

BOKFÖRINGSNÄMNDENS VÄLFÄRDSOMRÅDES- OCH KOMMUNSEKTION
Arbets- och näringsministeriet

ALLMÄN ANVISNING OM UPPRÄTTANDE AV BALANSRÄKNING
FÖR KOMMUNER OCH SAMKOMMUNER

Helsingfors
2024

BOKFÖRINGSNÄMNDENS VÄLFÄRDSOMRÅDES- OCH KOMMUNSEKTION

Arbets- och näringsministeriet

Helsingfors

1.10.2024

ALLMÄN ANVISNING OM UPPRÄTTANDE AV BALANSRÄKNING FÖR KOMMUNER
OCH SAMKOMMUNER**Innehållsförteckning**

1	Bestämmelser om upprättande av balansräkning och principer för upprättandet	4
1.1	Bestämmelser om upprättande av balansräkning	4
1.2	Principer för upprättande av balansräkning	4
1.3	Begränsningar i tillämpningen av bokföringslagen	7
1.4	Den allmänna anvisningens ikraftträdande	7
2	Bestående aktiva	8
2.1	Definitioner och grupperingar i balansräkningen	8
2.1.1	Immateriella tillgångar	8
2.1.2	Materiella tillgångar	10
2.1.3	Placeringar	12
2.2	Anskaffningsutgiften och dess periodisering	15
2.2.1	Bestämning av anskaffningsutgiften	15
2.2.2	Periodisering och värdering av anskaffningsutgiften för tillgångar bland bestående aktiva	16
3	Förvaltade medel	17
4	Rörliga aktiva	18
4.1	Definitioner	18
4.2	Omsättningstillgångar	18
4.2.1	Gruppering av omsättningstillgångar i balansräkningen	18
4.2.2	Värdering och periodisering av omsättningstillgångar	19
4.2.3	Överföringar mellan omsättningstillgångar och bestående aktiva	20
4.3	Finansieringstillgångar	20
4.3.1	Fordringar	20
4.3.2	Värdering av finansieringstillgångar	23
5	Eget kapital	24
5.1	Grundkapital	24
5.3	Uppskrivningsfond	24
5.4	Övriga egna fonder	25
5.5	Överskott och underskott	25
6	Avskrivningsdifferens och reserver	26
6.1	Avskrivningsdifferens	26
6.2	Reserver	26
7	Avsättningar	27
7.1	Framtida utgifter och förluster	27
7.2	Redovisning av avsättningar i balansräkningen och noterna	29
8	Förvaltad kapital	30
9	Främmande kapital	30

9.1 Gruppering av främmande kapital	30
9.1.1 Masskuldebrevslån	31
9.1.2 Lån från finansiella institut och försäkringsanstalter	31
9.1.3 Lån från offentliga samfund	31
9.1.4 Lån från övriga kreditgivare	31
9.1.5 Erhållna förskott	31
9.1.6 Leverantörsskulder	32
9.1.7 Övriga skulder/Anslutningsavgifter och övriga skulder	32
9.1.8 Resultatregleringar	32
9.2 Skuld i utländsk valuta	33
10 Specifikationer till balansräkningen	33
 BILAGA Balansräkningsschema för kommuner och samkommuner	 36

FÖRKORTNINGAR:

KomL 113 §	113 § i kommunallagen (410/2015)
BokfL 5:5.3 §	5 kap. 5 § 3 mom. i bokföringslagen (1336/1997)
BokfN 1453/1997	Bokföringsnämndens utlåtande nr 1453 från år 1997
KomS 33/1998	Bokföringsnämndens kommunsektionsutlåtande nr 33 från år 1998

1 Bestämmelser om upprättande av balansräkning och principer för upprättandet

1.1 Bestämmelser om upprättande av balansräkning

På kommunens bokföring och bokslut tillämpas, utöver vad som föreskrivs i kommunallagen, bokföringslagen (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 §).

