterna av ändringarna i lagen om vattentjänster för kommunala vattentjänstverks bokföring och bokslut.

Denna allmänna anvisning ersätter den *allmänna anvisningen om bokföring och bokslut för särredovisade affärsverksamheter i kommuner och samkommuner* från 7.11.2017 av bokföringsnämndens kommunsektion. [2021]

På fonder som behandlas som balansenheter tillämpas denna allmänna anvisning, om fonden inrättas som ett kommunalt affärsverk enligt kommunallagen eller som en balansenhet. Bokslutskalkylerna för en bokföringsmässig balansenhet upprättas enligt samma scheman som bokslutskalkylerna för ett kommunalt affärsverk. Bokslutsscheman för en kalkylmässig balansenhet finns som en separat bilaga till denna allmänna anvisning. Tabblån över budgetutfallet för de *bokföringsmässiga och kalkylmässiga balansenheterna*, uppgifter om verksamhetsberättelsen och noterna till bokslutet ingår i kommunens respektive bokslutsuppgifter. Affärsverket lägger fram uppgifterna i ett eget bokslut. Uppgifterna om affärsverket inkluderas i uppgifterna om hela kommunen.

Den uppgift som ges ett kommunalt affärsverk ska höra till kommunens verksamhetsområde som föreskrivs i 7 § i kommunallagen. Ett affärsverk kan emellertid inte ges en uppgift som omfattas av bolagiseringsskyldigheten (KomL126 §). Bestämmelsen utgör inget hinder för att kommunen organiserar någon annan egen verksamhet som ett affärsverk (s.k. interna affärsverk) då när bolagiseringströskeln inte överskrids.

Uppgifterna för en kommuns eller en samkommuns affärsverk ska anges i förvaltningsstadgan. Uppgifterna för en affärsverkssamkommun ska bestämmas i grundavtalet. (KomL 65.4 §).

Uppgiften sköts enligt företagsekonomiska principer när avsikten är att uppgiftens inkomster ska täcka utgifterna för skötseln av den (lönsamhetskravet). Uppgiften ska kunna skötas enligt företagsekonomiska principer även när det gäller kommunal basservice. Inkomsterna kan härvid förutom kundavgifter bestå av ersättningar från medlems- eller avtalskommuner eller ersättningar från en annan enhet i kommunen. (RP 263/2006). I verksamhet enligt företagsekonomiska principer iakttas i första hand kostnadsmotsvarighet vid prissättningen av tjänster.

En avsikt med fastställandet av affärsverkets uppgifter är att göra det möjligt att tillämpa affärsverksmodellen både inom kommunens interna beställare-producent-modell och i kommunernas och samkommunernas gemensamma verksamhet, där tjänster huvudsakligen produceras antingen för kommunens övriga uppgifter eller för avtals- eller medlemskommunerna eller medlemssamkommunerna.

Till ett affärsverk kan man också överföra uppgifter vilkas kostnader inte till fullt belopp täcks med kundavgifter. Sådana uppgifter är myndighetsuppgifter som helt eller delvis finansieras med skattemedel eller uppgifter där kommunen stöder verksamheten genom ett tariffstöd eller något annat prestationsbaserat verksamhetsunderstöd som ingår i tjänstestandardens pris. Ur affärsverkets synvinkel ska sådan verksamhet emellertid vara lönsam så att kundavgifterna och eventuella särskilda stöd och bidrag täcker kostnaderna för uppgiften.

Enligt 126 § i kommunallagen ska en kommun som sköter uppgifter i ett konkurrensläge överföra verksamheten till ett aktiebolag, ett andelslag, en förening eller en stiftelse. I 127 § i kommunallagen fastställs undantag där en kommun trots bolagiseringsskyldigheten kan sköta en uppgift som avses i 126 § som en egen verksamhet. När en kommun i de fall

som avses i 127 § bedriver verksamhet i ett konkurrensläge på marknaden ska kommunen tillämpa en marknadsmässig prissättning av verksamheten (KomL 128 §). Enligt motiveringarna till kommunallagen är utgångspunkten för prissättningen att inkomsterna från den konkurrensutsatta verksamheten och de rörliga kostnaderna för produktionen ska beaktas liksom den del av de fasta kostnaderna som kan hänföras till den här verksamheten. Avskrivningar och finansiella kostnader som hänför sig till investeringar ska beaktas som kostnader till den del investeringarna är nödvändiga för skötseln av uppgiften. Dessutom ska vid prissättningen beaktas en rimlig avkastning på det kapital som är bundet till verksamheten. Bestämmelsen förutsätter inte alltid att intäkterna eller kostnadsmotsvarigheten ska beaktas. I vissa fall krävs inga intäkter för marknadsmässig prissättning, utan i stället prissättning enligt verkligt värde. (RP 268/2014).²

2 Kommunala affärsverk

Kommunala affärsverk

Om ett kommunalt affärsverk och dess uppgifter föreskrivs i 65 § i kommunallagen. Begreppet kommunalt affärsverk är ett överbegrepp som kan användas både om affärsverk som grundats av en enskild kommun eller samkommun och om affärsverk som grundats för att sköta uppgifter som är gemensamma för kommuner och samkommuner. Med ett kommunalt affärsverk avses även ett affärsverk som i enlighet med 51 § i kommunallagen verkar under ett organ som är gemensamt för flera kommuner och som enligt avtal har grundats inom en av avtalskommunernas organisation.

Kommuns eller samkommuns affärsverk

Ett affärsverk som grundats av en kommun benämns *kommuns affärsverk* och ett affärsverk som grundats enbart av en samkommun benämns *samkommuns affärsverk*. Också för ett affärsverk som grundats enligt värdkommunsmodellen används benämningen *affärsverk*. (KomL 65 § 2 mom.).

Affärsverkssamkommun

En samkommun som bildats av flera kommuner och samkommuner och som har till uppgift att vara huvudman för ett kommunalt affärsverk benämns *affärsverkssamkommun*. (KomL 65 § 2 mom.)

Till sin juridiska form utgör en affärsverkssamkommun en samkommun. Undantagen jämfört med en vanlig samkommun gäller samkommunens verksamhetsområde, medlemskap samt bildande av direktion och dess behörighet.

2

Se Riktlinjer för marknadsmässig prissättning – praktiska bedömningsprinciper, Konkurrens- och konsumentverket 2017. Med ekonomisk verksamhet som bedrivs på en marknad avses sådan ekonomisk verksamhet som bedrivs i ett konkurrensläge på marknaden som avses i 126 § i kommunallagen (410/2015).

3 Grundande av kommunala affärsverk

Grundande av ett affärsverk

Beslutet om att en uppgift ska skötas i form av ett kommunalt affärsverk fattas av fullmäktige eller samkommunsstämman. Grundandet av en affärsverkssamkommun baserar sig på ett grundavtal som ingås mellan medlemskommunerna och medlemssamkommunerna. Om en samkommun är medlem i affärsverkssamkommunen ska grundavtalet också innehålla bestämmelser om ändring av avtalet (KomL 65 § 4 mom.).

Upprättande av ingående balans

Vid upprättande av ingående balans för ett affärsverk som grundas iaktas bokföringslagen och anvisningarna från Bokföringsnämndens kommunsektion om tillämpning av bokföringslagen. Principen är att den ingående balansen för en kommun eller samkommuns affärsverk ska upprättas utifrån de bokföringsvärden som antecknats i kommunens eller samkommunens bokföring. Den ingående balansen upprättas genom överföringar mellan balansposter.

När en affärsverkssamkommun grundas kan immateriella och materiella tillgångar samt placeringar bland bestående aktiva värderas till deras verkliga värde med beaktande av försiktighetsprincipen (RP 263/2006). Med verkligt värde avses beroende på tillgångsposten bruksvärdet i serviceproduktionen eller det sannolika överlåtelsevärdet.

4 Ett kommunalt affärsverks bokföring och bokslut

4.1 Bokföringsskyldighet

En kommuns eller samkommuns affärsverk hör till kommunens eller samkommunens organisation och dess bokföring utgör en del av kommunens eller samkommunens bokföring. En kommuns eller samkommuns affärsverk är således inte en självständig bokföringsskyldig, utan kommunen eller samkommunen är med stöd av 67 § i kommunallagen bokföringsskyldig också beträffande sina affärsverks bokföring. En affärsverkssamkommun utgör en självständig bokföringsskyldig med separat bokföring och separat bokslut.

Om bokföringsskyldigheten för kommunala affärsverk stadgas i kommunallagen. Bokföringen för en kommun eller en samkommuns affärsverk ska särredovisas i kommunens eller samkommunens bokföring (KomL 120 § 1 mom. 3 punkten). En affärsverkssamkommun är bokföringsskyldig och i fråga om dess bokföring och bokslut gäller utöver kommunallagen i tillämpliga delar bokföringslagen (1336/1997). Bokföringsnämndens kommunsektion ger närmare anvisningar och utlåtanden om tillämpningen av bokföringslagen och kommunallagen.

Ett kommunalt affärsverks inkomster ska tas upp som intäkter i resultaträkningen och från intäkterna ska som kostnader dras av de utgifter som sannolikt inte längre medför motsvarande inkomst samt förlusterna (BokfL 5 kap. 1 §). Övriga utgifter får aktiveras i enlighet med vad som föreskrivs i 5 kap. i bokföringslagen. Affärsverkets tillgångs- och

kapitalposter redovisas i balansräkningen. Affärsverket upprättar en finansieringsanalys som omfattar *Verksamhetens kassaflöde*, *Investeringarnas kassaflöde*, *Finansieringens kassaflöde* och *Förändring av likvida medel*.

4.2 Bokslut för ett kommunalt affärsverk

Om kommunala affärsverks bokslut föreskrivs i 120 § i kommunallagen. Enligt paragrafen ska bestämmelserna om kommunens ekonomi tillämpas på affärsverkets ekonomi bortsett från vissa undantag som nämns i lagen. Affärsverkets räkenskapsperiod

är kalenderåret. Direktionen ska upprätta ett särskilt bokslut för räkenskapsperioden och lämna det till revisorerna för granskning samt föra det till behandling i kommunstyrelsen eller samkommunstyrelsen (KomL 120.1 § 4 punkten). En affärsverkssamkommuns bokslut ska föras till behandling i samkommunsstämman (KomL 67 § 3 mom.).

Till bokslutet hör *balansräkning*, *resultaträkning*, *finansieringsanalys* och *noter* till dem samt en *tablå över budgetutfallet* och en *verksamhetsberättelse*. Bokslutet ska ge riktiga och tillräckliga uppgifter om affärsverkets resultat, ekonomiska ställning och finansiering. De tilläggsupplysningar som behövs för detta ska lämnas i noterna.

Den separata bokföringen för affärsverket under räkenskapsperioden och det på basis av bokföringen upprättade särskilda bokslutet sammanställs i kommunens eller samkommunens bokslut. I sammanställningen elimineras interna inkomster och utgifter, interna fordringar och skulder samt interna grundkapitalplaceringar och internvinster mellan affärsverket och kommunens eller samkommunens övriga verksamheter.

I kommunallagen finns inga särskilda bestämmelser om ett affärsverks skyldighet att upprätta ett koncernbokslut. Enligt motiveringarna till lagen finns det dock inget hinder för att upprätta ett koncernbokslut för ett affärsverk som avses i 114 § i kommunallagen om affärsverkets direktion har fått befogenhet att använda bestämmande inflytande i en kommuns eller samkommuns dottersamfund. Utöver att bestämmande inflytande överförs till affärsverket förutsätts enligt motiveringarna också att dottersamfundets aktier eller andelar överförs till affärsverkets balansräkning. Ett sådant underkoncernbokslut har karaktären av en intern kalkyl. Om affärsverket upprättar ett sådant underkoncernbeslut, tillämpas på upprättandet bestämmelserna i 114 § i kommunallagen och kommunsektionens allmänna anvisning om upprättande av koncernbokslut. (RP 268/2014)

Bokslutet för en kommuns eller en samkommuns affärsverk undertecknas av direktionens ledamöter och affärsverkets direktör (KomL 120 § 1 mom. 5 punkten). Bokslutet för en affärsverkssamkommun undertecknas av direktionens ledamöter och affärsverkssamkommunens direktör (KomL 113 § 4 mom.).

