

BOKFÖRINGSNÄMNDENS VÄLFÄRDSOMRÅDES- OCH KOMMUNSEKTION  
Arbets- och näringsministeriet

ALLMÄN ANVISNING OM BOKFÖRING AV BESTÅENDE AKTIVA  
FÖR KOMMUNER OCH SAMKOMMUNER

Helsingfors  
2023

ARBETS- OCH NÄRINGSMINISTERIET  
Bokföringsnämndens välfärdsområdes- och kommunsektion  
Helsingfors 31.10.2023

## ALLMÄN ANVISNING OM BOKFÖRING AV BESTÅENDE AKTIVA FÖR KOMMUNER OCH SAMKOMMUNER

### Innehåll

<b>1 Inledning</b>	<b>4</b>
1.1 Allmänna anvisningens syfte	4
1.2 Bestämmelser om avskrivningar samt välfärdsområdes- och kommunsektionens tillämpningsdirektiv	4
1.2.1 Bokföringslagens allmänna principer, definitioner av bokslutsposter, bestämmelser om värdering och periodisering samt välfärdsområdes- och kommunsektionens tillämpningsdirektiv	4
1.2.2 Bestämmelser och anvisningar om bokslutsinformationen	6
1.3 Begreppsdefinitioner	6
<b>2 Fastställande av bas för avskrivningarna</b>	<b>9</b>
2.1 Aktivering av anskaffningsutgift för tillgång	9
2.2 Anskaffningsutgift för bestående aktiva	9
2.3 Värdejusteringar	11
2.3.1 Uppskrivningar	11
2.3.2 Nedskrivningar	12
2.3.2 Materiella och immateriella tillgångar	13
2.3.3 Placeringar	14
2.4 Restvärde	14
2.5 Anskaffningsutgift som täckts med bidrag, statsandel eller annan finansieringsandel	15
2.6 Upplösning av en investeringsreserv eller -fond	16
2.7 Utgifter för ombyggnad av bestående aktiva	16
2.8 Anskaffningar av ringa värde	16
2.9 Immateriella tillgångar	17
2.10 Kapitalrabatt och emissionsutgifter för lån	18
<b>3 Avskrivningsplan</b>	<b>18</b>
3.1 Upprättande av avskrivningsplan	18
3.2 Avskrivningstid	19
3.2.1 Avskrivningstidens längd	19
3.2.2 Påbörjande av avskrivningar	20
3.3 Avskrivningsmetod	20
3.4 Gruppering av avskrivningsobjekt	23
3.5 Ändring av avskrivningsplan	24
3.5.1 Ändrade förväntningar	24
3.5.2 Uppkomst av koncernförhållande	25
3.5.3 Ändringar i kommunindelning	25
3.5.4 Upplösning av bolag som ägs av en samkommun eller kommun	25
3.5.5 Affärsverk som grundas av en kommun eller en samkommun	26
3.5.6 Grundande av affärsverkssamkommun eller annan samkommun	26
3.5.7 Bolagisering av verksamhet	27

<b>4 Avskrivningar som överskrider planen .....</b>	<b>27</b>
<b>5 Överlåtelse av tillgångar som hör till bestående aktiva .....</b>	<b>28</b>
<b>6 Bokföring av bestående aktiva.....</b>	<b>29</b>
6.1 Bokföring av tillgångar som ska kostnadsföras genom avskrivningar .....	29
6.2 Bokföring av tillgångar som inte är föremål för avskrivningar .....	31
6.3 Bokföring av tillgångar som ska upptas som årskostnader.....	31
<b>7 Uppgifter om bestående aktiva i bokslutet .....</b>	<b>31</b>
7.1 Resultaträkning .....	31
7.2 Balansräkning .....	31
7.3 Noter .....	32

## Bilagor

Bilaga 1.	Exempel på planenliga avskrivningstider och –metoder.....	33
Bilaga 2.	Exempel på beräkning av anskaffningsutgiften för bestående aktiva.....	34
Bilaga 3 a.	Exempel på avskrivningar enligt plan i bokföringen med linjär avskrivning.....	35
Bilaga 3 b.	Exempel på avskrivningar enligt plan i bokföringen med restvärde­metod.....	36
Bilaga 4.	Exempel på bokföring av tillgångar bland bestående aktiva.....	37
Bilaga 5.	Exempel på behandling av avskrivningar som överskrider planen.....	38
Bilaga 6.	Procentsatser för restvärdesavskrivning.....	39
Bilaga 7.	Kapitalets oavskrivna värde som funktion av avskrivningar och tid vid restvärdesavskrivningar.....	40
Bilaga 8.	Åldersavdrag enligt procentsatserna för restvärdesavskrivning.....	41
Bilaga 9.	Inverkan av statsandelen för grundandet av samkommun på medlemskommunernas grundvärdeskapitalandelar och andelar av nettotillgångarna.....	42

# 1 Inledning

## 1.1 Allmänna anvisningens syfte

På kommunens bokföring och bokslut tillämpas även bokföringslagen, utöver vad som föreskrivs i kommunallagen (KomL 112 §). Närmare bestämmelser om den balansräkning, resultaträkning, finansieringsanalys och noterna till dem som ingår i kommunens bokslut samt om tablån över budgetutfallet och verksamhetsberättelsen, koncernbokslutet och noterna till det samt om delårsrapporterna får utfärdas genom förordning av statsrådet (KomL 112 §). Vårdsområdes- och kommunsektionens anvisningar och utlåtanden är en del av god bokföringssed i kommunerna. Genom denna allmänna anvisning meddelar sektionen anvisningar om bestående aktiva för kommunen (tidigare rubrik Allmän anvisning om avskrivningar enligt plan för kommuner och samkommuner). Med kommun avses i anvisningen även en samkommun. Principerna för fastställande av anskaffningsutgiften i denna allmänna anvisning tillämpas också på tillgångar som inte är föremål för avskrivning.

Denna reviderade allmänna anvisning ska tillämpas i kommunernas och samkommunernas bokföring och bokslut från och med 1 januari 2023. Ändringarna i den allmänna anvisningen har närmast varit av teknisk natur.

## 1.2 Bestämmelser om avskrivningar samt vårdsområdes- och kommunsektionens tillämpningsdirektiv

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

#### Väsentlighet som bokslutsprincip

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

#### Övriga allmänna bokslutsprinciper

Enligt 3 kap. 3 § 1 mom. i bokföringslagen ska följande principer följas när bokslutet och verksamhetsberättelsen görs upp samt vid ingående av balans:

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

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

Försiktighet vid upprättandet av balansräkningen som nämns i punkt 4 ovan innebär särskilt att man i bokslutet och verksamhetsberättelsen beaktar

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

När det är fråga om en sådan väsentlig omständighet som avses i 3 kap. 2 a § i bokföringslagen får avvikelser från principen ovan göras endast av särskilda skäl. En sådan avvikelse ska basera sig på lag eller på en bestämmelse eller föreskrift som utfärdats med stöd av lag. Noterna ska innefatta en redogörelse för grunderna till avvikelsen och en beräkning av hur avvikelsen påverkar räkenskapsperiodens resultat och den ekonomiska ställningen.

### **Bestående aktiva, anskaffningsutgift och periodisering av anskaffningsutgiften**

Enligt BFL 4:3 § indelas posterna bland aktiva i bestående och rörliga beroende på det ändamål för vilket de är avsedda. Bestående är sådana poster som är avsedda att stadigvarande ge intäkter under flera räkenskapsperioder. De övriga posterna bland aktiva är rörliga.

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

Till anskaffningsutgifter räknas de direkta utgifterna för anskaffning och tillverkning av en tillgång. En rimlig andel av de indirekta utgifterna för anskaffning och tillverkning får räknas in i anskaffningsutgiften för en tillgång, till den del som dessa utgifter hänför sig till produktionsperioden. Dessa indirekta utgifter ska kunna redovisas med stöd av kostnadsberäkning eller kostnadskalkyler. Ränteutgifter för ett lån som kan hänföras till produktionen av en nyttinghet och dess produktionstid kan inkluderas i anskaffningsutgiften. (BFL 4:5 §)

I 5 kap. 1 § i bokföringslagen finns bestämmelser om periodisering av intäkter, kostnader och förluster och i 5 kap. 2 b, 5, 5 a, 5 b, 7–13 och 16–17 § i bokföringslagen om värdering och periodisering av anskaffningsutgiften för materiella och immateriella tillgångar som hör till bestående aktiva samt av placeringar.

I kommunerna tillämpas inte det i 5 kap. 5 b § i bokföringslagen föreskrivna sättet att bokföra tillgångar som förvärvats genom finansiella leasingavtal så att leasingtagaren får ta upp tillgångarna i sitt bokslut som om de hade köpts.

I kommunerna tillämpas inte heller den i BFL 5:2 b § föreskrivna möjligheten att ta upp kommunens förvaltningsfastigheter till verkligt värde.

### 1.2.2 Bestämmelser och anvisningar om bokslutsinformationen

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

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

Närmare anvisningar om noter och bestående aktiva finns i välfärdsområdes- och kommunsektionens allmänna anvisning om noter till bokslutet för kommuner och samkommuner.

### 1.3 Begreppsdefinitioner

#### **Bestående aktiva**

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

Placeringar som stöder kommunens verksamhet utgörs av placeringar på villkor för främmande eller eget kapital i samfund som har hand om kommunens uppgifter eller vars syfte är att stöda målsättningarna för kommunens verksamhet, såsom ordnande av serviceproduktion, ändring av näringsstrukturen eller tryggnad av sysselsättningen

i kommunen eller regionen. Placeringarna är i regel kapitalplaceringar i syfte att finansiera investeringar, såsom lån för investeringar eller placeringar i aktie- eller andelskapital. Utlåningen kan vara skuldebrevslån eller kapitallån.