Till kommunens bokslut hör balansräkningen och noter till den (KomL 113 §). Bestämmelser om det schema enligt vilket balansräkningen ska upprättas finns i statsrådets förordning om de uppgifter som ska tas upp i kommunens bokslut (525/2020). Schemat för balansräkningen presenteras i bilaga 1 till denna allmänna anvisning.

Bokföringsnämndens välfärdsområdes- och kommunsektion meddelar anvisningar och avger utlåtanden om tillämpningen av bokföringslagen och av statsrådets förordning om uppgifter i bokslutet samt av kommunallagens bestämmelser om bokföring, bokslut, koncernbokslut och verksamhetsberättelse (KomL 112 §). Välfärdsområdes- och kommunsektionens anvisningar och utlåtanden hjälper kommunerna och samkommunerna att iaktta god bokföringssed.

Genom denna allmänna anvisning meddelar välfärdsområdes- och kommunsektionen anvisningar om upprättandet av kommunens balansräkning. Även bestämmelserna i bokföringslagen tillämpas på upprättandet av kommunens balansräkning, om inget annat anges. Även samkommunernas balansräkning upprättas enligt denna anvisning.

Anvisningar om noterna till balansräkningen finns i den separata allmänna anvisningen om noter till bokslutet för kommuner.

1.2 Principer för upprättande av balansräkning

Vid upprättande av balansräkning ska god bokföringssed iakttas (BokfL 1:3 §).

Balansräkningen ska ge en bild av den ekonomiska ställningen på bokslutsdagen (BokfL 3:1.1 §). För varje post i balansräkningen ska motsvarande uppgifter för den närmast föregående räkenskapsperioden anges (jämförelsetal). Om specificeringen av balansräkningen har ändrats ska jämförelsetalet om möjligt korrigeras. Detta gäller även om jämförelsetalet av något annat skäl inte är användbart. (BokfL 3:1.2 §)

En rättvisande bild

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

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 och verksamhetsberättelsen. Även om en omständighet i sig är oväsentlig ska väsentlighetsbedömningen avse helheten, om flera liknande omständigheter föreligger. Särskild vikt ska ges sådana omständigheter som är mycket väsentliga för en rättvisande bild. (BokfL 3:2 §) Väsentlighetsprincipen står i relation till den bokföringsskyldiges storlek och till verksamhetens art och karaktär.

Övriga allmänna bokslutsprinciper

När bokslutet och verksamhetsberättelsen samt den ingående balansen upprättas ska följande principer följas:

- 1) den bokföringsskyldige ska förutsättas fortsätta sin verksamhet,
- 2) konsekvens ska iakttas när principerna och metoderna för upprättande av bokslutet tillämpas från en räkenskapsperiod till en annan,
- 3) uppmärksamhet ska fästas vid affärshändelsernas faktiska innehåll och inte enbart vid deras juridiska form (**innehållsbetoning**),
- 4) försiktighet ska iakttas oberoende av räkenskapsperiodens resultat,
- 5) den ingående balansen ska basera sig på den föregående räkenskapsperiodens utgående balans,
- 6) de intäkter och kostnader som hänför sig till räkenskapsperioden ska tas upp utan hänsyn till datum för betalningen (**prestationsprincipen**),
- 7) varje tillgång och annan post som tas upp bland posterna i balansräkningen ska värderas särskilt för sig, och
- 8) i balansräkningen ska poster bland aktiva respektive passiva och i resultaträkningen intäkter och kostnader tas upp till fullt belopp utan att de dras av från varandra, om inte en sammanställning behövs för att ge en rättvisande bild (**nettningsförbud**). (BokfL 3:3 §)

Balanskontinuitet

Principen om balanskontinuitet förutsätter att den ingående balansen för räkenskapsperioden motsvarar den utgående balansen för föregående räkenskapsperiod. Balanskontinuitet tillämpas i regel även vid kommunsammanslagningar¹.