4.3 Resultaträkning för ett kommunalt affärsverk

Resultaträkningen för en kommuns eller en samkommuns affärsverk och en affärsverkssamkommun upprättas enligt schemat i 20 § i förordningen om de uppgifter som ska tas upp i kommunens bokslut (525/2020) [2021]. I affärsverkets resultaträkning används inte mellanresultatet Årsbidrag som ingår i kommunens resultaträkning. Ett schema för resultaträkningen för en kommuns eller samkommuns affärsverk och

affärsverkssamkommun finns i bilaga 1. Dessutom kan ett affärsverk för budgetjämförelsen upprätta en resultaträkning som ändrats så att den motsvarar resultaträknings-schemat för kommuner och samkommuner.

Omsättning

I omsättningen ingår försäljningsintäkterna från affärsverkets ordinarie verksamhet med avdrag för beviljade rabatter samt mervärdesskatt och andra skatter som baserar sig direkt på beloppet av försäljningen (BokfL 4:1 §).

Till omsättningen räknas både de försäljningsinkomster som erhållits av utomstående och de som erhållits av kommunens eller samkommunens övriga verksamhetsenheter. Enligt vedertaget bruk hänförs alla vederlag som härrör från omsättningstillgångar till omsättningen. Försäljningsinkomsterna bokförs enligt prestationsprincipen som intäkter i bokslutet för den räkenskapsperiod under vilken prestationen har överlåtits. Inkomsten av en prestation som kräver lång framställningstid får tas upp som intäkt på grundval av tillverkningsgraden under de förutsättningar som anges närmare i 5 kap. 4 § i bokföringslagen.

Anslutningsavgifter som inte berättigar till återbäring (både överförbara och icke överförbara) bokförs i omsättningen³. *Bilaga 2* visar behandlingen av anslutningsavgifter i ett affärsverks bokföring.

Omsättningen upptas till nettobelopp. Nettoomsättningen får man genom att från intäkterna från försäljningen av produkter och tjänster som hör till affärsverkets ordinarie verksamhet avdra försäljningens rättelseposter samt mervärdesskatter och övriga skatter som bestäms på basis av omsättningen. Försäljningens rättelseposter är bland annat års-, kassa- och motsvarande rabatter som direkt hänför sig till försäljningen. Kursdifferenser i anslutning till försäljningen behandlas likaså som rättelseposter till försäljningen.

Förändring av lager av färdiga varor och varor under tillverkning

Om affärsverket har lager av färdiga varor till ett betydande belopp, presenteras förändringen i lagren av färdiga varor som en särskild post efter omsättningen i resultaträkningen.

Tillverkning för eget bruk

Om affärsverket i betydande utsträckning idkar tillverkning för eget bruk är det motiverat att visa produktionsvärdet av tillverkningen för eget bruk som en särskild post efter omsättningen i resultaträkningen. I den *allmänna anvisningen om upprättande av resultaträkning för kommuner och samkommuner* finns anvisningar för bokföringen av tillverkning för eget bruk.⁴

3

Kommunsektionens utlåtande 65/2004, även Bokföringsnämndens utlåtande 1650/2001. Bokföringsnämndens utlåtande 1905/2013 om hur anslutningsavgifter för stamnätet ska upptas i bokslutet hos den som ansluter sig till nät.

4

Se Kommunsektionens utlåtande 101/2011 om bokföring av tillverkning av investeringstillgång samt de anknyttande anvisningarna i informationsbladet Kommunalekonomi 4/2011 när en tillgång tillverkas för en annan verksamhet i kommunen och för kommunens eget bruk.

Övriga rörelseintäkter

Till övriga rörelseintäkter räknas inkomster som har samband med affärsverkets produktion av prestationer utan att ingå i denna. De har intjänats inom ramen för den vanliga affärsverksamheten, men har en sekundär betydelse för affärsverket. Intäkter som i regel ska upptas bland övriga rörelseintäkter utgörs av bland annat överlåtelsevinster från försäljning av tillgångar samt försäkringsersättningar som inte är direkt hänförliga, exempelvis ersättningar genom avbrottsförsäkring⁵. Intäkter av myndighetsverksamhet bokförs i resultaträkningen som övriga rörelseintäkter. Om myndighetsverksamheten ingår i affärsverkets ordinarie verksamhet, ska den bokföras i omsättningen och specificeras i noterna. Verksamhetsunderstöd och bidrag från andra än den egna kommunen eller samkommunen, eller i fråga om affärsverkssamkommuner från andra än medlemmar i samkommunen, bokförs bland *Övriga rörelseintäkter*. Om de är väsentliga kan de alternativt upptas som en egen post, *Övriga understöd och bidrag*, i resultaträkningen.

Understöd och bidrag av kommunen/samkommunen

Till ett kommunalt affärsverk kan överföras uppgifter vilkas kostnader inte helt täcks av kundavgifter. Kommunen eller samkommunen eller affärsverkssamkommunens medlem kan bevilja affärsverket stöd eller verksamhetsunderstöd för att täcka kostnaderna för skötseln av en sådan uppgift.

Med stöd som bokförs i resultaträkningen avses ersättning som är bunden till prestationsmängden eller en motsvarande grund som beskriver verksamhetens volym. Stödet kan till exempel vara tariffstöd som betalas till ett trafikverk på basis av trafikprestationsmängden.

Verksamhetsunderstöd kan betalas på basis av en prestationsmotsvarande faktor (exempelvis antalet kunder), enligt någon annan grund eller oberoende av prestationsmängden till exempel för upprätthållande av en trafikrutt som inte kan göras lönsam med biljettintäkter. Verksamhetsunderstöd kan även betalas för kostnader som orsakas av beredskap eller upprätthållande av driftssäkerhet. Stödet eller verksamhetsunderstödet får inte vara större än affärsverkets kostnader för skötseln av uppgiften. Till kostnaderna kan utöver direkta kostnader räknas kapitalkostnader (avskrivningar och ersättning för kapital) samt kostnadsandelen för affärsverkets förvaltning. Från kostnaderna avdras övriga inkomster för skötseln av uppgiften, såsom kundavgifter.

Stöd och verksamhetsbidrag från kommunen ska uppges särskilt i affärsverkets bokslut. Stöd eller verksamhetsbidrag från kommunen eller samkommunen eller affärsverkssamkommunens medlemskommun ska redovisas separat i det kommunala affärsverkets bokslutskalkyler eller i noterna till bokslutet.

Stöd eller verksamhetsbidrag från kommunen eller samkommunen eller affärsverkssamkommunens medlemskommun eller medlemssamkommun upptas som en separat intäktspost före kostnadsposterna under rubriken *Understöd och bidrag från*

5

Se även Kommunsektionens utlåtande 20/1998 om bokföring av rättelseposter för utgifter och inkomster.

kommunen/samkommunen. I denna grupp upptas både stöd på basis av prestationsmängd och övriga verksamhetsbidrag som affärsverket fått av den egna kommunen eller samkommunen eller i fråga om en affärsverkssamkommunen av en medlemskommun eller en medlemssamkommun⁶. Ett understöd upptas under denna rubrik oavsett för vilken kostnadspost det har beviljats. Också en avtalskommun kan ge understöd till ett gemensamt affärsverk enligt värdkommunsmodellen och det upptas då som inkomst bland *Övriga rörelseintäkter* eller, om beloppet är väsentligt, bland *Övriga understöd och bidrag*.

Också med beaktande av bestämmelserna i 79 § i mervärdesskattelagen är det motiverat att i affärsverkets resultaträkning ta upp understöd och bidrag från kommunen eller samkommunen som en separat post⁷.

Finansieringen av ett affärsverks investeringar har behandlats i punkt 5.

Material, förnödenheter och varor

De poster som ingår i kostnadsgruppen *Material, förnödenheter och varor* framgår av den allmänna *anvisningen om upprättande av resultaträkning för kommuner och samkommuner*. Posten *Material, förnödenheter och varor* kan specificeras i *Inköp under räkenskapsperioden* och *Ökning eller minskning av lager* bara om affärsverket enhetligt tillämpar denna metod för alla sina lager.

Köp av tjänster

Köp av tjänster innefattar tjänster som används för produktion av affärsverkets prestationer. Tjänsterna behandlas mer ingående i den *allmänna anvisningen om upprättande av resultaträkning för kommuner och samkommuner*. Benämningen *Köp av tjänster* avviker från *Köpta tjänster* i resultaträkningen enligt bokföringsförordningen och från dess innehåll i och med att ett kommunalt affärsverk köper tjänster både av den egna kommunen eller samkommunen och utifrån och eftersom innehållet för affärsverkens del ska vara förenligt med innehållet i motsvarande post i kommunens eller samkommunens resultaträkning.

Avskrivningar och nedskrivningar

Anvisningar om avskrivningar och nedskrivningar finns i den *allmänna anvisningen om avskrivningar enligt plan för kommuner och samkommuner*.

6

Bokföringsnämnden har gett två utlåtanden (204/1989 och 1255/1994) om hur stöd från offentligrättsliga samfund ska redovisas i bokslut över bolag som bedriver kollektivtrafik. Kilometerstöd och andra motsvarande understöd och bidrag som beviljats för egentlig produktion av prestationer ska enligt utlåtandena bokföras bland Övriga rörelseintäkter.

7

Enligt 79 § i mervärdesskattelagen betraktas ett av verksamheten förorsakat underskott eller ett underskott som uppkommit vid ordnandet av verksamheten och som kommunen har täckt med understöd eller bidrag inte som sådant understöd eller bidrag som direkt anknyter till priset på varan eller tjänsten och som utgör grund för mervärdesskatt, när varan eller tjänsten säljs av en kommun.

Övriga rörelsekostnader

Som övriga rörelsekostnader bokförs bl.a. förluster vid försäljning av bestående aktiva, indirekta skatter såsom avfallsskatt, skogsvårdsavgifter och fastighetsskatt för fastigheter på en annan kommuns område.

Rörelseöverskott (-underskott)

I resultaträkningen för ett kommunalt affärsverk används begreppen *Rörelseöverskott (-underskott)*.

Finansiella intäkter och kostnader

De *finansiella intäkterna* grupperas enligt följande: *Ränteintäkter* och *Övriga finansiella intäkter*. I fråga om behandlingen av ränteintäkter och övriga finansiella intäkter följs den *allmänna anvisningen om upprättande av resultaträkning för kommuner och samkommuner*.

Till ränteintäkterna räknas även räntor för centralkassans och affärsverkets gemensamma samlingskonto samt räntor på lån som beviljats kommunen eller samkommunen eller affärsverkssamkommunens medlem. Om ränteintäkterna från den egna kommunen eller samkommunen eller från affärsverkssamkommunens medlem är väsentliga, kan de redovisas som en egen post, *Ränteintäkter från kommunen/samkommunen*.

Bland Finansiella kostnader upptas räntekostnaderna indelade i *Till kommunen/samkommunen betalda räntekostnader* och *Till övriga betalda räntekostnader*. Räntekostnader som betalats till kommunen eller samkommunen uppkommer på basis av räntor på kommunens eller samkommunens interna lån samt räntor för centralkassans och affärsverkets gemensamma samlingskonto. I en affärsverkssamkommun upptas också räntor på lån från medlemmar separat i posten *Till kommunen/samkommunen betalda räntekostnader*.

Både kommunala affärsverk och affärsverkssamkommuner upptar den ersättning som betalas för grundkapitalet bland finansiella kostnader som en särskild post under rubriken *Ersättning för grundkapital*⁸.

Extraordinära intäkter och kostnader

Till *Överskott (underskott) före extraordinära poster* som kvarstår efter finansiella poster adderas och från beloppet subtraheras *Extraordinära intäkter och kostnader*. På

8

I aktiebolag behandlas ersättningen för eget kapital, det vill säga dividend, som en vinstutdelningspost bland eget kapital. Det är motiverat att behandla ersättningen för kapital som en kommun eller samkommun placerat i affärsverksamhet som en finansiell post, inte som vinstutdelning, eftersom

– indelningen av en kapitalplacering i internt lån av kommunen eller samkommunen eller lån av medlemmar i en affärsverkssamkommun och grundkapital är en avvägningsfråga. Karaktären på ersättningen för placerat kapital är inte beroende av hur kapitalplaceringen har upptagits i affärsverkets balansräkning.