### **Anskaffningsutgift**

Till anskaffningsutgifter räknas de direkta utgifterna för anskaffning och tillverkning av en tillgång. En rimlig andel av de indirekta utgifterna för anskaffning och tillverkning får räknas in i anskaffningsutgiften för en tillgång, till den del som dessa utgifter hänför sig till produktionsperioden. Dessutom får ränteutgifter för ett lån som kan hänföras till produktionen av en nyttighet och dess produktionstid räknas in i anskaffningsutgiften. Fastställande av anskaffningsutgiften behandlas i detalj senare i denna allmänna anvisning.

### **Bas för avskrivningar**

Basen för avskrivningar är tillgångens anskaffningsutgift med avdrag för restvärdet.

### **Avskrivningar enligt plan**

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

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

### **Totalavskrivningar**

I kommunens bokslut kan avskrivningar som överskrider avskrivningsplanen göras då en investeringsreserv tidigare har gjorts för investeringens anskaffningsutgift. Kommunen får bokföra avskrivningar som överskrider planen även ifall det finns en skattemässig orsak till detta.

Summan av avskrivningarna enligt plan, det vill säga de bokförda avskrivningar som dragits av från räkenskapsperiodens intäkter, och förändringen av avskrivningsdifferensen kallas räkenskapsperiodens totalavskrivningar.

### **Avskrivningsdifferens och förändring av den**

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

I en kommuns affärsverksamhet kan därtill en positiv avskrivningsdifferens i balansräkningen uppkomma genom ackumulerade avskrivningar i beskattningen utöver plan

som skillnaden mellan totalavskrivningar och planavskrivningar för räkenskapsperioden och tidigare räkenskapsperioder<sup>1</sup>. Om avskrivningsdifferensen till sitt totalbelopp är negativ, ska den inte upptas i bokslutet<sup>2</sup>.

### **Nedskrivning**

Om den sannolika framtida inkomsten för en tillgång eller placering som hör till bestående aktiva varaktigt är mindre än den ännu oavskrivna anskaffningsutgiften ska skillnaden enligt BFL 5 :13 § kostnadsföras som en nedskrivning. Nedskrivningar behandlas i detalj senare i denna allmänna anvisning.

### **Frivillig reserv**

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

I kommunerna bokförs reserver inte av skattemässiga skäl, och därför kallas reserverna frivilliga reserver i balansräkningen.

För en kommun är det fråga om en investeringsreserv, som får bildas mot anskaffningsutgiften för en tillgång bland bestående aktiva. Det objekt som ska täckas med en investeringsreserv ska specificeras i kommunens ekonomiplan, varigenom investeringsreserven ställs i relation till investeringsplanerna för de närmaste åren. Ett förfarande där investeringsreserven ökas eller minskas i syfte att jämna ut räkenskapsperiodens resultat, utan att överföringarna grundar sig på planerade eller genomförda investeringar, kan inte anses vara förenligt med god bokföringssed.

Möjligheten att skapa reserver behandlas närmare i bokföringsnämndens välfärdsområdes- och kommunsektions allmänna anvisningar om upprättande av resultaträkning för kommuner och samkommuner, om upprättande av balansräkning för kommuner och samkommuner och om bokföring och bokslut för särredovisade affärsverksamheter i kommuner och samkommuner.

### **Restvärde**

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

### **Restvärdemetod**

I restvärdemetoden görs avskrivningen på den del av tillgångens anskaffningsutgift som vid respektive tidpunkt inte har avskrivits degressivt för varje räkenskapsperiod

---

1

Se den allmänna anvisningen om upprättande av balansräkning för kommuner och samkommuner för mer information om avskrivningar som överskrider planen som anknyter till beskattning.

2

Enligt den allmänna anvisningen för upprättande av balansräkning för kommuner och samkommuner kan kommunens grundkapital höjas genom en överföring från reserver, andra egna fonder eller överskott från tidigare räkenskapsperioder. Överföringarna till grundkapitalet kan grunda sig på upplösning av investeringsreserver eller fonder i stället för på intäktsföring av dem, eller så kan överföringen göras från överskott från tidigare räkenskapsperioder.



enligt den avskrivningsprocentsats som finns i avskrivningsplanen. I restvärdemetoden räknas avskrivningarna ut enligt tillgång eller tillgångsgrupp. Restvärdesmetoden för avskrivningar tillämpas i huvudsak på avskrivningar för beskattningen.

## 2 Fastställande av bas för avskrivningarna

### 2.1 Aktivering av anskaffningsutgift för tillgång

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

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

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

Kommunerna tillämpar inte bestämmelsen om upptagande av tillgångar som förvärvats genom finansiella leasingavtal enligt BFL 5:5 b §, enligt vilken leasingtagaren får ta upp tillgångarna som om de hade köpts.

### 2.2 Anskaffningsutgift för bestående aktiva

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

Om kommunen själv tillverkar en anläggningstillgång (t.ex. en byggnad) för eget bruk upptas som anskaffningsutgift de direkta utgifterna för tillverkningen, vilka ska kunna redovisas genom bokföring på basis av bokföringsverifikat eller genom en kostnads-kalkyl.

Köpta varor, förnödenheter och tjänster som använts vid tillverkningen samt underleveranser beaktas som en del av anskaffningsutgiften så att rabatter på inköpspriset och såväl avdragbar mervärdesskatt som mervärdesskatt som berättigar till återbäring minskar beloppet av de utgifter som ska räknas in i anskaffningsutgiften. Till utgifterna hörande frakter och avgifter för byggnadslov kan också räknas in i anskaffningsutgiften<sup>3</sup>.

Lönekostnader inklusive sociala avgifter för de personer bland kommunens anställda som tillverkar bestående aktiva kan inkluderas i anskaffningsutgiften om de arbetsprestationer som dessa personer har använt för tillverkningen har hänförs i bokföringen till den tillgång som tillverkats. Arbetsprestationerna kan prissättas enligt personernas genomsnittliga timlöner, i vilka räknats in de genomsnittliga lönebikostnaderna. Därtill kan en genomsnittlig andel av utgifterna för sociallöner (t.ex. semesterlöner) inkluderas i priset på en arbetstimme.

Enligt BFL 4:5.2 § får en rimlig andel av de indirekta utgifterna för anskaffning och tillverkning räknas in i anskaffningsutgiften för en tillgång, till den del som dessa utgifter hänför sig till produktionsperioden. De indirekta utgifterna ska kunna utredas med stöd av kostnadsberäkning eller kostnadskalkyler. Ränteutgifter för ett lån som kan hänföras till produktionen av en nyttighet och dess produktionstid kan inkluderas i anskaffningsutgiften. (BFL 4:5.3 §) I kommunernas bokföring kan tillverkningens indirekta utgifter och ränteutgifter beaktas som en del av anskaffningsutgiften bara om särskilda skäl föreligger. I så fall gäller bokföringsnämndens allmänna anvisning beträffande aktivering av till anskaffning och tillverkning av en tillgång hörande fasta utgifter.

Utgifter vilka enligt 4 kap 5 § 2 mom. kan aktiveras är i allmänhet av lagerhantering och övrig materialhantering förorsakade fasta utgifter, produktionsledningens löner och sociala avgifter, utgifter för produktionsanläggningars administration såsom försäkringsavgifter samt avskrivningar på tillgångar bland bestående aktiva som används i produktionen. De fasta utgifter som aktiveras ska vara typiska för produktionsverksamhet. Tillgångar som tillverkats för den egna verksamheten kan innefatta såväl materiella som immateriella tillgångar.

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

Tillgångar som erhållits som donation upptas i balansräkningen till det värde som de sannolikt hade vid tidpunkten för överlåtelsen, inom ifrågavarande balanspost bland bestående aktiva, ifall det inte föreligger några användningsbegränsningar. Den valda metoden bör tillämpas bestående och enhetligt. Om en donerad byggnad kan användas för kommunens serviceproduktion eller om den ger inkomst, ska byggnadens värde tas upp i balansräkningen. För en donerad byggnad ska en avskrivningsplan göras upp, och byggnaden ska avskrivas under sin verkningstid. Egendom som erhållits som donation

---

3

Avgifter för byggnadslov till den egna kommunen kan aktiveras som en del av anskaffningsutgiften bara till den del de motsvaras av realiserade utgifter som bokförts i resultaträkningen.

och vars disponering och kapitaltillväxt förknippas med villkor i ett avtal, testamente eller gåvobrev tas upp som en egen balanspost – Donationsfondernas medel. Donationsfondernas kapital – inte en nedskrivning i resultaträkningen – är motposten för eventuella nedskrivningar av jord- och vattenområden eller aktier som är underkastade en begränsad användning. Avskrivningar på en byggnad eller lösöre som bokförts i donationsfondens medel tas upp som en minskning i donationsfondernas medel och kapital [2023].<sup>4</sup>

## 2.3 Värdejusteringar

### 2.3.1 Uppskrivningar

Vid uppskrivning ska samtliga av följande villkor uppfyllas samtidigt:

- Uppskrivningsobjektet hör till bestående aktiva.
- Uppskrivningen gäller ett jord- eller vattenområde eller ett annat värdepapper än ett i BFL 5:2 a § avsett finansiellt instrument.
- Det sannolika överlåtelsepriset för föremålet för uppskrivningen på bokslutsdagen är varaktigt och väsentligt högre än anskaffningsutgiften.<sup>5</sup> (BLF 5:17.1 §)

Ett belopp som motsvarar uppskrivningen ska bokföras i uppskrivningsfonden som ingår i det egna kapitalet. Om uppskrivningen visar sig vara ogrundad ska den hävas och uppskrivningsfonden minskas med motsvarande belopp.<sup>6</sup> En uppskrivning får upptas i balansräkningen med iakttagande av konsekvens och försiktighet och dess maximala belopp är differensen mellan det sannolika överlåtelsepriset och den oavskrivna delen av anskaffningsutgiften. Summan av den återstående anskaffningsutgiften och uppskrivningen får inte överstiga det sannolika överlåtelsepriset. Principen om konsekvens kan anses förutsätta att tillgångar inom samma balanspost ska i fråga med hänsyn till uppskrivningar behandlas enhetligt, om det inte finns en godtagbar anledning för avvikande behandling. Försiktighet kräver att en uppskrivning är väl motiverad och dokumenterad. I praktiken ska en uppskrivning grunda sig på en utomstående sakkunnigs bedömning, ifall grunden inte kan påvisas på annat sätt. Det rekommenderas att man i fråga om det sannolika överlåtelsepriset inhämtar utlåtande av en sakkunnig som sam-

---

<sup>4</sup>

Se Allmän anvisning för upprättande av balansräkning för kommuner och samkommuner.