Enligt god bokföringssed ska ett väsentligt fel som hänför sig till en tidigare räkenskapsperiod eller en ändring i redovisningspraxisen göras genom att man korrigerar posten **Överskott/underskott från tidigare räkenskapsperioder** i eget kapital². Korrigeringar ska således inte göras med resultatpåverkan utan retroaktivt. Motsvarande korrigering ska också göras i den utgående balansen för den föregående räkenskapsperioden, som utgör jämförelseår. Jämförelseårets resultaträkning behöver inte nödvändigtvis göras jämförbar, men när en rättvisande bild kräver det ska en not ges

1

Kommunsektionens utlåtande 81/2007 om bokföringen vid ändring i kommunindelningen.

2

BokfN 1750/2005 Utlåtande om hur ändringar av bokslutsprinciper och fel som gäller tidigare räkenskapsperioder ska behandlas i bokslutet, välfärdsområdes- och kommunsektionens utlåtande 133/2022 om hur löner som betalas retroaktivt ska behandlas i kommunernas och samkommunernas bokföring.

om ändringens inverkan på resultatet så att det blir möjligt att jämföra räkenskapsperioderna. Om jämförelsekalkylen ändå korrigeras, ska de gjorda ändringarna och grunderna för dem på motsvarande sätt framgå av noterna. Om det i verksamhetsberättelsen eller i noterna till bokslutet tas upp bokslut eller nyckeltal för flera räkenskapsperioder ska också dessa i den mån det är möjligt göras jämförbara, eller så ska det åtminstone tydligt nämnas att de eventuellt inte är jämförbara. Poster av ringa betydelse som hör till tidigare räkenskapsperioder ska i resultaträkningen och balansräkningen tas upp i den post som motsvarar benämningen.³

Fel som uppkommit under räkenskapsperioden ska korrigeras så att de påverkar resultatet. Differenser som uppkommit till följd av periodisering är inte sådana fel som avses i föregående stycke.

Enligt Bokf 2:2.1 § ska noterna innehålla uppgifter om intäkter och kostnader som hänför sig till tidigare räkenskapsperioder samt rättelser av fel, om dessa inte är av ringa betydelse. På motsvarande sätt ska noterna, med beaktande av kravet på en rättvisande bild, innehålla specificerade uppgifter om de ändringar i eget kapital som orsakats av ändringar i bokslutsprinciper och rättelser av fel som uppkommit under tidigare räkenskapsperioder.⁴

Konsekvens vid val av metoder

Principen om konsekvens vid val av metoder innebär att problem som gäller omfattning, mätning, värdering och hänförelse i samband med bokslutet ska hanteras på ett så enhetligt sätt som möjligt från en räkenskapsperiod till en annan. Bokföringslagstiftningen innehåller flera alternativa metoder. Kommunen bör dock kontinuerligt tillämpa den metod som en gång valts och inte ändra den från en räkenskapsperiod till en annan. Byte av metod förutsätter en grundad anledning. Principen om konsekvens berättigar emellertid inte fortsatt tillämpning av en felaktig metod, om felaktigheter har upptäckts. En redogörelse för ändringsgrunderna och hur ändringen påverkar bokslutsuppgifternas jämförbarhet ska ges i noterna (BokfL 3:1.2 § och Bokf 2:2 §).

Försiktighet

Försiktighetsprincipen är en allmän princip som ska följas i bokslutet, enligt vilken man inte ska förutse realiserade inkomster eller vinster i resultaträkningen, men alla förluster ska förutses.

Försiktighet vid upprättandet av balansräkningen förutsätter särskilt att bokslutet och verksamhetsberättelsen tar upp

- endast sådana vinster som har realiserats under räkenskapsperioden,
- alla avskrivningar och nedskrivningar av aktiva,
- uppskrivningar av skulder, samt

³ Se kommunsektionens utlåtande 105/2012 om korrigeringar av fel från tidigare år i bokslutet.