– en ersättning för grundkapitalet, liksom räntan på ett internt lån eller räntan på ett lån från en medlemskommun/-samkommun behandlas oavsett resultatet som en kostnadspost. Det gör prissättningen mer förutsägbar och tillförlitlig, vilket är nödvändigt särskilt i sådan kommunal verksamhet där en ledande marknadsposition innehas eller där ingen konkurrens förekommer.

motsvarande sätt betraktas kostnader och intäkter för en kommuns affärsverk som extraordinära i enlighet med den definition som ingår i den *allmänna anvisningen om upprättande av resultaträkning för kommuner och samkommuner*.

Ökning eller minskning av avskrivningsdifferens

I bokföringen för ett kommunalt affärsverk hänger en avskrivningsdifferens i regel samman med upplösning av en investeringsreserv eller investeringsfond men, inom ramen för affärsverksamheten, även med differensen mellan avskrivningar enligt plan och de avskrivningar som tillåts i beskattningen⁹. Utförligare information om

avskrivningsdifferenser finns i de *allmänna anvisningarna om upprättande av resultaträkning* respektive *balansräkning för kommuner och samkommuner*.

Förändringar i reserver

I samband med budgeten och bokslutet kan fullmäktige eller affärsverkssamkommunens samkommunsstämma besluta att en del av affärsverkets resultat överförs till reserver med tanke på kommande utgifter. Enligt bokföringslagen får överföring göras till investeringsreserver, driftsreserver och andra sådana skattemässiga reserver göras i bokslutet (BokfL 5:15 §).

Utifrån det resultat som kommunens eller samkommunens affärsverk redovisar för räkenskapsperioden kan man också göra andra reserver utöver de skattemässiga reserverna. En sådan reserv kan vara en investeringsreserv till högst beloppet på kommunens eller samkommunens överskottsposter från affärsverkets positiva resultat. I överskottsposter inräknas över- eller underskott i kommunens eller samkommunens räkenskapsperiod och föregående räkenskapsperioders över- eller underskott och kommunens eller samkommunens egna fonder. En kommuns eller samkommuns uppskrivningsfond räknas inte som en överskottspost, eftersom behandlingen av fondens medel som överskott skulle innebära att uppskattade, men tillsvidare icke-realiserade överlåtelsevinster överförs till reserver.

I en affärsverkssamkommun kan en investeringsreserv göras från beloppet av räkenskapsperiodens resultat för ett bestämt projekt som finns upptaget i investeringsplanen. Till övriga delar iaktas i fråga om förutsättningarna för överföring till investeringsreserv och upplösning av den 11 kap. i kommunsektionens *allmänna anvisning om upprättande av resultaträkning för kommuner och samkommuner*. Användningen av reserver behandlas med resultatpåverkan.

9

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. Sålunda kan den bokföringsskyldige, då de maximala avskrivningarna enligt NSL är större än avskrivningarna enligt plan, bokföra avskrivningar som överskrider planen. De bokslutsdispositioner som då uppstår redovisas som avskrivningsdifferens i balansräkningen. Bokföring av en sådan avskrivningsdifferens kan bli befogad för kommunal affärsverksamhet som medfört inkomstskatteskyldighet 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 används för ett allmänt eller allmännyttigt ändamål (ISkL 21.4 §). Bokföring av en avskrivningsdifferens kan bli befogad också för en samkommuns affärsverksamhet som medfört inkomstskatteskyldighet eller för fastigheter som samkommunen äger och som inte används för ett allmännyttigt ändamål.

I kommunens eller samkommunens affärs- och näringsverksamhet som omfattas av inkomstskatt tillämpas näringskattelagens¹⁰ bestämmelser om skattemässiga reserver.

Förändringar i fonder

Fondavsättning kan komma i fråga även i ett kommunalt affärsverk. I en affärsverkssamkommun är det främst en investeringsfond och skadefond och i en kommun eller samkommuns affärsverk en skadefond. Om en frivillig egen fond har bildats hos ett affärsverk, upptas en eventuell förändring av fondens kapital som en

särskild post i resultaträkningen efter förändringar i reserver på samma sätt som i resultaträkningen för en kommun eller en samkommun. Av räkenskapsperiodens resultat

för en kommun eller en samkommuns affärsverk kan en frivillig överföring till en fond göras högst till beloppet av kommunens eller samkommunens överskottsposter. I en affärsverkssamkommun kan ökningarna av reserver och fonder i regel göras högst till beloppet av det överskott som räkenskapsperiodens resultat uppvisar¹¹.

Inkomstskatt

Skattskyldighet kan uppkomma för näringsverksamhet som en kommun driver på en annan kommuns område (t.ex. kommunens vatten- och värmeverks verksamhet utanför den egna kommunens område) eller för fastigheter som kommunen äger på en annan kommuns område och som inte används för allmännyttiga ändamål (ISkL 21 § 4 mom.). Också en samkommun (en samkommuns affärsverk eller en affärsverkssamkommun) kan bli inkomstskatteskyldig för sin näringsverksamhet eller för fastigheter den äger.¹²

I resultaträkningen för en kommun eller samkommuns affärsverk eller för en affärsverkssamkommun upptas inkomstskatter i första hand efter bokslutsdispositionerna som en post, *Inkomstskatt*.

Räkenskapsperiodens överskott (underskott)

Affärsverkets resultat efter överföringar till reserver och fonder samt bokföring av avskrivningsdifferenser och inkomstskatt.

10

Lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet 24.6.1968/360, kap. 4, Avdragbara reserver

11

I kommunsektionens *allmänna anvisning om upprättande av resultaträkning för kommuner och samkommuner* ges närmare anvisningar för behandlingen av räkenskapsperiodens resultat.

12

Skattefrihetsstadganden för kommuner kunde inte tillämpas på en samkommun, utan samkommunen ansågs skattskyldig för alla inkomster av näringsverksamhet och för fastighetsinkomster till kommun och församling. I beslutet togs inte ställning till vilken verksamhet hos samkommunen som skulle beskattas som näringsverksamhet eller vad som avses med allmänt eller allmännyttigt bruk av en fastighet i kommunens verksamhet. (HFD 1.12.2005/3210)

4.4 Balansräkning för ett kommunalt affärsverk

Utöver denna allmänna anvisning tillämpas vid upprättande av balansräkning för ett kommunalt affärsverk den allmänna anvisningen om upprättande av balansräkning för kommuner och samkommuner. Innehållet i balansposterna behandlas i denna allmänna anvisning endast i fråga om särdrag för affärsverk och till de delar som särskilda anvisningar behövs. I övrigt hänvisas till den *allmänna anvisningen om upprättande av balansräkning*.

Bestående aktiva

Definitioner och grupperingar av balansräkningens bestående aktiva samt bestämningen och periodisering av anskaffningsutgifter behandlas i den *allmänna anvisningen om upprättande av balansräkning för kommuner och samkommuner* och i den *allmänna anvisningen om avskrivningar enligt plan*.

När en kommuns eller samkommuns affärsverk anskaffar en materiell eller immateriell tillgång bland bestående aktiva från en annan verksamhetsenhet i kommunen, behandlas denna interna anskaffningsutgift i affärsverkets bokföring och balansräkning på samma sätt som kommunens externa anskaffningsutgifter.¹³ För kommunens eller samkommunens bokslut bör den interna anskaffningsutgiften dock specificeras så att väsentliga internvinster kan elimineras. Internvinster elimineras vid upprättande av balansräkning för kommunen eller samkommunen mot de poster i balansräkning där de ingår samt mot eget kapital. Förändringen i internvinster elimineras mot räkenskapsperiodens resultat. Oväsentliga internvinster behöver inte elimineras.

En investering finansieras antingen genom en ökning av grundkapitalet, genom ett internt lån inom kommunen eller samkommunen eller genom ett externt lån. Finansieringen av en ansvarskommun sker i allmänhet i form av en kapitalplacering i affärsverket. Investeringsunderstöd till affärsverket bokförs i affärsverket som finansieringsandel för investeringen i form av minskning av anskaffningsutgiften, i en ansvarskommun i den post bland bestående aktiva som beskriver investeringens natur och i en annan avtalskommun eller avtalssamkommun bland övriga utgifter med lång verkningstid.

Särskilt i värdkommunsmodellen kan det vara motiverat att bokföra kommunens interna finansiering som investeringsunderstöd för att trygga jämlika prissättningsgrunder för ansvarskommunen och de övriga avtalskommunerna, då de övriga kommuner som använder tjänsterna inte kan göra grundkapitalplaceringar i affärsverket. Finansieringsandelen elimineras i kommunens eller samkommunens bokslut som en intern post i sammanställningen av finansieringsanalyserna. I *bilaga 7* ges exempel på bokföringen av interna finansieringsstöd.

Medlemmarna i en affärsverkssamkommun kan finansiera investeringar antingen genom en ökning av grundkapitalet eller fondkapitalet, genom lån eller genom finansieringsandelar för investeringarna.

13

Se Kommunsektionens utlåtande 101/2011 om bokföring av tillverkning av investeringstillgång samt de anknyttande anvisningarna i informationsbladet Kommunalekonomi 4/2011 när en tillgång tillverkas för en annan verksamhet i kommunen och för kommunens eget bruk.

Behandlingen av verksamhetsunderstöd och -bidrag, investeringsunderstöd, kapitalplaceringar och anslutningsavgifter för ett affärsverk klarläggs i tabellen i *bilaga 2*.

Förvaltade medel

Förvaltade medel och motsvarande kapital uppstår av de förmedlingsuppdrag och andra uppdrag som affärsverket har hand om. Grupperingarna av förvaltade medel i balansräkningen behandlas i den *allmänna anvisningen om upprättande av balansräkning för kommuner och samkommuner*.

Rörliga aktiva

Finansieringstillgångar

Ett kommunalt affärsverks finansieringstillgångar grupperas enligt den *allmänna anvisningen om upprättande av balansräkning för kommuner och samkommuner*. Om affärsverket har interna fordringar på kommunen eller samkommunen upptas de som en egen post, *Fordringar på kommunen/samkommunen*, bland lång- eller kortfristiga fordringar enligt sin karaktär. Posten innehåller alla fordringar på den egna kommunen eller samkommunen vilka hör till lång- eller kortfristiga fordringar. I stället för eller utöver affärsverkets egna penningkonton kan man använda ett samlingskonto för affärsverket och centralkassan, vilket upptas i balansgruppen *Fordringar på kommunen/samkommunen*. För en affärsverkssamkommun specificeras inte fordringar på samkommunens medlemskommuner eller samkommuner, utan dessa upptas enligt sin karaktär bland fordringsposterna i balansräkningen.

Eget kapital

Ett kommunalt affärsverks eget kapital består av grundkapitalet, uppskrivningsfondens kapital samt övriga poster bland eget kapital. Det egna kapitalet i en kommuns eller en samkommuns affärsverk utgör en del av kommunens eller samkommunens eget kapital. I kommunens eller samkommunens bokslut sammanförs posterna bland affärsverkets eget kapital med motsvarande poster i kommunens eller samkommunens eget kapital.

Det egna kapitalet grupperas i enlighet med den *allmänna anvisningen om upprättande av balansräkning för kommuner och samkommuner*.

Grundkapital

Grundkapitalet är kommunens eller samkommunens placering i eget kapital, för vilket affärsverket betalar ersättning.

Då ett affärsverk grundas antecknas det kapital motsvarande nettotillgångar som kommunen eller samkommunen överför till affärsverket som *grundkapital*. Nettotillgångarna beräknas då ett affärsverk grundas genom att från de medel som överförts till affärsverket dras av affärsverkets överförda skulder och avsättningar. En del av det kapital som överförs kan även antecknas som långfristigt lån från kommunen eller samkommunen. I en kommuns eller en samkommuns affärsverk kan grundkapitalet utgöras endast av kapital som investerats av den kommun som driver affärsverket (den s.k. värdkommunen). Övriga avtalskommuners långfristiga kapitalinvesteringar ska i den

så kallade *vårdkommunens affärsverk* behandlas som investering i främmande kapital. Så bör man förfara, eftersom det i kommunallagen inte finns någon bestämmelse om en kommuns ställning som ägare i en annan kommun. (RP 263/2006 rd.)

Grundkapitalet för en kommuns eller samkommuns affärsverk bör vara lika stort som grundkapitalandelen i aktier och andelar bland bestående aktiva i kommunens eller samkommunens delbalansräkning¹⁴.