<sup>5</sup>

På uppskrivningar som gjorts före 1.1.1998 får kommunen tillämpa de bestämmelser och bokföringsanvisningar som var i kraft vid tidpunkten för uppskrivningarna, BFL 9:2.2 §, Kommunsektionen 1998/37.

<sup>6</sup>

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

tidigt tar ställning till hur bestående värdeökningen är (BokfN 1427/1996). Uppskrivningar är frivilliga informationsposter som kan göras till ett mindre belopp än maximalbeloppet, om man så önskar.

En uppskrivning ska ha en "bestående karaktär", men behöver inte vara absolut bestående. Exempelvis kan värdet på aktier i ett fastighetsbolag uppskrivas. Förutsättning är emellertid att uppskrivningsobjektets sannolika överlåtelsepris inte kommer att sjunka till följd av konjunkturväxlingar eller förslitning på fastigheten. Uppskrivningar av fastighetsaktier torde komma i fråga närmast gällande värdefulla stadsfastigheter (se RP 111/1992).

Vid fastställandet av en uppskrivnings storlek kan man beakta hela det sannolika överlåtelsepriset. Uppskattade överlåtelsekostnader och liknande poster behöver inte avdras. Eftersom lagen endast anger en övre gräns för uppskrivning, kan nämnda poster emellertid avdras. Avdrag kan också rekommenderas med stöd av principen om försiktighet, vilken ingår i god bokföringssed (BokfN 1453/1997 och 1688/2001).

Uppskrivningen bokförs under Aktiva i balansräkningen som en ökning av uppskrivningsobjektets värde inom ifrågavarande grupp under bestående aktiva. Under Passiva ska uppskrivningen upptas under uppskrivningsfonden i eget kapital.

Om en uppskrivning visar sig vara obefogad ska den återföras och uppskrivningsfonden minskas i motsvarande mån (BFL 5:17.4 §). En uppskrivning är obefogad om samtliga villkor för uppskrivning enligt bokföringslagen inte längre uppfylls. En uppskrivning kan bli obefogad på grund av nedskrivning eller på grund av att det har överlåtits eller förstörts. Eftersom en obefogad uppskrivning enligt BokfL 5:17 § måste återföras, ska man i samband med upprättandet av bokslutet särskilt utreda huruvida villkoren i lagen uppfylls gällande tidigare gjorda uppskrivningar. Det är i regel nödvändigt att inhämta utlåtande av utomstående sakkunniga även i samband med bokslut som upprättas för räkenskapsperioderna efter den räkenskapsperiod då uppskrivningen bildades<sup>7</sup>.

### 2.3.2 Nedskrivningar

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

---

7

Se Bokföringsnämndens utlåtande 1453/1997 om omständigheter som ska tas i beaktande vid beräkningen av det maximala beloppet av en uppskrivning.

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

I kommunens eller samkommunens bokslut upptas nedskrivningar på mark- och vattenområden bland bestående aktiva, förskottsbetalningar och pågående nyanläggningar, aktier och andelar bland bestående aktiva samt konstföremål vilka bokförts bland bestående aktiva. Nedskrivningarna redovisas i resultaträkningen i gruppen **Nedskrivningar** under avskrivningar och nedskrivningar. Nedskrivningar som beror på ändringar i avskrivningsplanen för bestående aktiva som är föremål för planenlig avskrivning behandlas tilläggsavskrivningar och till exempel utgifter av engångsnatur som beror på att tillgångar förstörs eller användningsändamålet för en nyttinghet har ändrats behandlas som nedskrivningar. Nedskrivningar av övriga placeringar inom bestående aktiva förutom aktier och andelar och förskottsbetalningar, redovisas bland övriga finansiella kostnader.<sup>8</sup>

### 2.3.2 Materiella och immateriella tillgångar

Väsentliga ändringar i inkomstförväntningarna eller värdet för kommunens serviceproduktion gällande bestående aktiva ska i första hand beaktas genom ändringar i avskrivningsplanen. Tilläggsavskrivningar på materiella eller immateriella tillgångar som avskrivs enligt plan, vilka görs med anledning av befogade justeringar i avskrivningsplanen, bokförs som avskrivningar enligt plan. Vid värdeminskningar tillämpas avskrivningar enligt plan alltid i första hand, nedskrivningar först i andra hand. Om en nyttinghet som avskrivs till exempel totalförstörs i en brand eller inkomstförväntningarna för nyttingheten förändras väsentligt eller användningsändamålet ändras så att det inte längre finns några inkomstförväntningar, görs en kostnadsföring i form av separat nedskrivning i resultaträkningen. Även efter en tilläggsavskrivning av engångsnatur ska den återstående ekonomiska verkningstiden för tillgången och därmed avskrivningsplanen regelbundet kontrolleras för varje tillgång. För tillgångar bland bestående aktiva som inte är föremål för avskrivning enligt plan görs vid behov en nedskrivning enligt BFL 5:13 §.

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

- Tillgångsposten har skadats.
- Det kommer att ske ändringar i användningsvolymen av eller användnings sättet för tillgången i serviceproduktionen under en nära framtid.
- Inkomstförväntningarna eller förväntningarna gällande serviceproduktionen för tillgången är försämrade eller kommer att försämrats.
- Betydande negativa förändringar i teknik- eller marknadsmiljön (för affärsverk) eller i kommunens verksamhetsmiljö har skett under perioden eller kommer att ske inom en nära framtid.

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

---

8

Se Kommunsektionens utlåtande 106/2012 Värdering av kapitalplaceringar i dotterbolag.

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

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

### 2.3.3 Placeringar

Värdepapper som ingår i placeringarna ska värderas separat.

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

### 2.4 Restvärde

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

Utgifter som efter användningstiden för en tillgång uppstår på grund av att tillgången tas ur bruk kan inte räknas in i basen för avskrivningarna utan ska bokföras som kostnader. Till de utgifter som bokförs såsom sådana kostnader hör till exempel rivning och avlägsnande av bestående aktiva för att återställa placeringsorten för dessa i sitt ursprungliga skick samt utgifter för istandsättande av ett markområde. Ansvarsbeloppet

är en uppskattning av totalbeloppet oberoende av när den verksamhet som utgör grunden för skyldigheten upphör eller när skyldigheten förfaller till betalning. Ansvar kan ackumuleras så småningom så att det uppnår sitt fulla belopp under tidsrymden för verksamheten. Ekonomiska förluster som kommer att utfalla i framtiden beaktas som en avsättning i enlighet med bestämmelserna i BFL 5:14 §. Förändringen av utgifter som har behandlats som avsättningar upptas under den aktuella kostnadsposten i resultaträkningen

## 2.5 Anskaffningsutgift som täckts med bidrag, statsandel eller annan finansieringsandel

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

Ovan avsedd annan finansieringsandel ska per definition tolkas snävt, antingen som ett statsbidrag eller ett EU-bidrag som kommunen erhållit för en investeringsutgift, eller som en betalningsandel för en investering i anslutning till kommunalt samarbete vars ändamål är att uppfylla allmännyttiga serviceförpliktelser. Ersättningar som privata samfund eller privatpersoner erlägger åt kommunen för tjänster eller andra nyttigheter utgör däremot per definition försäljnings- eller avgiftsinkomster i kommunen. Ett privat stöd kan behandlas som investeringsbidrag för allmännyttigt bruk endast då det är fråga om en donation eller ett arv på basis av testamente för en specifik investering. På motsvarande sätt som finansieringsandelar hanteras också användningen av förvaltad kapital för finansiering av en investering.<sup>9</sup>

Statsandelen för grundandet av en samkommun minskas enligt ovan beskrivna huvudregel från anskaffningsutgiften. Statsandelen för grundandet av en samkommun inverkar inte på samkommunens grundkapital, men kan påverka grundkapitalets fördelning mellan medlemskommunerna. Om en eventuell omfördelning av grundkapitalet på basis av en statsandel som samkommunen erhållit avtalas i grundavtalet eller besluts medlemskommunerna emellan.<sup>10</sup>

---

9

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

10

Ändringen av grundkapitalets kommunandelar som beror på en statsandel bokförs inte vare sig i resultat- eller balansräkningen hos medlemskommunerna. Den grundkapitalandel som samkommunen redovisar för en medlemskommun i sin balansräkning motsvarar därefter inte den samkommunsandel som medlemskommunen har upptagit i sin balansräkning. För väsentliga ändringar i värdet ges redogörelse i noterna till kommunens bokslut. I samkommuners noter till bokslutet ges en redogörelse för hur grundkapitalet är fördelat på medlemskommunerna. Hur statsandelen för anläggningsprojekt i en samkommun inverkar på grundkapitalet och samkommunandelarna beskrivs med bokföringsexempel i bilaga 9. Se också Bokföringsnämndens utlåtande 44/1999.