⁴ BokfN 1750/2005 Om hur ändringar av bokslutsprinciper och fel som gäller tidigare räkenskapsperioder ska behandlas i bokslutet.

- alla förutsebara förpliktelse och möjliga förluster som har uppkommit under den avslutade eller tidigare räkenskapsperioder, även om de blir kända först efter räkenskapsperiodens utgång. (BokfL 3:3.2 §)

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

Bekräftande av bokslutet

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

Övriga bestämmelser

Balansräkningens uppställningsform får inte ändras, om det inte behövs för att enligt i 3 kap. 2 § i bokföringslagen ge en rättvisande bild (BokfF 1:8 §).

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

1.3 Begränsningar i tillämpningen av bokföringslagen

Bestämmelser om värdering och periodisering

På upprättandet av kommunens bokslut tillämpas inte följande paragrafer i 5 kap. i bokföringslagen:

- 2 a § Upptagande av finansiella instrument till verkligt värde samt fonden för verkligt värde
- 2 b § Upptagande av förvaltningsfastigheter till verkligt värde
- 5 b § Upptagande av tillgångar som förvärvats genom finansiella leasingavtal.

Bestämmelser om små företag och mikroföretag

Kommunerna tillämpar inte bestämmelserna om upprättande av bokslut i 1 kap. 4 a § och 4 b § som gäller små företag och mikroföretag.

Internationella redovisningsstandarder

På kommunens bokföring tillämpas inte kap. 7 a i bokföringslagen som handlar om bokslut och koncernbokslut som ska upprättas enligt internationella redovisningsstandarder.

1.4 Den allmänna anvisningens ikraftträdande

Denna reviderade allmänna anvisning ska tillämpas på kommuners och samkommuners bokföring och bokslut från och med den 1 januari 2024. Ändringar har gjorts i avsnitt 10 om specifikationer till balansräkningen [2024].

2 Bestående aktiva

2.1 Definitioner och grupperingar i balansräkningen

Posterna bland aktiva i balansräkningen delas in i bestående aktiva och rörliga aktiva samt förvaltade medel beroende på användningsändamål och planerad verkningstid.

Bestående är sådana poster som är avsedda att stadigvarande ge intäkter under flera räkenskapsperioder (BokfL 4:3 §). I bestående aktiva ingår immateriella och materiella tillgångar samt placeringar.

Genom denna allmänna anvisning kompletteras bokföringslagens definition av bestående aktiva så att **kommunens bestående aktiva utgörs av immateriella och materiella tillgångar vilkas stadigvarande verkningstid som produktionsfaktorer omfattar flera räkenskapsperioder samt aktier och andelar i sektorinvesteringar och övriga placeringar, oberoende av om syftet är att ge inkomst eller inte.** Utvidgningen av begreppet bestående aktiva är motiverat eftersom avsikten med anskaffning av produktionsfaktorer till kommunens tjänsteproduktion inte alltid är att skapa inkomster, utan att producera basservice, som antingen med stöd av lag och/eller fullmäktiges beslut finansieras med skattemedel. Utöver principen om **utgift mot inkomst** ska kommunen således vid periodisering av anskaffningsutgifter för produktionsfaktorer med lång verkningstid också tillämpa principen om **utgift mot nyttjande av produktionsfaktorer.**

Bestående aktiva grupperas i kommunens balansräkning i tre huvudgrupper: immateriella tillgångar, materiella tillgångar och placeringar. Förskottsbetalningar antecknas som sista post i den grupp till vilken motsvarande aktiverade utgift hör. En betalning utgör förskottsbetalning då den tillgång som utgör grund för betalningen ännu inte har mottagits.

2.1.1 Immateriella tillgångar

Immateriella rättigheter

Immateriella rättigheter är kommunens anskaffningsutgifter för nyttjande- och tillverkningsrättigheter som kan överlätas separat. Aktivering av en immateriell rättighet kommer i fråga då rättigheten stadigvarande ger intäkt eller används som produktionsfaktor under flera räkenskapsperioder och anskaffningsutgiften väsentligt skulle påverka räkenskapsperiodens resultat om den skulle bokföras som en årskostnad.