I en affärsverkssamkommun är grundkapitalet fördelat på medlemsandelar. Affärsverkssamkommunen ska ha ett grundkapital, på basis av vilket medlemskommunernas andelar kan fastställas. Medlemsandelen behövs som prestationsgrund för grundkapitalersättningen, då en affärsverkssamkommun sammanställs med en medlemskommuns koncernbokslut, då en medlems andel av en affärsverkssamkommuns nettotillgångar bedöms, då en medlem träder ut ur affärsverkssamkommunen eller då affärsverkssamkommunen avvecklas. Medlemsandelen kan även tillämpas vid den fördelning av finansieringsansvaret på medlemskommunerna som avses i 117 § i kommunallagen. Uppdelningen av grundkapitalet i medlemsandelar hindrar dock inte medlemmarna från att komma överens om att någon annan grund än medlemsandelen av grundkapitalet ska användas vid fastställandet av ersättningar, andelar och ansvar.

Grundkapitalet är en kapitalplacering av bestående natur som kommunen, samkommunen eller affärsverkssamkommunens medlem gjort i affärsverket. I en kommuns eller samkommuns affärsverk utgör en ökning av grundkapitalet en intern affärstransaktion inom kommunen eller samkommunen, och den behandlas som kapitalfinansiering i affärsverkets bokföring. Ersättningen för grundkapitalet behandlas i affärsverkets bokföring som en finansiell kostnad och i kommunens eller samkommunens bokföring som en finansiell intäkt. Förändringar i grundkapitalet för en affärsverkssamkommun behandlas i bokföringen på samma sätt som i övriga samkommuner.

Övriga egna fonder

När det gäller övriga egna fonder kan en skadefond komma i fråga i en kommuns eller samkommuns affärsverk. I en affärsverkssamkommun kan utöver en skadefond även bildas en investeringsfond, till vilken kan hänföras sådana av medlemskommunerna eller medlemskommunerna gjorda kapitalplaceringar av bestående natur som inte bokförs som grundkapital, men som ändå fastställs per medlem. (RP 263/2006).

Överskott (underskott) från tidigare räkenskapsperioder

Beslut om överföring av överskott från tidigare räkenskapsperioder till affärsverkets grundkapital eller till någon fond fattas av fullmäktige eller samkommunsstämman. Affärsverkets överskott kan även överföras till en avtalskommun, medlemskommun eller medlemskommun. I en kommuns eller samkommuns affärsverk fattas beslutet om en sådan överföring av fullmäktige eller samkommunsstämman. I en affärsverkssamkommun ska överföring av överskott till medlemskommuner och medlemskommuner avtalas i grundavtalet eller genom ett separat avtal mellan

14

Med delbalansräkning avses kommunens eller samkommunens balansräkning utan affärsverkets balansräkning.

medlemskommunerna och medlemssamkommunerna. Samkommunsstämman beslutar om avtalsbaserade överföringar. Alla ovan nämnda överföringar görs som transaktioner under den räkenskapsperiod som följer på bokslutsåret från affärsverkets överskott från tidigare räkenskapsperioder mot ett penning- eller samlingskonto och till den post bland kommunens eller samkommunens eget kapital som fullmäktige eller samkommunsstämman bestämt.

Räkenskapsperiodens överskott (underskott)

Räkenskapsperiodens överskott/underskott upptas, efter reserver och eventuella överföringar till fonder, som en separat post bland eget kapital. Räkenskapsperiodens underskott upptas som en avdragspost i gruppen eget kapital, och kan alltså inte redovisas bland aktiva i balansräkningen.

Täckande av underskott

Bestämmelsen om täckande av underskott enligt 110 § 3 mom. i kommunallagen binder kommunen eller samkommunen i sin helhet och affärsverkets ekonomi balanseras som en del av täckandet av kommunens eller samkommunens underskott. En tillräcklig intern finansiering säkras i första hand genom korrekt prissättning och vid behov genom understöd och bidrag till affärsverket.

I en affärsverkssamkommun kan samkommunsstämman, om inte något annat överenskommit i grundavtalet, besluta om att täcka ett underskott med grundkapital och med verksamhetsbidrag som betalats av en medlemskommun då fördelningsgrunden är medlemskommunernas andelar i grundkapitalet. Om man har avtalat om att fördelningsgrunden för täckande av underskott baseras på användningen av tjänster, ska underskottet täckas med ökade försäljningsinkomster genom en justering av prissättningen för prestationerna.¹⁵

Avskrivningsdifferens

Avskrivningsdifferens uppkommer då ett affärsverk bokför avskrivningar utöver plan. Bokföring av en avskrivningsdifferens kan komma i fråga då anskaffningsutgiften för en investering har täckts med en reserv. I affärsverksamheten är det möjligt att bokföra avskrivningsdifferens även på basis av skillnaden mellan avskrivningar enligt plan och de avskrivningar som tillåts i beskattningen¹⁶. För behandlingen av avskrivnings-

15
Kommunsektionens utlåtande 36/26.10.1998.

16
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. Sålunda kan den bokföringsskyldige, då de maximala avskrivningarna enligt NSL är större än avskrivningarna enligt plan, bokföra avskrivningar som överskrider planen. De bokslutsdispositioner som då uppstår redovisas som avskrivningsdifferens i balansräkningen. Bokföring av en sådan avskrivningsdifferens kan bli befogad för kommunal affärsverksamhet som medfört inkomstskatteskyldighet 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 används för ett allmänt eller allmännyttigt ändamål (ISkL 21.4 §). Bokföring av en avskrivningsdifferens kan bli befogad också för en samkommuns affärsverksamhet som medfört inkomstskatteskyldighet eller för fastigheter som samkommunen äger och som inte används för ett allmännyttigt ändamål.

differenser redogörs närmare i den *allmänna anvisningen om avskrivningar enligt plan för kommuner och samkommuner*.

Reserver

Reserver och förutsättningarna för reserver hos ett kommunalt affärsverk har behandlats ovan i kapitlet om resultaträkningen under rubriken *Förändringar i reserver*.

Förvaltad kapital

Förvaltad kapital består av förmedlingsuppdrag och andra uppdrag som affärsverket sköter. Grupperingarna av förvaltad kapital i balansräkningen behandlas i den *allmänna anvisningen om upprättande av balansräkning för kommuner och samkommuner*.

Främmande kapital

I grupperingen av långfristigt och kortfristigt främmande kapital i ett affärsverk tillämpas grupperingsreglerna enligt den *allmänna anvisningen om upprättande av balansräkning för kommuner och samkommuner*. För eliminering av interna lån används posten *Lån från kommunen/samkommunen* för räntebelagda lån och posten *Räntefria lån från kommunen/samkommunen* för räntefria skulder.

Amorteringar på långfristiga lån som förfaller till betalning följande år överförs i bokslutet från långfristigt främmande kapital till kortfristigt främmande kapital. Om centralkassans och affärsverkets gemensamma samlingskonto visar en skuld till kommunen eller samkommunen, behandlas skulden i balansräkningen som en kortfristig skuld till kommunen eller samkommunen.

4.5 Finansieringsanalys för ett kommunalt affärsverk

4.5.1 Finansieringsanalysens struktur och registreringsgrund

Finansieringsanalysen för en kommuns eller en samkommuns affärsverk och en affärsverkssamkommun upprättas enligt schemat i 21 § i förordningen om de uppgifter som ska tas upp i kommunens bokslut (525/2020) [2021]. [2021] Finansieringsanalysen för ett kommunalt affärsverk presenteras i form av en så kallad kassaflödesanalys, som utvisar *Verksamhetens kassaflöde*, *Investeringarnas kassaflöde* och *Finansieringens kassaflöde*. Det totala beloppet av förändringen i *Verksamhetens kassaflöde*, *Investeringarnas kassaflöde* och *Finansieringens kassaflöde* motsvarar förändringen av likvida medel enligt balansräkningen.

Finansieringsanalysen för ett kommunalt affärsverk upprättas enligt prestationsprincipen.

Vid upprättandet av finansieringsanalysen ska den *allmänna anvisningen om upprättande av finansieringsanalys för kommuner och samkommuner* följas. Innehållet i posterna i finansieringsanalysen behandlas i denna allmänna anvisning endast i fråga om särdrag för affärsverk och till de delar som särskilda anvisningar behövs. I övrigt hänvisas till den *allmänna anvisningen*.

I *bilaga 4* till denna anvisning finns en mall för finansieringsanalys för ett kommunalt affärsverk.

4.5.2 Finansieringsanalysens innehåll

Verksamhetens kassaflöde

De poster som ingår i affärsverkets internt tillförda medel, *Verksamhetens kassaflöde*, är rörelseöverskott (eller rörelseunderskott), avskrivningar och nedskrivningar, finansiella intäkter och kostnader, extraordinära poster samt inkomstskatt.

Rörelseöverskottet kan innehålla poster som påverkar beräkningen av de övriga uppgifterna i finansieringsanalysen. Rörelseöverskott direkt från resultaträkningen och rättelser till rörelseöverskottet redovisas på raden *Rättelseposter till internt tillförda medel*. Rättelseposter är bland annat vinster på försäljning av tillgångar bland bestående aktiva, om försäljningsvinsterna upptagits som övriga rörelseintäkter, samt förluster vid försäljning av tillgångar bland bestående aktiva, om förlusterna upptagits som övriga rörelsekostnader.

Investeringarnas kassaflöde

I finansieringsanalysen avses med investeringsutgifter de medel som under räkenskapsåret använts för tillgångar som aktiverats i bestående aktiva. Investeringsutgifter och finansieringsandelar för dem samt inkomster från försäljning av tillgångar bland bestående aktiva upptas i finansieringsanalysen till bruttobelopp och enligt prestationsprincipen. Närmare anvisningar ges i den *allmänna anvisningen om upprättande av finansieringsanalys för kommuner och samkommuner*.

Finansieringens kassaflöde

Förändringar i utlåningen

De förändringar som ett affärsverk upptar inom denna post är i regel endast förändringar i återbärbara anslutningsavgifter som ingår i posten *Övriga fordringar*.

Förändringar i lånebeståndet

Här upptas ökningar och minskningar av lång- och kortfristiga lån. I fråga om förändringar i lånestocken tillämpas den *allmänna anvisningen om upprättande av finansieringsanalys för kommuner och samkommuner*, förutom att affärsverket i sin finansieringsanalys beträffande ökningar och minskningar av långfristiga lån och förändringar i kortfristiga lån redovisar lån från kommunen och övriga lån separat.

I fråga om beaktande av valutakursändringar för lång- och kortfristiga fordringar i finansieringsanalysen tillämpas anvisningarna i den *allmänna anvisningen om upprättande av finansieringsanalys för kommuner och samkommuner*.

Förändringar i eget kapital

När det egna kapitalet ökar är det fråga om en kapitalplacering från kommunen, samkommunen eller en medlem i affärsverkssamkommunen till affärsverket (i en affärsverkssamkommun i regel samkommunsandel, i undantagsfall en kapitalandel av bestående karaktär som definierats medlemsvis, till exempel en placeringsfondsandel)

och när det egna kapitalet minskar är det fråga om en återbetalning av kapital till kommunen. En placering i form av eget kapital kan bestå av en ökning av grundkapitalet eller en tilläggsplacering inom övrigt eget kapital.

Om affärsverkets överskott från tidigare räkenskapsperioder enligt fullmäktiges beslut har överförts till kommunens eller samkommunens eget kapital, eller på basis av beslut av affärsverkssamkommunens samkommunfullmäktige återbetalats till medlemmarna, upptas överföringen som en egen post i affärsverkets finansieringsanalys efter posten *Förändringar i eget kapital, som Återbetalning av överskott till kommunen/samkommunen*.

Övriga förändringar i likviditeten

Förändring av förvaltade medel och förvaltad kapital

Statens uppdrag, förvaltade EU-stöd och övriga förvaltade medel visar beloppet för medel som kommunen ombesörjer medan förvaltad kapital visar de skulder (ansvar) för vilka kommunen ansvarar gentemot uppdragsgivarna.

Förändring av fordringar

De förändringar i långfristiga och kortfristiga fordringar som upptagits i gruppen fordringar bland rörliga aktiva, redovisas uppdelade på *Förändring av fordringar på kommunen/samkommunen* och *Förändring av fordringar på övriga*.

Förändring av räntefria skulder

Som räntefria skulder behandlas erhållna förskott, leverantörsskulder, övriga skulder och resultatregleringar. Eftersom långfristiga skulder är sällsynta inom denna grupp har de slagits ihop med de kortfristiga skulderna.