## 2.6 Upplösning av en investeringsreserv eller -fond

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

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

## 2.7 Utgifter för ombyggnad av bestående aktiva

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

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

De ombyggnadsutgifter som förbättrar tillgångens förmåga att generera inkomst eller producera service jämfört med det ursprungliga får aktiveras. Förmågan att generera inkomst eller producera service kan anses växa om ombyggnaden medför

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

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

## 2.8 Anskaffningar av ringa värde

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



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

Kommunen kan för att förenkla bokföringen av bestående aktiva och beräkningen av avskrivningar bokföra hela anskaffningsutgiften för en tillgång som kostnad för den räkenskapsperiod då anskaffningen gjordes, trots att tillgången medför intäkter eller används för serviceverksamheten under flera räkenskapsperioder, om anskaffningsutgiften före minskning av finansieringsandelen understiger 10 000 euro (småanskaffning), och detta inte väsentligt påverkar räkenskapsperiodens resultat eller bilden av kommunens ekonomiska ställning. Om en tillgång består av flera olika komponenter för vilka den sammanräknade anskaffningsutgiften överstiger 10 000 euro, bokförs den bland bestående aktiva och upptas normalt som kostnad genom avskrivningar under sin verkningstid. Kommunen kan också bokföra sina småanskaffningar som bestående aktiva och som kostnader genom planavskrivningar<sup>11</sup>.

Begreppet första inredning hänger i primärt ihop med Utbildningsstyrelsens/undervisnings- och kulturministeriets statsanslag (byggande och inredning av grundskolor). Anskaffning för första inredning kan aktiveras i balansräkningen även om värdet på en enskild anskaffning inte överskrider gränsen för småanskaffningar. Inredningen ska ansluta till att verksamheten vid en ny enhet eller liknande inleds och anskaffningen ska i regel ske innan verksamheten påbörjas. Kompletterande anskaffningar räknas inte till första inredning. Konsumtionstillgångar (till exempel skolutrustning) kan inte aktiveras i balansräkningen.

## 2.9 Immateriella tillgångar

Grundläggnings- och forskningsutgifter upptas som kostnad under räkenskapsperioden.

Till gruppen immateriella rättigheter hör bland annat koncessionstillstånd, patent, copyright och varumärkesrättigheter, licens till adb-program<sup>12</sup> och andra motsvarande rättigheter. Om en immateriell rättighet enligt BFL 5:5a § har införskaffats mot vederlag och förväntas ge inkomster under flera räkenskapsperioder ska dess anskaffningsutgift aktiveras och bokföras som kostnad genom avskrivningar enligt plan.

Vid aktiveringen av anskaffningsutgifterna för immateriella tillgångar ska man bedöma tillgångens förmåga att skapa intäkter eller dess värde för serviceproduktionen. Skyldigheten att aktivera de immateriella tillgångarna enligt BokfL 5:5a § gäller endast aktivering av anskaffningsutgiften för sådana koncessioner, patent, licenser, varumärken

---

<sup>11</sup>

Bokföringsnämndens kommunsektion har behandlat anskaffningar av ringa värde i sitt utlåtande 124/2021 om aktivering av fasta belopp.

<sup>12</sup>

Andra utgifter i anslutning till adb-program än anskaffningsutgiften för licenser har ansetts utgöra övriga utgifter med lång verkningstid. Anskaffningsutgiften för köpta adb-program får också tas upp som en post bland andra utgifter med lång verkningstid förutsatt att principerna om väsentlighet och lönsamhet beaktas. (BokfN 1604/2000).

samt motsvarande rättigheter och tillgångar som har införskaffats mot vederlag. För övriga tillgångar är aktivering möjlig med beaktande av försiktighetsprincipen.

Till övriga utgifter med lång verkningstid hör sådana utgifter som är avsedda att ge intäkter under flera räkenskapsperioder som inte är rättigheter som kan överlåtas separat eller övriga tillgångar.<sup>13</sup>

Exempelvis utbildningsutgifter, utgifter för reklam och säljfrämjande samt för flyttning och omorganisering och andra utgifter av samma typ bokförs i kommuner som årskostnader.<sup>14</sup>

## 2.10 Kapitalrabatt och emissionsutgifter för lån

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

## 3 Avskrivningsplan

### 3.1 Upprättande av avskrivningsplan

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

Välfärdsområdes- och kommunsektionen anser att grunden för avskrivningar enligt plan är sådana som fullmäktige godkänner i förvaltningsstadgan eller genom ett separat beslut.<sup>15</sup>

---

<sup>13</sup>

Se närmare om poster som ingår i andra långvariga utgifter i den allmänna anvisningen om upprättande av balansräkning för kommuner och samkommuner.

<sup>14</sup>

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

<sup>15</sup>

Se högsta förvaltningsdomstolens avgörande 17.1.2012/32 HFD:2012:2 om ändring av avskrivningsplan.

## 3.2 Avskrivningstid

### 3.2.1 Avskrivningstidens längd

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

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

Fastställandet av den ekonomiska livslängden för tillgångar som hör till bestående aktiva och sålunda även avskrivningstiden bör ske med beaktande av omständigheterna hos den enskilda kommunen. Avskrivningstiden fastställs så att den motsvarar kommunens plan och förväntningar beträffande den ekonomiska livslängden. Vid fastställandet av de ekonomiska livslängderna för tillgångar kan man använda sig av empiriska uppgifter om motsvarande tillgångars ekonomiska livslängder inom motsvarande verksamhet. Vid fastställandet av de ekonomiska livslängderna iaktas försiktighetsprincipen. Utgångspunkten är att avskrivningstiden fastställs utgående från den berörda tillgångens individuella förmåga att generera inkomster eller service med beaktande av försiktighetsprincipen och inom ramen för avskrivningstiderna i bilaga 1. Bokföringsnämndens välfärdsområdes- och kommunsektion rekommenderar att de nedre gränserna för avskrivningstiderna i bilaga 1 används, om inte en längre avskrivningstid för en enskild tillgång finns speciella grunder.

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

Förutom anskaffningsutgiften för materiella tillgångar, avskrivs också de aktiverade utgifterna för immateriella tillgångar under sin verkningstid inom ramen för de avskrivningstider som bestäms i bokföringslagen. Bestämmelser om de maximala avskrivningstiderna finns i BFL 5:7–11 §. Goodwill, utvecklingskostnader och andra aktiverade långvariga kostnader avskrivs planenligt under sin verkningstid. Om den bokfö-

ringsskyldige inte kan uppskatta verkningstiden på ett tillförlitligt sätt, ska utgiften avskrivnas under högst 10 år. Grundläggnings- och forskningsutgifter upptas som kostnad under räkenskapsperioden.<sup>16</sup>

### 3.2.2 Påbörjande av avskrivningar

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

I avskrivningsbeloppet för den räkenskapsperiod då anläggningstillgången tagits i bruk beaktas i allmänhet den tidpunkt då man började använda tillgången. Planavskrivningens storlek beräknas då med beaktande av hur många månader tillgången har använts under räkenskapsperioden. Det är även möjligt med ett förenklat förfarande där avskrivningarna enligt plan under den räkenskapsperiod då tillgången tas i bruk är hälften av räkenskapsperiodens normala avskrivningar eller som hela räkenskapsperiodens normala avskrivning om detta inte leder till ett väsentligt felaktigt totalbelopp för räkenskapsperiodens planavskrivningar. Det är dock inte förenligt med god bokförings- sed att påbörja avskrivningar från ingången av den räkenskapsperiod som följer på den räkenskapsperiod då tillgången tas i bruk i andra fall än när avskrivningarna tas i bruk vid utgången av räkenskapsperioden. Det kan ges anvisningar för förfarandet för inledandet av avskrivningen till exempel i grunderna för avskrivningsplanen som godkänns av fullmäktige.

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

### 3.3 Avskrivningsmetod

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

---

16

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

Avskrivningar enligt plan förutsätter att anskaffningsutgiften för en tillgång kostnadsförs systematiskt enligt en på förhand uppgjord plan. Avskrivningarna bör göras enligt planen oberoende av resultatet för räkenskapsperioden. Planavskrivningarna kan därmed inte minskas på grund av att resultatet för en räkenskapsperiod blivit sämre än väntat<sup>17</sup>.

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

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

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

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

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

---

17

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

som tillämpas som planavskrivningar exempelvis på anskaffningsutgiften för markområden från vilka man småningom lösgör marks substans för tillverkning eller för överlåtelse som sådan.

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

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

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

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

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

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

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

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

### 3.4 Gruppering av avskrivningsobjekt

Enligt BFL 3:3.1 § 7 punkten ska varje tillgång och annan post som tas upp bland posterna i balansräkningen värderas för sig. Därför ska avskrivningarna enligt plan i princip beräknas separat för varje tillgång (se även kapitel 6 angående skild värdering)<sup>18</sup>. Avskrivningsplanen kan dock uppgöras så att materiella och immateriella tillgångar med iakttagande av väsentlighetsprincipen grupperas enligt avskrivningstid och avskrivningsmetod. Grunderna för planavskrivningarna definieras då endast gruppvis. Grupperingen av de tillgångar som hör till bestående aktiva enligt bokföringsnämndens välfärdsområdes- och kommunsektions allmänna anvisning om upprättande av balansräkning kan tas då som utgångspunkt för gruppering av avskrivningsobjekten.

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

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

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

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

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

---

18

Se även kommunsektionens utlåtande 95/2010 om granskning av avskrivningsplanen.

### 3.5 Ändring av avskrivningsplan

#### 3.5.1 Ändrade förväntningar

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

Avskrivningsplanen ska ändras om avkastningsförväntningarna beträffande en tillgång bland bestående aktiva eller dess förmåga att producera service försämras väsentligt. En nedskrivning kommer på fråga främst då inga kommande avkastningsförväntningar eller någon serviceproduktionsförmåga upptäcks förekomma då bokslutet görs upp<sup>19</sup>.