I denna post upptas också förändringar i återbärbara anslutningsavgifter. Om anslutningsavgifterna uppgår till ett betydande belopp kan de tas upp som en egen post.

4.5.3 Finansieringsanalysens noggrannhet

Anvisningar om hur detaljerad finansieringsanalysen ska vara ges i den *allmänna anvisningen om upprättande av finansieringsanalys för kommuner och samkommuner*.

4.6 Noter och balansspecifikationer till ett kommunalt affärsverks bokslut

Bokslutet och verksamhetsberättelsen ska bekräftas med specifikationer till balansräkningen (BokfL 3:13.1 §).

Bokslutsnoter ska, om grunden inte annars är uppenbar, baseras på verifikation av innehållet (*verifikation till noter*). Sambandet mellan noten och verifikationen måste kunna konstateras utan svårighet. (BokfL 2:5b §)

De noter som kompletterar resultat- och balansräkningen för kommunens affärsverk presenteras i samband med noterna till kommunens bokslut. Det rekommenderas

emellertid att affärsverket också i sitt eget bokslut separat lägger fram de noter som gäller affärsverket. Noterna och specifikationerna upprättas med tillämpning av den *allmänna anvisningen om noter till bokslutet för kommuner och samkommuner*.

Affärsverkets balansspecifikationer ingår i de balansspecifikationer som verifierar kommunens bokslut. Det rekommenderas att affärsverkets balansspecifikationer uppställs som en särskild helhet. Innehållet i balansspecifikationerna har behandlats i detalj i den *allmänna anvisningen om upprättande av balansräkning för kommuner och samkommuner*.

5 Affärsverket i kommunens eller samkommunens bokslut

I bokslutet sammanställs affärsverkets och kommunens övriga uppgifter rad för rad. Sammanställningen kan göras antingen i huvudbokföringen, eller om affärsverkets bokföring sker i ett separat bokföringssystem, som en särskild sammanställning med egna bokföringsposter. Poster mellan affärsverket och andra verksamhetsenheter i kommunen elimineras i bokslutet. Sammanställningsdokumenten utgör en del av kommunens bokföringsmaterial.

Sammanställning av resultaträkningen

I bokslutet sammanställs affärsverkets resultaträkning med kommunens resultaträkning rad för rad. Före sammanställningen elimineras kommunens interna poster i omsättningen, övriga intäktsposter, kostnadsposter, finansiella poster och extraordinära poster. Sammanställningen av resultaträkningen behandlas mer ingående i exemplet i *bilaga 6*.

Sammanställning av balansräkningen

Affärsverkets balansräkning sammanställs med posterna i kommunens balansräkning rad för rad. Före sammanställningen elimineras kommunens interna fordringar och skulder samt internt innehav. Poster som ska elimineras är också väsentliga internvinster som bokförts bland bestående aktiva och omsättningstillgångar. I kommunens balansräkning ingår affärsverkets grundkapital i grundkapitalet. Sammanställningen av balansräkningen behandlas mer ingående i exemplet i *bilaga 6*.

Sammanställning av finansieringsanalysen

Affärsverkets finansieringsanalys sammanställs rad för rad med kommunens finansieringsanalys som omfattar kommunens hela ekonomi. Före sammanställningen elimineras finansieringstransaktionerna mellan centralkassan och affärsverket, såsom ömsesidig utlåning och amorteringar på den, samt ökningarna och minskningarna av grundkapitalet. Sammanställningen av finansieringsanalysen behandlas mer ingående i exemplet i *bilaga 6*.

Affärsverket i kommunens eller samkommunens tablå över budgetutfallet

Enligt 14 § i kommunallagen godkänner fullmäktige de mål för verksamheten och ekonomin som ska ställas upp för kommunens affärsverk. I bokslutet redovisar

kommunen målutfallet. Innehållet i tablåerna över budgetutfallet beskrivs närmare i bokföringsnämndens allmänna anvisning *Upprättande av bokslut och verksamhetsberättelse för kommuner och samkommuner*.

6 Verksamhetsberättelse för ett kommunalt affärsverk

Verksamhetsberättelsen för en kommuns eller samkommuns affärsverk samt för en affärsverkssamkommun upprättas i tillämpliga delar enligt den allmänna anvisningen om upprättande av bokslut och verksamhetsberättelse för kommuner och samkommuner.

Verksamhetsberättelsen är en del av affärsverkets bokslut. I verksamhetsberättelsen redogörs för hur de mål som satts i budgeten uppfyllts under räkenskapsperioden. I verksamhetsberättelsen ska också ges uppgifter om sådana väsentliga omständigheter förknippade med affärsverkets verksamhet och ekonomi vilka inte redovisas i resultat- eller balansräkningen eller finansieringsanalysen. Till sådana omständigheter hör åtminstone en uppskattning av den sannolika kommande utvecklingen samt uppgifter om hur den interna kontrollen och riskhanteringen är ordnad och om de centrala slutsatserna. En kort beskrivning av affärsverkets verksamhet får också gärna ingå i verksamhetsberättelsen.

Verksamhetsberättelsen ska innehålla ett förslag till behandling av räkenskapsperiodens resultat. Med räkenskapsperiodens resultat avses då räkenskapsperiodens överskott eller underskott före överföringar till reserver. Fullmäktige eller samkommunsstämman fattar beslut om behandlingen av resultatet i samband med godkännandet av bokslutet.

7 Kalkylmässig balansenhet

En kalkylmässig finansiell uppdelning är möjlig eftersom ingen detaljerad lösning föreskrivs i speciallagstiftningen. I praktiken avviker en kalkylmässig balansenhet från affärsverket och en bokföringsmässig balansenhet i det att alla poster inte hänförs till enheten exakt. En kalkylmässig finansiell uppdelning kan göras i kommunens bokföring till exempel med motpartskoder utan att man bildar någon separat bokföringsenhet som vid kontoöppningen skulle skiljas åt från kommunens övriga bokföring och som i bokslutet skulle sammanställas med den övriga bokföringen.

Vid bokslutet upprättas resultat- och balansräkningar för en kalkylmässigt åtskild affärsverksamhet. Dessutom kan man upprätta en finansieringsanalys som visar vilken effekt affärsverksamheten har för kommunens internt tillförda medel och investeringar.

Resultaträkningen och balansräkningen för den åtskilda verksamheten ska kunna härledas från bokföringen. Vid kalkylmässig avskiljning kan utgiftsposter redovisas i resultaträkningen enligt kalkylmässiga principer. De ska dock grunda sig på realiserade utgifter i kommunen.

Utgifter och inkomster bokförs enligt orsaksprincipen på den uppgift, tjänst, det projekt eller den produkt som förorsakat dem. Orsaksprincipen tillämpas också vid inpassningen av tillgångs- och kapitalposterna i balansräkningen eller vid beräkningen av kapitalkostnaden eller -avkastningen. Vid en åtskild affärsverksamhet verkställs

orsaksprincipen så att särintäkterna och -kostnaderna inpassas utifrån extern eller intern fakturering som grundar sig på överlåtelsen av prestationen.

En kostnadspost kan också vara gemensam med en annan verksamhet i kommunen. Gemensamma kostnader är till exempel personalutgifterna inom centralförvaltningen, hyror för lokaler, IT-utgifter samt utgifter för fakturering och bokföring. Vid fördelningen av dessa kostnader tillämpas en kalkylmässig fördelningsgrund.¹⁷ De fördelningsgrunder som tillämpas bör fastställas i detalj och de läggs fram i noterna till bokslutet.

Resultaträkningen, finansieringsanalysen och balansräkningen för en kalkylmässigt åtskild enhet upprättas enligt tillämpliga delar av den allmänna anvisningar för kommunala affärsverk. Scheman för en kalkylmässigt åtskild enhet finns i bilaga 8.

Kalkylmässig resultaträkning

En kalkylmässig resultaträkning upprättas enligt tillämpliga delar av den allmänna anvisningen om kommunala affärsverk. Schemat för en kalkylmässig resultaträkning motsvarar för övrigt resultaträkningsschemat för ett kommunalt affärsverk, men understöd och bidrag från kommunen/samkommunen liksom räntekostnader som betalats till kommunen/samkommunen har tagits bort¹⁸. Ersättning för restkapital redovisas som finansiell kostnad. För övrigt motsvarar innehållet i resultaträkningens poster det som sagts tidigare i denna anvisning. Fondavsättning i stället för reserver kommer dock i fråga bara i exceptionella situationer. Om en frivillig egen fond har bildats för affärsverksamheten, upptas en eventuell förändring av fondens kapital som en särskild post i resultaträkningen efter förändringar i reserver på samma sätt som i resultaträkningen för en kommun eller en samkommun.

Kalkylmässig balansräkning

En kalkylmässigt åtskild resultaträkning upprättas enligt tillämpliga delar av den allmänna anvisningen om kommunala affärsverk. Schemat för en kalkylmässig balansräkning motsvarar för övrigt balansschemat för ett kommunalt affärsverk förutom att det saknar *lång- och kortfristiga fordringar på kommunen, grundkapitalet, kort- och långfristiga skulder till kommunen*. Nämda poster kan inte finnas i en kalkylmässigt åtskild balansräkning.

Om det finns balansposter i balansschemat för affärsverk som inte kan hänföras till den kalkylmässigt åtskilda verksamheten, ska dessa lämnas bort med undantag för rubrikraderna. Typiska poster av det här slaget är till exempel placeringar bland bestående aktiva, finansiella värdepapper bland rörliga aktiva samt förvaltade medel och kapital.

17

Se till exempel Kommunsektionens utlåtande 112 om hur ändringarna i lagen om vattentjänster inverkar på de kommunala vattentjänstverkens bokföring och bokslut, Kommunallag 410/2015, RP 268/2014, Riktlinjer för marknadsmässig prissättning – praktiska bedömningsprinciper, Konkurrens- och konsumentverket 2017, Handbok för automatiserad ekonomisk rapportering i kommuner och samkommuner AURA [2021]

18

Raderna kan läggas till i resultaträkningen efter behov.

Om bestående aktiva överförs till affärsverksamheten från en annan uppgift i kommunen ska den interna anskaffningsutgiften specificeras så att väsentliga internvinster kan elimineras.

I stället för grundkapitalet redovisas *restkapitalet* i balansräkningen. Restkapitalet bildas genom att man från affärsverksamhetens tillgångs- och fordringsposter drar av poster bland främmande kapital, reserver och övriga poster bland eget kapital. Balanskontinuiteten blir inte verklighet på samma sätt som vid bokföringsmässig avskiljning eftersom beloppet av restkapitalet till följd av förändringarna i de övriga balansposterna varierar år för år. Vid kalkylmässig avskiljning ersätter restkapitalet förutom grundkapitalet också interna fordringar och skulder samt samlingskontot.

Överskott/underskott från föregående räkenskapsperioder redovisas separat som en egen post bland eget kapital¹⁹.

Räkenskapsperiodens överskott/underskott upptas, efter reserver och eventuella överföringar till fonder, som en separat post bland eget kapital.

Kalkylmässig finansieringsanalys

Vid kalkylmässig avskiljning är det inte obligatoriskt att upprätta en finansieringsanalys. Men med tanke på tilläggsinformationen och avstämningen är det motiverat att upprätta en sådan. Eftersom finansieringsanalysen upprättas utifrån resultat- och balansräkningarna kan man vid upprättandet av den kontrollera att resultat- och balansräkningarna har härletts korrekt från bokföringen.

Vid upprättandet av en kalkylmässig finansieringsanalys iaktas tillämpliga delar av schemat för finansieringsanalys i den allmänna anvisningen om affärsverk. Det kalkylmässiga schemat har inga rader för interna lån och fordringar, inte heller för placeringar i grundkapitalet eller förändringar i eget kapital.

8 Ändringar i sättet att avskilja ett affärsverk och nedläggning av ett affärsverk

Nedläggning av ett affärsverk

Beslut om nedläggning av en kommuns eller samkommuns affärsverk fattas på samma sätt som vid grundandet av ett affärsverk. Om kommunens affärsverk upphör före räkenskapsperiodens utgång, ska ett särskilt bokslut läggas fram i kommunens bokslut. Utifrån det särskilda bokslutet fås uppgifter om affärsverkets inkomster och utgifter till kommunens bokslut. Affärsverkets effekt på kommunens resultat ska beskrivas och ändringar i organiseringen av verksamheten konstateras i kommunens verksamhetsberättelse och i noterna.