Tilläggsavskrivningar på materiella eller immateriella tillgångar som avskrivs enligt plan, vilka görs med anledning av befogade justeringar i avskrivningsplanen, bokförs som avskrivningar enligt plan. Väsentliga tilläggsavskrivningar ska specificeras i noterna till bokslutet. Ändringen av avskrivningstiden ska basera sig på den enskilda tillgångens avkastningsförväntningar eller försämrade förmåga att producera service.

Också en förbättring av avkastningsförväntningarna eller förmågan att producera service kan kräva en ändring av avskrivningsplanen. Om förbättringen av avkastningsförväntningarna eller förmågan att producera service beror på att den ekonomiska användningstiden för en anläggningstillgång uppskattas bli väsentligt längre än vad man tidigare beräknat, ändras avskrivningsplanen så att den icke avskrivna anskaffningsutgiften som den gamla avskrivningsplanen resulterat i, periodiseras att bli avskriven under den nya användningstiden. En allmän minskning av avskrivningsbeloppet i syfte att förbättra resultatet eller i syfte att täcka underskott i balansräkningen kan inte anses vara förenligt med god bokföringssed.<sup>20</sup>

Den återstående icke avskrivna utgiftsresten för en tillgång som tagits ur produktion avskrivs i sin helhet det räkenskapsår då tillgången tas ur bruk. Om det antas att tillgången under senare år kommer att kunna användas för kommunens serviceproduktion, kan man tills vidare göra avskrivningar på tillgången enligt den ursprungliga avskrivningsplanen. Om en sådan tillgång inte längre används, och det inte heller finns användning för den under de följande tre åren, ska den återstående icke avskrivna utgiftsresten helt bokföras som en avskrivning till hela sitt belopp.

Om ändringen av avskrivningsplanen väsentligt påverkar den bild som bokslutet ger av kommunens verksamhets resultat och ekonomiska ställning, ska detta anges i noterna till bokslutet.

---

19

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

20

Kommunsektionens utlåtande 95/2010.



### 3.5.2 Uppkomst av koncernförhållande

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

### 3.5.3 Ändringar i kommunindelning

Kommunsammanslagningar eller andra ändringar i kommunindelningen föranleder i sig inga ändringar i välfärdsområdenas godkända avskrivningsplaner om inte de inkomstförväntningar och förväntningar på användningen av produktionsfaktorer vilka ligger till grund för avskrivningsplanerna ändras. Att tillämpa flera tidigare avskrivningsplaner parallellt skulle dock medföra att bokföringen av bestående aktiva och beräkningen av avskrivningar skulle bli komplicerad, vilket talar för att fullmäktige kan godkänna ett förenhetligande av avskrivningsplanerna i den nya helheten. Eventuella nedskrivningar och tilläggsavskrivningar gällande bestående aktiva görs i bokföringen för den kommun som fortsätter verksamheten på basis av de inkomstförväntningar och den användning av produktionsfaktorer innan kommunindelningen ändras.

Om ändringen i kommunindelningen medför behov av att justera avskrivningsplanen avskrivs anskaffningsutgiften för de bestående aktiva som överförs med beaktande av eventuella justeringar under produktionsfaktorernas kvarvarande ekonomiska verknings-tid.

### 3.5.4 Upplösning av bolag som ägs av en samkommun eller kommun

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

Speciellt vid upplösning av en samkommun kan man vara tvungen att värdera egendomsposterna enligt gängse värde för att fördelningen mellan medlemskommunerna ska kunna ske på ett rättvist sätt. Då görs avskrivningarna för de tillgångar bland bestående aktiva som överförs till en medlemskommun från överlåtelsevärdet under den resterande ekonomiska verknings-tiden.

### 3.5.5 Affärsverk som grundas av en kommun eller en samkommun

När kommunen överför tillgångar bland bestående aktiva till ett affärsverk, ska överföringen göras till beloppet av den i bokföringen upptagna ännu oavskrivna anskaffningsutgiften eller till ett lägre sannolikt gängse värde.

Tillgångarna överförs till affärsverket en och en, varvid man som anskaffningsutgift kan bokföra den återstående utgiftsresten eller ett lägre sannolikt värde. Om detta inte är tekniskt möjligt kan tillgångarna bland bestående aktiva i affärsverkets bokföring även behandlas som grupperade benämningar per balanspost och en genomsnittlig avskrivningsplan görs upp för respektive post.

### 3.5.6 Grundande av affärsverkssamkommun eller annan samkommun

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

Om en kommun eller en samkommun överför tillgångar bland bestående aktiva till en affärsverks- eller annan samkommun till ett apportvärde eller överlåtelsepris som överstiger tillgångens efter avskrivningar återstående anskaffningsutgift, bokförs överlåtelser i kommunens bokföring på samma sätt som då tillgångar bland bestående aktiva överläts till utomstående.

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

De tillgångar bland de bestående aktiva som överförs av kommunen eller samkommunen kan behandlas per tillgång i det mottagande samfundets bokföring, varvid man som anskaffningsutgift kan bokföra den återstående utgiftsresten eller ett avtalat apport- eller överlåtelsepris. Härvid ska den tid under vilken tillgången redan tidigare varit i kommunens eller samkommunens bruk beaktas som en faktor som förkortar avskrivningstiden.

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

### 3.5.7 Bolagisering av verksamhet

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

Om en kommun eller en samkommun överför tillgångar bland bestående aktiva till ett grundat dotterbolag till ett apportvärde eller överlåtelsepris som överstiger tillgångens efter avskrivningar återstående anskaffningsutgift, bokförs överlåtelsen i kommunens bokföring på samma sätt som då tillgångar bland bestående aktiva överläts till utomstående.

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

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

## 4 Avskrivningar som överskrider planen

Med stöd av BFL 5:12.1 § kan för räkenskapsperioden göras större avskrivningar än avskrivningsplanen förutsätter, om det finns skattemässiga grunder för det. Grund för avskrivningar utöver plan kan hos kommuner vara användning av en investeringsreserv eller –fond för täckning av anskaffningsutgiften för en tillgång som hör till bestående aktiva vilket i själva verket innebär att man gör avskrivningar utöver plan. Inom kommunens affärsverksamhet kan grund för avskrivningar utöver plan även vara skattelagstiftningens krav, som förutsätter att avskrivningarna också har avdragits från intäkterna i bokföringen för att de ska godkännas i beskattningen. Den del av avskrivningarna som överskrider planen upptas i resultaträkningen inom posten **Förändring av avskrivningsdifferens**<sup>21</sup>.

---

21

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

Gjorda avskrivningar utöver plan gör det möjligt att under senare räkenskapsperioder bokföra totalavskrivningar för räkenskapsperioden som är mindre än planavskrivningarna. I så fall upplöses den tidigare bokförda avskrivningsdifferensen. Räkenskapsperiodens totalavskrivningar får vara mindre än periodens planavskrivningar endast om anskaffningsutgiften för de tillgångar som hör till bestående aktiva redan tidigare har avskrivits mera än avskrivningsplanen förutsätter. Om kommunens balansräkning alltså innehåller en ackumulerad avskrivningsdifferens kan de planmässiga avskrivningarna i resultaträkningen minskas genom en ändring av avskrivningsdifferensen. Bland avskrivningarna i resultaträkningen redovisas då räkenskapsperiodens planavskrivningar och förändringen i avskrivningsdifferens på egen rad. Minskningen av den ackumulerade avskrivningsdifferensen får upptas som minskning av avskrivningsdifferens i resultaträkningen högst till samma belopp som räkenskapsperiodens planavskrivningar. En upplösning av ackumulerad avskrivningsdifferens så att anskaffningsutgiftens oavskrivna del ökar är inte förenligt med god bokföringssed.

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

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

Räkenskapsperiodens ökning eller minskning av avskrivningsdifferensen samt den ännu oavskrivna delen av anskaffningsutgiften efter avdrag för gjorda avskrivningar antecknas inte i bokföringen över anläggningstillgångarna, ifall dessa uppgifter tillräckligt tydligt framgår ur huvudbokföringen.

## 5 Överlåtelse av tillgångar som hör till bestående aktiva

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

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

För att förenkla bokföringen och förtydliga upprättandet av finansieringsanalys tillämpas väsentlighetsprincipen vid försäljning av tillgångar enligt vilken små överlåtelsevinster och -förluster bokförs som rättelse till räkenskapsperiodens planavskrivningar

i resultaträkningen. Väsentliga överlåtelsevinster bokförs som övriga verksamhetsintäkter och väsentliga överlåtelseförluster som övriga verksamhetskostnader. Betydande överlåtelsevinster eller -förluster som uppstått då bestående aktiva sålts i samband med nedläggning eller överlåtelse av någon verksamhet bokförs som extraordinära intäkter eller kostnader i resultaträkningen<sup>22</sup>.

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

## 6 Bokföring av bestående aktiva

### 6.1 Bokföring av tillgångar som ska kostnadsföras genom avskrivningar

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

I regel läggs bokföringen av bestående aktiva upp separat för varje tillgång så att den omfattar alla tillgångar vars ekonomiska livslängd ännu inte har utgått samt de tillgångar vars anskaffningsutgift redan helt och hållet har avskrivits, om de fortfarande används för kommunens eller samkommunens produktion av prestationer eller tjänster. Av bokföringen bör för varje tillgång framgå åtminstone följande uppgifter<sup>23</sup>:

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

Justeringsförfarandet gällande avdrag eller återbäring för mervärdesskatt som ingår i fastighetsinvesteringar förutsätter uppföljning av mervärdesskatten under den tio år långa justeringsperiod som inleds från början av det kalenderår under vilket den byggnadstjänst som sammanhänger med fastighetsinvesteringen har färdigställts. Ett avdrag eller en återbäring justeras om den till återbäring eller avdrag berättigande an-

---

22

Angående extraordinära intäkter och kostnader se bland annat Allmän anvisning om upprättande av resultaträkning för kommuner och samkommuner.

23

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

vändningen av fastigheten ökar eller minskar under justeringsperioden eller om fastigheten överläts under justeringsperioden. Då en fastighet överläts ska säljaren ge köparen en utredning ur vilken bör framgå bl.a. en beskrivning av den ursprungliga investeringen, tidpunkten då investeringen färdigställdes, beloppet för den till avdrag eller återbäring berättigade mervärdesskatten samt eventuella justeringar som säljaren har gjort<sup>24</sup>. Av dessa orsaker är det ändamålsenligt att i bokföringen över bestående aktiva fastighetsvis anteckna hanteringen av mervärdesskatteavdrag och -återbäringar eller den icke till avdrag eller återbäring berättigande mervärdesskatten om fastigheten helt eller delvis används för ändamål som inte berättigar till avdrag eller återbäring, den till avdrag eller återbäring berättigande andelen då fastighetsinvesteringen togs i bruk samt eventuella ändringar vilka inträffat senare.

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

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

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

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

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

---

24

Ändring (1061/2007) av MomsL (1501/1993), 11 kap.

## 6.2 Bokföring av tillgångar som inte är föremål för avskrivningar

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

## 6.3 Bokföring av tillgångar som ska upptas som årskostnader

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

- tillgångens identifikation såsom beteckning, typ och nummer
- anskaffningsutgift
- anskaffningstidpunkten med en noggrannhet på månad och år.

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

# 7 Uppgifter om bestående aktiva i bokslutet

## 7.1 Resultaträkning

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

## 7.2 Balansräkning

Under Bestående aktiva på balansräkningens Aktiva sida upptas anskaffningsutgiften för bestående aktiva med avdrag för avskrivningar enligt plan. Uppskrivningar av tillgångar som hör till bestående aktiva upptas i samma post som den tillgång som uppskrivningen gäller. I balansräkningens grupperas avskrivningsobjekten enligt förordningen om de uppgifter som ska tas upp i kommunens bokslut.

I fråga om kommunal verksamhet som beskattas med inkomstskatt bör man notera att de avskrivningar enligt plan som krävs i bokföringslagen och de avskrivningar som enligt skattelagstiftningen är avdragbara i beskattningen ofta avviker från varandra i fråga om avskrivningsmetoder och använda avskrivningstider. Avskrivningarna enligt plan görs enligt en på förhand upprättad plan under den ekonomiska livslängden för bestående aktiva. De avskrivningar som godkänns i beskattningen grundar sig på bestämmelserna i skattelagarna. Eftersom NSL 54 § förutsätter att den skattskyldige

såsom avskrivningar får avdra ett belopp som han under skatteåret och tidigare avdragit i sin bokföring, är man tvungen att beakta dessa avvikande avskrivningssystem i bokföringen för kommunens affärsverksamhet. Denna sammanjämkning görs i en separat post, som upptas som en avskrivningsdifferens bland balansräkningens passiva och som en förändring av avskrivningsdifferensen i resultaträkningen.

### **7.3 Noter**

Bestämmelser om noterna till avskrivningar finns i förordningen om de uppgifter som ska tas upp i kommunens bokslut. Mallar för redovisning av noterna finns i bokföringsnämndens välfärdsområdes- och kommunsektions allmänna anvisning om noter till bokslutet för kommuner och samkommuner.



## Allmän anvisning för kommuner om avskrivningar enligt plan

Bilaga 1

## Exempel på tider och metoder för avskrivningar enligt plan

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

## BESTÅENDE AKTIVA

	Linjär avskrivning		Utgiftsrestsavskrivning
<b>Inmateriella tillgångar</b>			
Utvecklingsutgifter	2 - 5	år*	rekommenderas inte
Inmateriella rättigheter	5 - 20	år	rekommenderas inte
Goodwill	2 - 5	år*	rekommenderas inte
Övriga utgifter med lång verkningstid			
Datorprogram	2 - 5	år*	rekommenderas inte
Deltagande i en annan sammanslutnings		år*	rekommenderas inte
- vägprojekt	15 - 20	år*	rekommenderas inte
- banprojekt	30 - 40	år*	rekommenderas inte
- farledsprojekt (avskrivningstiderna för anskaffningsutgiften för en motsvarande tillgång ska tillämpas*)			rekommenderas inte
Utgifter för ombyggnad av aktie- och hyreslägenheter	5 - 10	år*	rekommenderas inte
Övriga	2 - 10	år*	rekommenderas inte
<b>Materiella tillgångar</b>			
Mark- och vattenområden	ingen avskrivningstid		
Byggnader och konstruktioner			
Förvaltnings- och anstaltsbyggnader	20 - 50	år	5 % - 10 %
Fabriks- och produktionsbyggnader	20 - 30	år	10 % - 15 %
Ekonomibyggnader	10 - 20	år	15 % - 20 %
Fritidsbyggnader	20 - 30	år	10 % - 15 %
Bostadshus	30 - 50	år	5 % - 10 %
Klippgrottor och -tunnlar, skyddsrum	30 - 70	år	4 % - 10 %
Fasta konstruktioner och anordningar			
Gator, vägar, torg och parker	15 - 20	år	15 % - 20 %
Broar, kajer och badinrättningar	10 - 30	år	10 % - 25 %
Andra mark- och vattenkonstruktioner	15 - 30	år	10 % - 20 %
Vattendistributionsnät	30 - 40	år	7 % - 10 %
Avloppsnet	30 - 40	år	7 % - 10 %
Fjärrvärmenät	20 - 30	år	10 % - 15 %
Elkablar, transformatorer, utomhusarmaturer	15 - 20	år	15 % - 20 %
Telefonnät, central och abonnentcentraler	10 - 12	år	20 % - 22 %
Naturgasnät	20 - 25	år	12 % - 15 %
Övriga rör- och kabelnät	15 - 20	år	15 % - 20 %
Maskinerier och anordningar för el, vatten osv.	10 - 20	år	15 % - 25 %
Fasta lyft- och förflytningsanordningar	15 - 20	år	15 % - 20 %
Trafikanordningar	10 - 15	år	20 % - 25 %
Övriga fasta maskiner, anordningar och konstruktioner	10 - 15	år	20 % - 25 %
Maskiner och inventarier			
Järnfartyg	15 - 20	år	15 % - 20 %
Träfartyg och andra flytande arbetsmaskiner	8 - 15	år	20 % - 27 %
Övriga transportmedel	4 - 7	år	25 % - 27 %
Övriga mobila arbetsmaskiner	5 - 10	år	25 % - 30 %
Övriga tunga maskiner	10 - 15	år	20 % - 25 %
Övriga lätta maskiner	5 - 10	år	25 % - 30 %
Sjukhus-, hälso- och sjukvårds- o.d. utrustning	5 - 15	år	20 % - 30 %
IT-utrustningar	3 - 5	år	30 % - 40 %
Övriga apparater och inventarier	3 - 5	år	30 % - 40 %
Övriga materiella tillgångar			
Naturtillgångar	Avskrivning enligt användning		
Värde- och konstföremål	ingen avskrivningstid		
Förskottsbetalningar och pågående nyanläggningar	ingen avskrivningstid		
<b>Placeringar i bestående aktiva</b>			
Aktier och andelar	ingen avskrivningstid		

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

## Allmän anvisning för kommuner om avskrivningar enligt plan

## Bilaga 2

## Exempel på beräkning av anskaffningsutgift för anläggningstillgångar

## Exempel 1

Utrustning för en datorklass i en skola		
Arbetsstationer	72 000,00	(exkl. moms)
Kablage	3 500,00	(exkl. moms)
Skrivare	8 000,00	(exkl. moms)
Nätserver	10 800,00	(exkl. moms)
Transporter	1 800,00	(exkl. moms)
Utbildning vid ibruktagande	<u>(6 000,00)</u>	Kostnad i resultaträkningen, ej anskaffningsutgift
Anskaffningsutgift	96 100,00	
Erhållen statsandel	<u>-30 000,00</u>	
Egen anskaffningsutgift, netto	<u>66 100,00</u>	<b>Bas för avskrivningen</b>

## Exempel 2

Pumpstation till vattenverket		
Tillbehör	233 000,00	(exkl. moms)
Tjänster	46 000,00	(exkl. moms)
Maskincentralens interna fakturering	33 000,00	Innehåller inga interna bidrag
Egna personalens arbetstimmar	<u>102 000,00</u>	
Anskaffningsutgift	<u>414 000,00</u>	<b>Bas för avskrivningen</b>

## Exempel 3

Kommunens hyreshus		
Byggentreprenad	1 230 000,00	Inkl. moms
Egna gårdsarbeten	30 000,00	
Moms på eget arbete	7 200,00	Skatt på eget bruk
Bygglovsavgift	<u>5 500,00</u>	Innehåller inga interna bidrag
Anskaffningsutgift	<u>1 272 700,00</u>	<b>Bas för avskrivningen</b>

## Exempel 4

Byggnad som erhållits som donation	400 000	Som balansvärde kan anges det sannolika värdet vid överlåtelsepunkten*
Anskaffningsutgift	<u>400 000</u>	<b>Bas för avskrivningen</b>

\*) Se avsnitt 2.2 ovan.

## Allmän anvisning för kommuner om avskrivningar enligt plan

Bilaga 3a

## Exempel på avskrivningar enligt plan i bokföringen med linjär avskrivning

## a) avskrivningar enligt plan

Linjär avskrivning, avskrivningstid för gruppen 25 år

			Förvaltnings- och anstalts- byggnader		Ackumulerade avskrivningar Förvaltnings- och anstalts- Avskrivningar byggnader enligt plan	
Anskaffningsutgift	1.1.20XX	7 500 000	7 500 000			
Akkumulerade avskrivningar		4 500 000			4 500 000	
Utgiftsrest		3 000 000				
Kommungård som byggts	1.7.20XX	3 090 000	3 090 000			
Avskrivningar enligt plan	1.12.20XX					
– på anskaffningsutgiften 1.1.20XX		300 000				
– på kommundgården 1/2 år *)		61 800			361 800	361 800
Balansvärde		5 728 200				
Förvaltningsbyggnad som reno	15.4.20XY	1 180 000	1 180 000			
Avskrivningar enligt plan	1.12.20XY					
– på anskaffningsutgiften 1.1.20XX		300 000				
– på kommundgården		123 600				
– på renoveringen 3/4 år *)		35 400			459 000	459 000
Balansvärde		6 449 200				

\*) = Avskrivningar kan under räkenskapsperioden för anskaffningen göras även för hela året.