19

Om över-/underskottet från föregående räkenskapsperioder inte kan utredas ända tillbaka till början av verksamheten är det bra att redovisa över-/underskottet åtminstone från de fem föregående boksluten.

Balansräkningen för det affärsverk som läggs ned sammanställs med kommunens eller samkommunens balansräkning rad för rad. Interna poster elimineras på samma sätt som vid sammanställning av bokslutet.²⁰

När en affärsverkssamkommun upplöses, görs sammanställningsbokningarna som affärstransaktioner i medlemskommunernas och medlemssamkommunernas bokföring. Därefter elimineras fordringarna och skulderna mellan affärsverkssamkommunen och medlemskommunerna/medlemssamkommunerna.²¹

Om man beslutar att ändra ett affärsverk till en bokföringsmässig eller kalkylmässig balansenhet kan den ingående balansen för balansenheten fortsätta från den utgående balansräkningen för affärsverket. Om balansstrukturen ändras ska bokningarna i den ingående balansen göras som överföringar mellan balansposterna.

Om en kalkylmässig balansenhet ändras mitt under pågående räkenskapsperiod till en bokföringsmässig balansenhet ska den ingående balansen upprättas enligt anvisningarna i kapitel 3 i denna allmänna anvisning.

Ändringar i kommunindelningen

Enligt Bokföringsnämndens kommunsektions utlåtande om bokföringen vid ändring i kommunindelningen (81/2007) ska bokslut som föregår en kommunsammanslagning upprättas i samtliga kommuner som sammanslås enligt bestämmelserna och tillämpningsanvisningarna om upprättande av bokslut utan hänsyn till den förestående kommunsammanslagningen. Vid bokföringsmässig sammanställning iakttas i regel samma värderings- och bokföringsprinciper för balansposterna oberoende av om det gäller bildande av en ny kommun, införlivande av en kommun med en annan kommun som fortsätter verksamheten eller någon annan ändring i kommunindelning. Balansräkningarna före kommunsammanslagningen sammanställs i likhet med koncernbokslut rad för rad som ingående balans för den kommun som fortsätter verksamheten så att interna fordringar och skulder elimineras. Sammanställningen görs på basis av bokföringsvärden. Vid en ändring i kommunindelningen kan det emellertid vara nödvändigt att omdefiniera tillgångs- och skuldposterna som hör till affärsverket. Uppskrivningar och nedskrivningar behandlas i den nya kommunens bokföring enligt de bestämmelser och anvisningar som gäller dessa.

Det finns bestämmelser om fusion och fission av samkommuner i 62 b § och 62 c § i kommunallagen. Också i strukturarrangemang i dessa samkommuner kan det vara nödvändigt att omdefiniera de tillgångs- och skuldposter som hör till affärsverket. [2021].

20

Att ett kommunalt affärsverk läggs ned kan inte leda till resultatpåverkande noteringar i bokföringen. Om affärsverkets grundkapital och kommunens grundkapitalandel avviker från varandra bokförs differensen som över- eller underskott under eget kapital. Övriga poster i affärsverkets eget kapital (över-/underskott från föregående räkenskapsperioder) bokförs i motsvarande poster i kommunens bokföring.

21

Se Kommunsektionens utlåtande 50/2001 om noteringar i bokföringen som föranleds av upplösning av en samkommun. Noteringarna i bokföringen vid upplösning av en samkommun görs medlemskommunernas och -samkommunernas bokföring i enlighet med andelar som fastställts av samkommunsstämman.

RESULTATRÄKNING FÖR KOMMUNALA AFFÄRSVERK

	1.1–31.12.2017	1.1–31.12.2016
Omsättning	+	+
Ökning (+) eller minskning (-) i lager av färdiga varor och varor under tillverkning	+/-	+/-
Tillverkning för eget bruk	+	+
Övriga rörelseintäkter	+	+
Understöd och bidrag, från kommunen/samkommunen	+	+
Material och tjänster		
Material, förnödenheter och varor		
Köp under räkenskapsperioden	-	-
Ökning (+) eller minskning (-) av lager	+/-	+/-
Köp av tjänster	-	-
Personalkostnader		
Löner och arvoden	-	-
Lönebikostnader		
Pensionskostnader	-	-
Övriga lönebikostnader	-	-
Avskrivningar och nedskrivningar		
Avskrivningar enligt plan	-	-
Nedskrivningar	-	-
Övriga rörelsekostnader	-	-
Rörelseöverskott (-underskott)	+	+
Finansiella intäkter och kostnader		
Ränteintäkter	+	+
Övriga finansiella intäkter	+	+
Till kommunen/samkommunen betalda räntekostnader	-	-
Till övriga betalda räntekostnader	-	-
Ersättning för grundkapital	-	-
Övriga finansiella kostnader	-	-
Överskott (underskott) före extraordinära poster	+	+
Extraordinära intäkter och kostnader		
Extraordinära intäkter	+	+
Extraordinära kostnader	-	-
Överskott (underskott) före överföring till reserver	+	+
Ökning (-) eller minskning (+) av avskrivningsdifferens	-/+	-/+
Ökning (-) eller minskning (+) av reserver	-/+	-/+
Ökning (-) eller minskning (+) av fonder	-/+	-/+
Inkomstskatt	-	-
Räkenskapsperiodens överskott (underskott)	+ / (-)	+ / (-)

Verksamhetsunderstöd och -bidrag, investeringsbidrag, kapitalplaceringar samt anslutningsavgifter

Stödform

Verksamhetsunderstöd och -bidrag

Från den egna kommunen och samkommunen
Från medlemskommunen och -sammkommunen
Från avtalskommun, annan sammanslutning eller stiftelse

I bokföringen

Understöd och bidrag från kommunen/sammkommunen
Understöd och bidrag från kommunen/sammkommunen
Övriga rörelseintäkter
eller *Övriga understöd och bidrag*, ifall beloppet väsentligt

Investeringsunderstöd

Oberoende av varifrån understödet kommer

Minskning av anskaffningsutgiften

Understödet bör kunna hänföras till anskaffningsutgiften för en bestämd tillgång

Kapitalplaceringar

Placering i form av eget kapital

- från egna kommunen och sammkommunen
- från medlemskommunen och -sammkommunen
- från medlemskommunen och -sammkommunen

Ökning av grundkapitalet
Ökning av grundkapitalet
Övriga egna fonder/Placeringsfond

En avtalskommun kan inte göra en placering i form av eget kapital till värdkommunens affärsverk

Placering i form av främmande kapital

- från den egna kommunen och sammkommunen
- från medlemskommunen och -sammkommunen
- från en avtalskommun
- från andra samfund

Lån från kommunen/sammkommunen
Lån från kommunen/sammkommunen
Lån från offentliga samfund
Lån från andra kreditgivare

Anslutningsavgifter

Anslutningsavgifter (i mottagarens bokföring)

- återbärbar
- icke-återbärbar

Anslutningsavgifter och övriga skulder
Omsättning

BALANSRÄKNING FÖR KOMMUNALA AFFÄRSVERK**AKTIVA****A BESTÅENDE AKTIVA****I Immateriella tillgångar**

1. Immateriella rättigheter
2. Övriga utgifter med lång verkningstid
3. Förskottsbetalningar

II Materiella tillgångar

1. Mark- och vattenområden
2. Byggnader
3. Fasta konstruktioner och anläggningar
4. Maskiner och inventarier
5. Övriga materiella tillgångar
6. Förskottsbetalningar och pågående nyanläggningar

III Placeringar

1. Aktier och andelar
2. Masskuldebrevsfordringar
3. Övriga lånefordringar
4. Övriga fordringar

B FÖRVALTADE MEDEL

1. Statliga uppdrag
2. Donationsfondernas särskilda täckning
3. Övriga förvaltade medel

C RÖRLIGA AKTIVA**I Omsättningstillgångar**

1. Material och förnödenheter
2. Varor under tillverkning
3. Färdiga produkter
4. Övriga omsättningstillgångar
5. Förskottsbetalningar

II Fordringar**Långfristiga fordringar**

1. Kundfordringar
2. Lånefordringar
3. Fordringar på kommunen/samkommunen
4. Övriga fordringar
5. Resultatregleringar

Kortfristiga fordringar

1. Kundfordringar
2. Lånefordringar
3. Fordringar på kommunen/samkommunen
4. Övriga fordringar
5. Resultatregleringar

III Finansiella värdepapper

1. Aktier och andelar
2. Placeringar i penningmarknadsinstrument
3. Masskuldebrevsfordringar
4. Övriga värdepapper

IV Kassa och bank**AKTIVA TOTALT****PASSIVA****A EGET KAPITAL****I Grundkapital**

- II Uppskrivningsfond
- III Övriga egna fonder
- IV Överskott (underskott) från tidigare räkenskapsperioder
- V Räkenskapsperiodens överskott (underskott)

B AVSKRIVNINGSDIFFERENS OCH RESERVER

1. Avskrivningsdifferens
2. Reserver

C AVSÄTTNINGAR

1. Avsättningar för pensioner
2. Övriga avsättningar

D FÖRVALTAT KAPITAL

1. Statliga uppdrag
2. Donationsfondernas kapital
3. Övrigt förvaltad kapital

E FRÄMMANDE KAPITAL**I Långfristigt**

1. Masskuldebrevslån
2. Lån från finansiella institut och försäkringsanstalter
3. Lån från kommunen/samkommunen
4. Lån från offentliga samfund
5. Lån från övriga kreditgivare
6. Erhållna förskott
7. Leverantörsskulder
8. Räntefria skulder från kommunen/samkommunen
9. Övriga skulder/Anslutningsavgifter och övriga skulder
10. Resultatregleringar

II Kortfristigt

1. Masskuldebrevslån
2. Lån från finansiella institut och försäkringsanstalter
3. Lån från kommunen/samkommunen
4. Lån från offentliga samfund
5. Lån från övriga kreditgivare
6. Erhållna förskott
7. Leverantörsskulder
8. Räntefria skulder från kommunen/samkommunen
9. Övriga skulder/Anslutningsavgifter och övriga skulder
10. Resultatregleringar

PASSIVA TOTALT

FINANSIERINGSANALYS FÖR KOMMUNALT AFFÄRSVERK**Verksamhetens kassaflöde**

Rörelseöverskott (-underskott)	± XX	
Avskrivningar och nedskrivningar	+ XX	
Finansiella intäkter och kostnader	± XX	
Extraordinära poster	± XX	
Inkomstskatt	- XX	
Korrektivposter till internt tillförda medel	± XX	
	<u>± XX</u>	± XX

Investeringarnas kassaflöde

Investeringsutgifter	- XX	
Finansieringsandelar för investeringsutgifter	+ XX	
Inkomster från försäljning av tillgångar bland bestående aktiva	+ XX	- XX
	<u>+ XX</u>	<u>- XX</u>

Verksamhetens och investeringarnas kassaflöde

± XX

Finansieringens kassaflöde

Förändringar i utlåningen		
Ökning av lånefordringar till kommunen/samkommunen	- XX	
Ökning av lånefordringar till övriga	- XX	
Minskning av lånefordringar till kommunen/samkommunen	+ XX	
Minskning av lånefordringar till övriga	+ XX	± XX
Förändringar i lånestocken		
Ökning av långfristiga lån från kommunen/samkommunen	+ XX	
Ökning av långfristiga lån från övriga	+ XX	
Minskning av långfristiga lån till kommunen/samkommunen	- XX	
Minskning av långfristiga lån från övriga	- XX	
Förändring i kortfristiga lån från kommunen/samkommunen	± XX	
Förändring i kortfristiga lån från övriga	± XX	± XX
Förändringar i eget kapital		± XX
Övriga förändringar i likviditeten		
Förändringar i förvaltade medel och förvaltad kapital	± XX	
Förändring i omsättningstillgångar	± XX	
Förändring i fordringar på kommunen/samkommunen	± XX	
Förändring i fordringar på övriga	± XX	
Förändring i räntefria skulder från kommunen/samkommunen	± XX	
Förändring i räntefria skulder från övriga	± XX	± XX
Finansieringens kassaflöde	<u>± XX</u>	± XX

Förändring i likvida medel

± XX

Förändring i likvida medel

Likvida medel 31.12	XX	
Likvida medel 1.1	XX	± XX
	<u>XX</u>	<u>± XX</u>

Grundande av kommunalt affärsverk, ingående balans, bokningar under räkenskapsperioden och bokslut

Grundkapital och lån från kommunen

Kommunens kapitalplacering i affärsverket när affärsverket grundades härrör från följande kalkyl:

Byggnader	8 100
Fasta konstruktioner och anläggningar	42 700
Förnödenhetslager	130
Kundfordringar	400
./. Investeringsreserv	-300
./. Lån från penninginstitut	-18 000
./. Leverantörsskulder	-250
Kommunens kapitalplacering i affärsverket	32 780

- Kommunens lån till affärsverket fastställs till 16 780 euro. Affärsverket amorterar på lånet i jämna poster under 10 år och betalar 6 % i årlig ränta på lånekapitalet.

- Grundkapitalet i affärsverket blir 16 000 euro.
Kravet på årlig avkastning på grundkapitalet fastställs till 6 %.

Affärsverkets ingående balans 1.1.20XX

AKTIVA

Bestående aktiva	
Materiella tillgångar	
Byggnader	8 100
Fasta konstruktioner och an	42 700
Rörliga aktiva	
Omsättningstillgångar	
Material och förnödenheter	130
Fordringar	
Kortfristiga fordringar	
Kundfordringar	400
	<u>51 330</u>

PASSIVA

Eget kapital	
Grundkapital	16 000
Avskrivningsdifferens och reserver	
Investeringsreserv	300
Främmande kapital	
Långfristigt främmande kapital	
Skulder till kreditinstitut	18 000
Lån från kommunen	16 780
Långfristigt främmande kapital	
Leverantörsskulder	250
	<u>51 330</u>

Ingående balans

Kontoöppningen grundar sig på den ingående balansen som bildats för kommunens affärsverk. Transaktioner för den ingående balansen anges med *AT*.

Räkenskapsperiodens bokföringshändelser

(Exemplet har förenklats genom att konton för förändringar av tillgångs- och kapitalposter lämnas bort/ t.ex. har amorteringar på lån nästa år inte åtskilts i kortfristigt främmande kapital)

1a) Försäljningsintäkter, externa	16 000
1b) Försäljningsintäkter, interna, bokförs som kundfordringar	2 500
2) Köp av material och förnödenheter	3 000
3) Personalkostnader	2 000
4) Investering i utvidgning av ledningsnätet (10 000)	
4a) - inköp från utomstående	4 000
4b) - inköp från en annan enhet inom kommunen, internvinst ingår (200), betalas i pengar	5 000
4c) - det egna arbetets andel överförs via kontot Tillverkning för eget bruk till det projekt som ska aktiveras	1 000
4d) - köpta tjänster för ledningsnätet överförs via kontot Tillverkning för eget bruk till det projekt som ska aktiveras	9 000
5a) Anslutningsavgift, överförbar, icke-återbärbar	300
5b) Anslutningsavgift, överförbar, återbärbar	500
6a) Avskrivning enligt plan på byggnad	900
6b) Avskrivning enligt plan på fasta konstruktioner och anläggningar	13 050
7) Ränta på lån från kommunen	1 007
8) Ränta på lån från finansiellt institut	1 080
9) Amortering på lån från kommunen, betalas i pengar	1 678
10) Amortering på lån från finansiellt institut	1 800
11) Verksamhetsbidrag från kommunen, betalas i pengar	2 000
12) Ersättning för grundkapital till kommunen, betalas i pengar	960
13) Nytt lån från finansiellt institut	1 600
14) Ökning av grundkapitalet, betalas i pengar	1 000
15) Nytt lån från kommunen	600
16) Ökning av lager	420
17) Affärsverket säljer en byggnad (här till bokf.värde), ingen ersättande anskaffning	2 000

Bokslut

Bokslutsposterna har angetts med *BS*.

Ingående balans, transaktioner och bokslut i affärsverkets bokföring

Bilaga 5
3(3)

Kassa och bank		Försäljningsinkomster		Grundkapital	
1a) 16000		16000 1a)		16000 IB	
14) 1000		2500 1b)		1000 14)	
5a) 300		300 5a)			
		BS 18800		BS 17000	
		<hr/>		<hr/>	
		Kundfordringar		Personalutgifter	
		IB 400		3) 2000	
		1b) 2500			2000 BS
		2900 BS			
		<hr/>		<hr/>	
		Köp av material och föm		Köp av tjänster	
2000 3)		4a) 4000		4000	
3000 2)		2) 3000		4b) 5000	
4000 4a)					9000 BS
5000 4b)		3000 BS			
		<hr/>		<hr/>	
		Lager av material och föm		Investeringsreserv	
		BS 300			300 IB
		IB 130			
		16) 420			
		550 BS			
		<hr/>		<hr/>	
		Leverantörsskulder		Förändring av lager	
				BS 420	420 16)
		BS 250			
		250 IB			
		<hr/>		<hr/>	
		Byggnader		Anslutningsavgifter och övriga skulder	
		IB 8100		BS 500	500 5b)
		900 6a)			
17) 2000		2000 17)			
		5200 BS			
		<hr/>		<hr/>	
		Fasta konstruktioner och anl.		Avskrivning	
		IB 42700		6a) 900	
		4c) 1000		6b) 13050	
		4d) 9000			13950 BS
		13050 6b)			
5b) 500		39650 BS			
		<hr/>		<hr/>	
		Lån från kommunen		Resultatkonto	
				Personalkostnader	2000
		16780 IB		Köp av material och föm.	3000
15) 600		9) 1678		Köp av tjänster	9000
		600 15)		Avskrivningar	13950
		BS 15702		Låneräntor	2087
		<hr/>		Ersättning för grundkapital	960
		Lån från penninginstitut		Överskott	223
				31220	31220
		18000 IB			
13) 1600		10) 1800			
		1600 13)			
		BS 17800			
		<hr/>			
		Låneräntor		Balanskonto	
				Byggnader	5200
1007 7)		7) 1007		Fasta konstr.	39650
1080 8)		8) 1080		Material och fömödenheter	550
				Kundfordringar	2900
		2087 BS		Penningkonton	3475
		<hr/>			
		Verksamhetsbidrag från kommunen			17000 Grundkapital
11) 2000					300 Investeringsreserv
		2000 11)			17800 Lån från penninginstitut
		BS 2000			15702 Lån från kommunen
		<hr/>			500 Ansl. avgifter och övr. skulder
		Ersättning för grundkapital			250 Leverantörsskulder
960 12)		12) 960			Översk. från föreg r-per.
					223 Överskott
		960 BS		51775	51775
		<hr/>			
		3475 BS			
		24000			
		24000			

Affärsverket i kommunens centralbokföring, budget och bokslut**Ingående balans**

Affärsverkets balansposter överförs från centralbokföringen för räkenskapsperioden:

1) Byggnad	8 100
2) Fasta konstruktioner och anläggningar	42 700
3) Material och förnödenheter	130
4) Kundfordringar	400
5) Investeringsreserv	300
6) Lån från finansiella institut och försäkringsanstalter	18 000
7) Leverantörsskulder	250

Konton för placering i grundkapitalet och intern långivning öppnas:

8) Grundkapital	16 000
9) Lån till affärsverket	16 780

Interna transaktioner under räkenskapsperioden

Transaktioner mellan centralbokföringen och affärsverket under räkenskapsperioden:

10) Affärsverkets interna försäljning till andra enheter i kommunen	2 500
11) Affärsverkets inköp (för investeringar) från andra enheter i kommunen	5 000
12) Ränta på lån från kommunen	1 007
13) Amortering på lån från kommunen	1 678
14) Verksamhetsbidrag från kommunen	2 000
15) Avkastning på grundkapitalet till kommunen	960
16) Ökning av affärsverkets grundkapital	1 000
17) Nytt lån till affärsverket	600

Affärsverket i kommunens tablå över budgetutfallet och bokslut

3(5)

Affärsverket i kommunens centralbokföring, budget och bokslut

Sammanställning av resultaträkningen

	Kommunens resultat- räkningsdel i tablå över budgetutfallet	Affärs- verkets resultat- räkningsdel	Elimin.- och rättelseposter Kommun	Kommunens resultat- räkning i bok- Affärsverk	slutet
Verksamhetsintäkter					
Försäljningsinkomster					
Externa	30 000	16 300			46 300
Interna	5 000	2 500	1) -5 000	-2 500	0
Avgiftsintäkter					0
Externa	4 200				4 200
Interna					0
Understöd och bidrag					0
Interna (från kommunen)		2 000	2) -2 000		0
Övriga verksamhetsintäkter					0
Tillverkning för eget bruk		10 000	3) -200		9 800
Verksamhetskostnader					0
Personalkostnader	-25 000	-2 000			-27 000
Köp av tjänster					0
Externa	-8 000	-4 000			-12 000
Interna	-2 500	-5 000	1) 2 500	5 000	0
Material, förnödenheter och varor					0
Köp under räkenskapsperioden		-3 000			-3 000
Förändring av lager		420			420
Bidrag					0
Interna (till affärsverket)	-2 000		2) 2 000		0
Övriga verksamhetskostnader	-500				-500
Verksamhetsbidrag	1 200	17 220	-700	500	18 220
Skatteinkomster	15 150				15 150
Statsandelar	8 700				8 700
Finansiella intäkter och kostnader					
Ränteintäkter					
Interna (från affärsverket)	1 007		4) -1 007		0
Övriga finansiella intäkter					
Interna (aff. ersättning för grundkapitalet)	960		5) -960		0
Räntekostnader					
Externa	-2 500	-1 080			-3 580
Interna		-1 007	4) 1 007		0
Ersättning för grundkapital		-960	5) 960		0
Övriga finansiella kostnader					
Årsbidrag	24 517	14 173	-2 667	2 467	38 490
Avskrivningar och nedskrivningar					
Avskrivningar enligt plan	-22 050	-13 950	6)	50	-35 950
Nedskrivningar					
Extraordinära poster					
Extraordinära intäkter					
Extraordinära kostnader					
Räkenskapsperiodens resultat	2 467	223	-2 667	2 517	2 540

Förklaringar till posterna:

- 1) Intern försäljning och interna köp mellan affärsverket och de övriga enheterna inom kommunen elimineras.
- 2) Kommunens verksamhetsbidrag till affärsverket elimineras.
- 3) Försäljning och köp av interna tjänster elimineras.
Interna köp (5000) omfattar internt bidrag (200) som inte tas med i kommunens resultaträkning.
- 4) Intern ränta elimineras.
- 5) Avkastningen på affärsverkets grundkapital elimineras.
- 6) Avskrivning på aktiverat internt bidrag elimineras (200*25 %).