## b) transportmateriel, från vilken en bil sålts år 20XY

Linjär avskrivning, avskrivningstid för gruppen 5 år

			Transportmedel		Ackumulerade avskrivningar Transportmedel Avskrivningar Avskrivningsgrupp 5 år enligt plan		Försäljning av bestående aktiva
Anskaffningsutgift	1.1.20XX	1 750 000	1 750 000				
Akkumulerade avskrivningar		962 500			962 500		
Utgiftsrest		787 500					
Köpt bil 1	1.7.20XX	90 000	90 000				
Avskrivningar enligt plan	1.12.20XX						
– på anskaffningsutgiften 1.1.20XX		350 000			350 000	350 000	
– på bil 1, 1/2 år **)		9 000			9 000	9 000	
Balansvärde		518 500					
Köpt bil 2	15.6.20XY	80 000	80 000				
Byte av bil 1 till bil 3	30.6.20XY						
Anskaffningsvärde för bil 3		150 000	150 000				
Bytesvärde för bil 1		60 000					60 000
Avskrivningar enligt plan för bil 1, 1/2 år **)		9 000			9 000	9 000	
Utgiftsrest för bil 1		72 000	90 000	18 000			72 000
Bytesvärde		60 000					
Försäljningsförlust		-12 000					
Avskrivningar enligt plan	1.12.20XY						
– på anskaffningsutgiften 1.1.20XX		350 000			350 000	350 000	
– på bil 2, 1/2 år ****)		8 000			8 000	8 000	
– på bil 3, 1/2 år		15 000			15 000	15 000	
– försäljningsförlust bland bestående a		-12 000			12 000	12 000	12 000 ****)
Balansvärde		294 500					

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

\*\*\*) Försäljningsvinst kan redovisas som korrigerings av avskrivningar eller som annan avkastning. Exceptionellt stora försäljningsresultat ska redovisas som extraordinära poster. Försäljningsförlust kan redovisas som korrigerings av avskrivningar eller som annan kostnad.

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

## Allmän anvisning för kommuner om avskrivningar enligt plan

Bilaga 3b

## Exempel på avskrivningar enligt plan i bokföringen med restvärdeemetod

Restvärdeemetod

## a) avskrivningar enligt plan på fasta konstruktioner och anordningar

			Gator, vägar, torg och parker	Avskrivningar enligt plan	
Utgiftsrest	1.1.20XX	1 750 000	1 750 000		
Byggt parkområde Ur projektbokföringen	1.7.20XX	1 290 000	1 290 000		
Avskrivningar enligt plan	1.12.20XX	3 040 000			
15 % restvärdesavskrivning		456 000		456 000	456 000
Balansvärde		2 584 000			
Köp av parkträd	15.4.20XY	580 000	580 000		
Avskrivningar enligt plan	1.12.20XY	3 164 000			
15 % restvärdesavskrivning		474 600		474 600	474 600
Balansvärde		2 689 400			

## b) avskrivningar enligt plan på inventarier

			IT-utrustningar	Avskrivningar enligt plan	
Utgiftsrest	1.1.20XX	975 000	975 000		
Köp av datorer	1.7.20XX	90 000	90 000		
Avskrivningar enligt plan	1.12.20XX	1 065 000			
40 % restvärdesavskrivning		426 000		426 000	426 000
Balansvärde		639 000			
Köp av lokalt nät	15.4.20XY	180 000	180 000		
Byte av dator	30.6.20XY				
Anskaffningsutgift för ny dator		60 000	60 000		
Bytesvärde för gammal dator		6 000		6 000	
Avskrivningar enligt plan	1.12.20XY	873 000			
40 % restvärdesavskrivning		349 200		349 200	349 200
Balansvärde		523 800			

## Exempel på bokföring av tillgångar bland bestående aktiva

AV-teknik för allaktivitetshall	134 000,00 (exkl. moms)
Transporter	3 350,00 (exkl. moms)
Försäkring	4 020,00
Installation	11 200,00 (exkl. moms)
Kontantrabatt på apparatur	<u>-2 680,00 (exkl. moms)</u>
Anskaffningsutgift	149 890,00
Erhållen statsandel	<u>-70 000,00</u>
Egen anskaffningsutgift, netto	<u>79 890,00</u> <b>Bas för avskrivningen</b>

Tillgång:	Utrustning för AV-teknik
Placering:	Allaktivitetshall, X skola
Ansvarig enhet:	idrottsväsendet i X
Leverantör:	Visningsteknik ABC Ab
Identifikationsnummer:	12/4552

Verifikatnummer i bokföringen:	52/2252, 52/2331, 52/2400
Anskaffningsdatum:	1.7.20XX
Datum för ibruktagande:	10.8.20XX

Anskaffningsutgift, brutto:	149 890,00
Statsandelens belopp:	70 000,00
Återbäringskyldighetens belopp:	inget
Avskrivningsmetod:	Linjär avskrivning
Avskrivningstid:	10 år

Avskrivning enligt plan under räk	14 989,00	20XY
Ackumulerade avskrivningar enligt	22 483,50	20XX–20XY
Oavskriven anskaffningsutgift:	127 406,50	31.12.20XY

Upprättande av uppgift:	Virtanen	5.7.20XX
Senaste ändring:	Virtanen	11.6.20XY
Senaste IT-uppdatering:		5.1.20XZ

## Allmän anvisning om avskrivningar enligt plan för kommuner och samkommuner

Bilaga 5

## Exempel på behandling av avskrivningar som överskrider planen

Linjär avskrivning, avskrivningstid för gruppen 25 år

			Förvaltnings- och an- byggnader	Akkumulerade avskrivningar Förvaltnings- och byggnader	Avskrivningar enligt plan	Ökning/minskning av avskrivningsdi-	Akkumulerad avskrivningsdifferens	Förändring av investeringsreserver (resultaträkning)
Kommungård som byggts	1.7.20XX	3 090 000	3 090 000					
Använd investeringsreserv		2 000 000				2 000 000		2 000 000
Intäktsföring av användningen av investeringsreserven								
								Investeringsreserver (balansräkning) 2 000 000
Avskrivningar enligt plan	31.12.20XX							
– på kommundäcken 1/2 år		61 800		61 800	61 800			
– andel som överskrider planen för kommundäcken		61 800				61 800	61 800	
Balansvär		3 028 200						
Avskrivningar enligt plan	31.12.20XY							
– på kommundäcken		123 600		123 600	123 600			
– andel som överskrider planen för kommundäcken planen för kommundäcken		123 600				123 600	123 600	
Balansvär		2 904 600						

## Resultaträkning 20XX

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

## Balansräkning

Byggnader	3 028 200
Avskrivningsdifferens	1 938 200

## Procentsatser för restvärdesavskrivning

Användningstider 3–60 år och skrotvärden 2–30 %.

Procentsatsen för restvärdesavskrivning räknas ut enligt följande formel:

$$p = 100 * (1 - \frac{R}{100})^{\frac{1}{n}}$$

där  $p$  = avskrivnings-%,  
 $n$  = användningstid  
 $R$  = skrotvärde-%

Skrotvärde %/ vändningstid (år)	2 %	5 %	10 %	15 %	20 %	25 %	30 %
3	73	63	54	47	42	37	33
4	62	53	44	38	33	29	26
5	54	45	37	32	28	24	21
6	48	40	32	27	24	21	18
7	43	35	28	24	21	18	16
8	39	31	25	21	18	16	14
9	35	28	23	19	16	14	13
10	32	26	21	17	15	13	11
11	30	24	19	16	14	12	10
12	28	22	17	15	13	11	9
13	26	21	16	14	12	10	9
14	24	19	15	13	11	9	8
15	23	18	14	12	10	9	8
16	22	17	14	11	10	8	7
17	21	16	13	11	9	8	7
18	20	15	12	10	9	7	6
19	19	15	11	10	8	7	6
20	18	14	11	9	8	7	6
21	17	13	10	9	7	6	6
22	16	13	10	8	7	6	
23	16	12	10	8	7	6	
24	15	12	9	8	6	6	
25	15	11	9	7	6		
26	14	11	8	7	6		
27	13	10	8	7	6		
28	13	10	8	7	6		
29	13	10	8	6			
30	12	9	7	6			
35	11	8	6				
40	9	7	6				
45	8	6					
50	7	6					
55	7						
60	6						

## Kapitalets oavskrivna värde som funktion av avskrivningar och tid vid restvärdesavskrivningar

År	6 %	8 %	10 %	12 %	15 %	18 %	25 %	30 %	35 %	40 %
1	94,00	92,00	90,00	88,00	85,00	82,00	75,00	70,00	65,00	60,00
2	88,36	84,64	81,00	77,44	72,25	67,24	56,25	49,00	42,25	36,00
3	83,06	77,86	72,90	68,14	61,41	55,13	42,18	34,30	27,46	21,60
4	78,07	71,63	65,61	59,97	52,20	45,21	31,64	24,01	17,85	12,96
5	73,39	65,90	59,04	52,77	44,37	37,07	23,73	16,80	11,60	7,76
6	68,99	60,63	53,14	46,44	37,71	30,40	17,79	11,76	7,54	4,66
7	64,84	55,78	47,82	40,86	32,05	24,92	13,34	8,23	4,90	3,80
8	60,95	51,32	43,04	35,96	27,24	20,44	10,01	5,76	3,18	1,68
9	57,29	47,21	38,74	31,65	23,16	16,76	7,50	4,03	2,07	1,00
10	53,86	43,43	34,86	27,85	19,68	13,74	5,63	2,82	1,34	0,60
11	50,62	39,96	31,38	24,50	16,73	11,27	4,22	1,97	0,87	
12	47,59	36,76	28,24	21,56	14,22	9,24	3,16	1,38	0,57	
13	44,73	33,82	25,40	18,98	12,09	7,57	2,37	0,97	0,37	
14	42,05	31,12	22,83	16,70	10,27	6,21	1,78	0,67	0,24	
15	39,53	28,63	20,58	14,69	8,73	5,09	1,33			
16	37,15	26,33	18,53	12,93	7,42	4,17	1,00			
17	34,92	24,23	16,67	11,38	6,31	3,42	0,75			
18	32,83	22,25	15,00	10,01	5,36					
19	30,86	20,51	13,50	8,81	4,56					
20	29,01	18,37	12,15	7,75						
21	27,27	17,35	10,91	6,82						
22	25,63	15,97	9,84	6,00						
23	24,08	14,69	8,86	5,28						
24	22,65	13,51	7,97	4,65						
25	21,29	12,43	7,18							
26	20,01	11,44	6,46							
27	18,87	10,52								
28	17,68	9,68								
29	16,62	8,91								
30	15,62	8,19								
31	14,69									
32	13,80									
33	12,98									
34	12,20									
35	11,46									
36	10,13									
37	9,52									

BELOPP SOM SKA AVSKRIVAS ÄR FÖR ALLA 100,00

Till exempel med procentsatsen 15 % för avskrivningar återstår efter 9 år 23,16 av tillgångens värde.



## Åldersavdrag enligt procentsatserna för restvärdesavskrivning

År	6 %	8 %	10 %	12 %	15 %	18 %	25 %	30 %	35 %	40 %
1	6,00	8,00	10,00	12,00	15,00	18,00	25,00	30,00	35,00	40,00
2	11,64	15,36	19,00	22,56	27,75	32,76	43,75	51,00	57,25	64,00
3	16,95	22,14	27,10	31,86	38,59	44,87	57,82	65,70	72,54	78,40
4	21,93	28,36	34,39	40,03	47,80	54,79	68,36	75,99	82,15	87,04
5	26,61	34,09	40,96	47,23	55,63	62,93	76,27	83,20	88,40	92,22
6	31,02	39,37	46,86	53,56	62,29	69,60	82,21	88,24	92,46	95,34
7	35,16	44,22	52,18	59,14	67,95	75,08	86,66	91,77	95,10	97,20
8	39,05	48,68	56,96	64,04	72,75	79,56	89,99	94,24	96,82	98,32
9	42,71	52,79	61,26	68,36	76,84	83,24	92,49	95,97	97,93	98,99
10	46,14	56,57	65,14	72,15	80,32	86,26	94,37	97,18	98,66	99,40
11	49,38	60,04	68,62	75,50	83,27	88,73				
12	52,41	63,24	71,76	78,44	85,78	90,76				
13	55,27	66,18	74,59	81,03	87,91	92,42				
14	57,95	68,88	77,13	83,30	89,73	93,79				
15	60,48	71,37	79,41	85,31	91,27	94,91				
16	62,85	73,67	81,47	87,07	92,58					
17	65,08	75,77	83,33	88,62	93,69					
18	67,17	77,71	85,00	89,99	94,64					
19	69,14	79,49	86,50	91,19						
20	70,99	81,13	87,85	92,25						
21	72,73	82,64	89,06	93,18						
22	74,37	84,03	90,16	94,00						
23	75,91	85,33	91,14							
24	77,35	86,49	92,03							
25	78,71	87,57	92,82							
26	79,99	88,56								
27	81,19	89,48								
28	82,32	90,32								
29	83,38	91,10								
30	84,38	91,81								
31	85,32									
32	86,20									
33	87,02									
34	87,80									
35	88,53									

BELOPP SOM SKA AVSKRIVAS ÄR FÖR ALLA 100,00

## Inverkan av statsandelen för grundandet av samkommun på medlemskommunernas grundvärdeskapitalandelar och andelar av nettotillgångarna

## Exempel A:

Medlemskommunernas stadsandelsprocenter är olika stora  
Medlemskommunerna deltar i finansieringen av investeringen  
i relation till andelarna i grundkapitalet  
Andelarna i grundkapitalet justeras till riktiga belopp  
Samkommunsandelarna behöver inte motsvara  
andelarna i grundkapitalet

## Förklaringar till transaktionerna:

- IB = Ingående balans  
1) Samkommunens investeringsutgift  
2) Statsandelarna för investeringen  
Medlemskommun A:s andel:  $100\,000 \cdot 60\% \cdot 25\% = 15\,000$   
Medlemskommun B:s andel:  $100\,000 \cdot 40\% \cdot 50\% = 20\,000$   
Statsandelar totalt 35 000  
3) Medlemskommunernas investeringar i grundkapitalet  
3a) Medlemskommun A:s investering:  $100\,000 \cdot 60\% - 15\,000 = 45\,000$   
3b) Medlemskommun B:s investering:  $100\,000 \cdot 40\% - 20\,000 = 20\,000$   
Investeringar i grundkapitalet totalt 65 000  
4) Justering av värdet på andelarna i grundkapitalet i samkommunens bokföring

Samkommunens grundkapital 1.1: 200 000,-

Andelar i grundkapitalet 1.1 : medlemskommun A (60 %), medlemskommun B (40 %)

Samkommunens investeringar 1.1-31.12: 100 000,-

Procentsatserna för medlemskommunernas statsandelar: A (25 %) och B (50 %)

	Andelar i grundkapitalet 1.12	Andelar i grundkapitalet: %	Grundkapital	Ny fördelning av grundkapitalet
Medlemskommun A:s andel av grundkapitalet:	(120 000+45 000+15 000)/300 000 (%) = 60,0 %	265000	159000	
Medlemskommun B:s andel av grundkapitalet:	(80 000+20 000+20 000)/300 000 (%) = 40,0 %	265000	106000	

## Samkommunens bokföring

	Penningkonto	Byggnader	Grundkapitalandel för medlemskommun A	Grundkapitalandel för medlemskommun B
IB		200000	120000	80000
1)	1E+05	100000		
2)	35000	35000		
3a)	45000		45000	
3b)	20000			20000
4)			6000	6000

## Medlemskommun A:s bokföring

	Penningkonto	Andelar i samkommunen	Penningkonto	Andelar i samkommunen
IB		120000		80000
3a)	45000	45000		
3b)			20000	20000

## Medlemskommun B:s bokföring

	Penningkonto	Andelar i samkommunen	Penningkonto	Andelar i samkommunen
IB		80000		80000
3a)				
3b)			20000	20000

Väsentliga ändringar i medlemskommunens grundkapitalandel ska redovisas i noterna till kommunens bokslut.

I samkommunens noter till bokslutet ges en redogörelse för hur grundkapitalet är fördelat på medlemskommunerna.

## Allmän anvisning om avskrivningar enligt plan för kommuner och samkommuner

Bilaga 9 2(2)

## Inverkan av statsandelen för grundandet av samkommun på medlemskommunernas grundvärdeskapitalandelar och andelar av nettotillgångarna

## Exempel B:

Medlemskommunernas statsandelsprocenter är olika stora

Medlemskommunerna deltar i finansieringen av investeringarna i relation till andelarna i grundkapitalet

Andelarna i grundkapitalet justeras inte på basis av statsandelen

- IB Samkommunens grundkapital 1.1: 200 000,-  
Andelar i grundkapitalet 1.1 : medlemskommun A (60 %), medlemskommun B (40 %)
- 2) Samkommunens investeringar 1.1–31.12: 100 000,-
- 3) Procentsatserna för medlemskommunernas statsandelar: A (25 %) och B (50 %)

## Samkommunens bokföring

	Penningkonto	Byggnader	Grundkapitalandel för medlemskommun A	Grundkapitalandel för medlemskommun B
IB		200000	120000	80000
1)	100000	100000		
2)	35000	35000		
3a)	45000		45000	
3b)	20000			20000

## Medlemskommun A:s bokföring

	Penningkonto	Andelar i samkommunen
IB		120000
3a)	45000	45000
3b)		

## Medlemskommun B:s bokföring

	Penningkonto	Andelar i samkommunen
IB		80000
3a)		
3b)	20000	20000

## Förklaringar till posterna:

IB	= Ingående balans	
1)	Samkommunens investeringsutgift	
2)	Statsandelarna för investeringen	
	Medlemskommun A:s andel: $100\ 000 \cdot 60\% \cdot 25\% =$	15000
	Medlemskommun B:s andel: $100\ 000 \cdot 40\% \cdot 50\% =$	<u>20000</u>
	Statsandelar totalt	35000
3)	Medlemskommunernas investeringar i grundkapitalet	
3a)	Medlemskommun A:s investering: $100\ 000 \cdot 60\% - 15\ 000 =$	45000
3b)	Medlemskommun B:s investering : $100\ 000 \cdot 40\% - 20\ 000 =$	<u>20000</u>
	Investeringar i grundkapitalet totalt	65000

## Andelar i grundkapitalet 1.12

## Andelar i grundkapitalet, %:

	Grundkapital	Ny fördelning av grundkapitalet
Medlemskommun A:s andel av grundkapitalet: $(120\ 000 + 45\ 000) / 265\ 000$ (%)	265000	165000
Medlemskommun B:s andel av grundkapitalet: $(80000 + 20000) / 265\ 000$ (%) =:	265000	<u>100000</u>
		265000