Affärsverket i kommunens centralbokföring, budget och bokslut

Sammanställning av finansieringsanalysen

	Kommunens delfinansie- ringsanalys	Affärsverkets finansierings- analys	Elimineringsposter		Kommunens finan- sieringsanalys i bokslutet
			Kommun	Affärsverk	
Verksamhetens kassaflöde					
Intern finansiering					
Årsbidrag	24 517	14 173	1) -2 667	6) 2 467	38490
Investeringskassaflöde					
Investeringsutgifter	-1000	-10000	2) 1000	7) 200	-9800
Finansieringsandelar för investeringsutgifter					
Inkomster från försäljning av tillgångar bland bestående aktiva		2000			2000
Nettokassaflöde från den egentliga verksamheten och investeringar	23517	6173	-1667	2667	30690
Finansieringskassaflöde					
Förändringar i utlåningen					
Ökning av utlåningsfordringar	-600		3) 600		0
Minskning av lånefordringar	1678		4) -1678		0
Förändringar i lånestocken					
Ökning av långfristiga lån		2200		8) -600	1600
Minskning av långfristiga lån		-3478		9) 1678	-1800
Förändring i kortfristiga lån					
Förändringar i eget kapital					
Förändring i grundkapitalet		1000		10) -1000	0
Övriga förändringar i likviditeten					
Förändring i omsättningstillgångar		-420			-420
Förändring i fordringar		-2500		11) 2500	0
Förändring i räntefria skulder	2500	500	5) -2500		500
Finansieringskassaflöde	3578	-2698	-3578	2578	-120
Förändring i likvida medel	27095	3475	-5245	5245	30570
Förändring i likvida medel					
Likvida medel 31.12	5045	3475			30570
Likvida medel 1.1	0	0			0
	5045	3475			30570

Förklaringar till elimineringar:

Kommunens finansieringsanalysdel:

1) Intern försäljning till affärsverket	-5000
Köp av tjänster från affärsverket	2500
Bidrag till affärsverket	2000
Tillverkning för eget bruk	-200
Intern ränta från affärsverket	-1007
Intern ersättning för grundkapitalet	-960
	-2667

2) Ökning av grundkapitalet

3) Nytt lån till affärsverket

4) Amortering på lån till affärsverket

5) Ökning av intern leverantörsskuld

Affärsverkets finansieringsanalysdel:

6) Affärsverkets interna försäljning	-2500
Verksamhetsbidrag från kommunen	-2000
Köp av tjänster från kommunen	5000
Intern ränta till kommunen	1007
Intern ersättning för grundkapitalet	960
	2467

7) Internt bidrag

8) Nytt lån från kommunen

9) Amortering på lån från kommunen

10) Ökning av grundkapitalet*)

11) Ökning av interna fordringar

*) En minskning av grundkapitalet har ingen effekt för kassaflödet

Affärsverket i kommunens centralbokföring, budget och bokslut

1 000 €	Kommunens delbalansräkning		Affärsverkets balansräkning		Elimineringsposter		Kommunens tot balansräk. 31.12.20XX	
	31.12.20XX	31.12.20XX	Kommun	Affärsverk	Kommun	Affärsverk		
AKTIVA								
Byggnader		5200					5200	
Fasta konstruktioner och anläggningar		39650				-150 1)	39500	
Int. grundkapitalplac.	17000				-17000 2)		0	
Lån till affärsverket	15702				-15702 3)		0	
Material och förnödenheter		550					550	
Kundfordringar								
<i>Externa</i>		400					400	
<i>Interna</i>		2500				-2500 4)	0	
Kassa och bank		5045		3475			8520	
		<u>37747</u>		<u>51775</u>		<u>-32702</u>	<u>-2650</u>	<u>54170</u>
PASSIVA								
Grundkapital	32780	17000				-17000 2)	32780	
Över-/underskott från tidigare räkenskapsperioder								
Räkenskapsperiodens överskott/un	2467	223			-200 5)			
					50 6)		2540	
Investeringsreserv		300					300	
Långfristiga lån								
<i>Externa</i>		17800					17800	
<i>Interna</i>		15702				-15702 3)	0	
Anslutningsavgifter och övriga skulder		500					500	
Leverantörsskulder								
<i>Externa</i>		250					250	
<i>Interna</i>		2500				-2500 4)	0	
		<u>37747</u>		<u>51775</u>		<u>-2650</u>	<u>-32702</u>	<u>54170</u>

Förklaringar till posterna:

- 1) Utgiftsresten för internvinsten som ingår i omsättningstillgångarnas värde elimineras
- 2) Placering i affärsverkets grundkapital elimineras
(Grundkapital 16 000 + ökning 1 000)
- 3) Interna lån elimineras
- 4) Interna kundfordringar och leverantörsskulder elimineras
- 5) Internvinster som ingår i kommunens delresultaträkning elimineras
- 6) Förändring i rättelse av internvinst som påverkar affärsverkets resultat elimineras.
Förändringen tas upp i säljarens elimineringskolumn eftersom vinsten på det sättet elimineras inom avskrivningstiden.

Exempel**Hur investeringsstöd från ansvarakommunen behandlas i affärsverkets bokföring**

Ansvarskommunens affärsverk sköter enligt avtal en verksamhet som är gemensam för kommunerna. Avtalskommunerna kan inte göra grundkapitalplaceringar i ansvarskommunens affärsverk. Affärsverket gör en investering för vilken både ansvarskommunen och avtalskommunen betalar investeringsunderstöd. Behandlingen av investeringen har presenterats i exemplet i förenklad form genom att projektet upptas direkt i balansräkningen. I sammanställningarna har presenterats endast de rader som registreringarna har direkt inverkan på. Siffrorna i exemplet har inget samband med de tidigare exemplen.

1)	Affärsverket låter uppföra en byggnad	10 000
2)	Avtalskommunen betalar investeringsunderstöd för byggprojektet	1 000
3)	Ansvarskommunen (affärsverkets primärkommun) betalar investeringsunderstöd för byggprojektet	1 000
4)	Planenlig avskrivning på byggnaden $((10\,000 - 1\,000 - 1\,000)/20 \text{ år})$	400

Ansvarskommunens investeringsstöd i kommunens bokföring

1)	Ansvarskommunens investeringsstöd för byggnaden	1 000
2)	Avskrivning på ansvarskommunens investeringsunderstöd $(1\,000/20 \text{ år})$	50

Transaktioner i affärsverkets bokföring

Kassa och bank		Byggnader		Avskrivning	
<i>IB</i>	11000				
1)	10000	1)	10000		
2)	1000	2)	1000		
3)	1000	3)	1000		
	3000 <i>BS</i>	4)	400	4)	400
13000	13000		7600 <i>BS</i>		400 <i>BS</i>

Transaktioner i kommunens centralbokföring

Kassa och bank		Byggnader		Avskrivning	
<i>IB</i>	20000				
1)	1000	1)	1000		
	19000 <i>BS</i>	2)	50	2)	50
20000	20000		950 <i>BS</i>		50 <i>BS</i>

Sammanställning av resultaträkningen

	Kommunens resultat- räkningsdel i tabblån över budgetutfallet	Affärs- verkets resultat- räkningsdel	Elimineringsposter		Kommunens resultat- räkning i bok- slutet
			Kommun	Affärsverk	
Avskrivningar och nedskrivningar					
Avskrivningar enligt plan	-50	-400			-450

Sammanställning av finansieringsanalysen

	Kommunens delfinansierings- analys	Affärsverkets finansierings- analys	Elimineringsposter		Kommunens finan- sieringsanalys i bokslutet
			Kommun	Affärsverk	
Investeringarnas kassaflöde					
Investeringsutgifter	-1000	-10000	1000		-10000
Finansieringsandelar för investeringsutgifter		2000		-1000	1000

Sammanställning av balansräkningen

	Kommunens delbalansräkning 31.12.20XX	Affärsverkets balansräkning 31.12.20XX	Elimineringsposter		Kommunens totala balansr. 31.12.20XX
			Affärsverk		
AKTIVA					
Byggnader	950	7600			8550
Kassa och bank	19000	3000			22000
	19950	10600			30550

Bilaga 8
1(3)

KALKYLMÄSSIG RESULTATRÄKNING

	1.1–31.12.2017	1.1–31.12.2016
Omsättning	+	+
Ökning (+) eller minskning (-) i lager av färdiga varor och varor under tillverkning	+/-	+/-
Tillverkning för eget bruk	+	+
Övriga rörelseintäkter	+	+
Material och tjänster		
Material, förnödenheter och varor		
Köp under räkenskapsperioden	-	-
Ökning (+) eller minskning (-) av lager	+/-	+/-
Köp av tjänster	-	-
Personalkostnader		
Löner och arvoden	-	-
Lönebikostnader		
Pensionskostnader	-	-
Övriga lönebikostnader	-	-
Avskrivningar och nedskrivningar		
Avskrivningar enligt plan	-	-
Nedskrivningar	-	-
Övriga rörelsekostnader	-	-
Rörelseöverskott (-underskott)	+	+
Finansiella intäkter och kostnader		
Ränteintäkter	+	+
Övriga finansiella intäkter	+	+
Ersättning för restkapital	-	-
Övriga finansiella kostnader	-	-
Överskott (underskott) före extraordinära poster	+	+
Extraordinära intäkter och kostnader		
Extraordinära intäkter	+	+
Extraordinära kostnader	-	-
Överskott (underskott) före överföring till reserver	+	+
Ökning (-) eller minskning (+) av avskrivningsdifferens	-/+	-/+
Ökning (-) eller minskning (+) av reserver	-/+	-/+
Ökning (-) eller minskning (+) av fonder	-/+	-/+
Inkomstskatt	-	-
Räkenskapsperiodens överskott (underskott)	+ / (-)	+ / (-)

KALKYLMÄSSIG BALANSRÄKNING**AKTIVA****A BESTÅENDE AKTIVA****I Immateriella tillgångar**

1. Immateriella rättigheter
2. Övriga utgifter med lång verkningstid
3. Förskottsbetalningar

II Materiella tillgångar

1. Mark- och vattenområden
2. Byggnader
3. Fasta konstruktioner och anläggningar
4. Maskiner och inventarier
5. Övriga materiella tillgångar
6. Förskottsbetalningar och pågående nyanläggningar

III Placeringar

1. Aktier och andelar
2. Masskuldebrevsfordringar
3. Övriga lånefordringar
4. Övriga fordringar

B FÖRVALTADE MEDEL

1. Statliga uppdrag
2. Donationsfondernas särskilda täckning
3. Övriga förvaltade medel

C RÖRLIGA AKTIVA**I Omsättningstillgångar**

1. Material och förnödenheter
2. Varor under tillverkning
3. Färdiga produkter
4. Övriga omsättningstillgångar
5. Förskottsbetalningar

II Fordringar**Långfristiga fordringar**

1. Kundfordringar
2. Lånefordringar
3. Övriga fordringar
4. Resultatregleringar

Kortfristiga fordringar

1. Kundfordringar
2. Lånefordringar
3. Övriga fordringar
4. Resultatregleringar

III Finansiella värdepapper

1. Aktier och andelar
2. Placeringar i penningmarknadsinstrument
3. Masskuldebrevsfordringar
4. Övriga värdepapper

IV Kassa och bank**AKTIVA TOTALT****PASSIVA****A EGET KAPITAL****I Restkapital**

- II Uppskrivningsfond
- III Övriga egna fonder
- IV Överskott (underskott) från tidigare räkenskapsperioder
- V Räkenskapsperiodens överskott (underskott)

B AVSKRIVNINGSDIFFERENS OCH RESERVER

1. Avskrivningsdifferens
2. Reserver

C AVSÄTTNINGAR

1. Avsättningar för pensioner
2. Övriga avsättningar

D FÖRVALTAT KAPITAL

1. Statliga uppdrag
2. Donationsfondernas kapital
3. Övrigt förvaltad kapital

E FRÄMMANDE KAPITAL**I Långfristigt**

1. Masskuldebrevslån
2. Lån från finansiella institut och försäkringsanstalter
3. Lån från offentliga samfund
4. Lån från övriga kreditgivare
5. Erhållna förskott
6. Leverantörsskulder
7. Övriga skulder/Anslutningsavgifter och övriga skulder
8. Resultatregleringar

II Kortfristigt

1. Masskuldebrevslån
2. Lån från finansiella institut och försäkringsanstalter
3. Lån från offentliga samfund
4. Lån från övriga kreditgivare
5. Erhållna förskott
6. Leverantörsskulder
7. Övriga skulder/Anslutningsavgifter och övriga skulder
8. Resultatregleringar

PASSIVA TOTALT

KALKYLMÄSSIG FINANSIERINGSANALYS

Bilaga 8

3(3)

Verksamhetens kassaflöde

Rörelseöverskott (-underskott)	± xx	
Avskrivningar och nedskrivningar	+ xx	
Finansiella intäkter och kostnader	± xx	
Extraordinära poster	± xx	
Inkomstskatt	- xx	
Korrektivposter till internt tillförda medel	± xx	
	<u>± xx</u>	± xx

Investeringarnas kassaflöde

Investeringsutgifter	- xx	
Finansieringsandelar för investeringsutgifter	+ xx	
Inkomster från försäljning av tillgångar bland bestående aktiva	+ xx	- xx
	<u>± xx</u>	± xx

Verksamhetens och investeringarnas kassaflöde**Finansieringens kassaflöde**

Förändringar i utlåningen		
Ökning av lånefordringar till övriga	- xx	
Minskning av lånefordringar till övriga	+ xx	± xx
Förändringar i lånestocken		
Ökning av långfristiga lån från övriga	+ xx	
Minskning av långfristiga lån från övriga	- xx	
Förändring i kortfristiga lån från övriga	± xx	± xx
Förändringar i eget kapital		± xx
Övriga förändringar i likviditeten		
Förändringar i förvaltade medel och förvaltad kapital	± xx	
Förändring i omsättningstillgångar	± xx	
Förändring i fordringar på övriga	± xx	
Förändring i räntefria skulder från övriga	± xx	± xx
Finansieringens kassaflöde	<u>± xx</u>	± xx

Förändring i likvida medel

± xx