Anskaffningsutgiften för koncessioner, patent, licenser och varumärken samt andra motsvarande rättigheter och tillgångar som hör till de immateriella tillgångarna ska aktiveras om en rättighet väntas generera inkomst under flera räkenskapsperioder (BokfL 5:5 a §)⁵. Anskaffningsutgiften för andra immateriella tillgångar kan aktiveras med iakttagande av försiktighet, om annat inte föranleds av 5 kap. 7–10 § i bokföringslagen.

Övriga utgifter med lång verkningstid

Som övriga utgifter med lång verkningstid bokförs aktiverade utvecklingsutgifter samt det aktiverade värdet för goodwill, kapitalrabatt och emissionsutgifter för lån. Dessutom

ska andra immateriella tillgångar som inte hör till någon av ovannämnda grupper bokföras som övriga utgifter med lång verkningstid.

Exceptionellt stora finansieringsandelar i utgifter för anskaffning av bestående aktiva till andra sammanslutningar tas upp som övriga utgifter med lång verkningstid⁶ med beaktande av väsentlighetsprincipen. Övriga utgifter med lång verkningstid kan utöver ovannämnda utgifter utgöras av utgifter för grundläggande förbättring av aktie- och hyreslägenheter⁷, planlägningsutgifter som överstiger sedvanliga årskostnader, andra utgifter än utgifter för anskaffning av licensrättigheter i samband med anskaffning av adb-program samt deltagande i statens väg, ban- och vattenledsprojekt. Övriga utgifter med lång verkningstid ska avskrivas enligt plan under sin verkningstid. Om den bokföringsskyldige inte på ett tillförlitligt sätt kan bedöma verkningstiden ska utgiften avskrivas inom högst tio år (BokfL 5:11 §).

Utvecklingsutgifter får aktiveras om de väntas generera inkomst under flera räkenskapsperioder. (BokfL 5:8.2)⁸ Maskiner, anläggningar och andra motsvarande tillgångar som anskaffats för utvecklingsverksamhet bokförs som materiella tillgångar och avskrivs enligt plan under sin verkningstid. Om den bokföringsskyldige inte på ett tillförlitligt sätt kan bedöma verkningstiden, ska utvecklingsutgifterna avskrivas under högst tio år. I regel bokförs utvecklingsutgifter dock som kostnad.⁹

Anskaffningsutgiften för goodwill får aktiveras och ska avskrivas enligt plan under sin verkningstid. Om den bokföringsskyldige inte på ett tillförlitligt sätt kan bedöma verkningstiden ska goodwill avskrivas inom högst tio år. (BokfL 5:9 §).¹⁰

Kapitalrabatt som hänför sig till upptagande av lån och därmed jämförbara utgifter samt utgifter för emission av lån får aktiveras med iakttagande av försiktighet. De aktiverade posterna ska kostnadsföras enligt en plan som baserar sig på lånetiden, dock minst i samma förhållande som lånet återbetalas. (BokfL 5:10 §) Huvudregeln för nämnda utgifter är dock att de tas upp som kostnad.

6

Behandlingen av en medlemskommuns betalningsandel av samkommunens investeringar har bland annat behandlats i kommunsektionens utlåtande 15/1997 och kommunens andelar i finansieringen av en förenings eller ett dotterbolags anskaffningsutgift för bestående aktiva i utlåtande 32/1998. Andra sammanslutningar där kommunen kan delta i finansieringsutgifterna för bestående aktiva är dottersammanslutningar och andra sammanslutningar som sköter kommunens uppgifter eller vars verksamhet syftar till att stödja mål som anknyter till kommunens uppgifter.

7

Utgifter för grundliga förbättringar av en aktielägenhet antecknas inte som en del av anskaffningsutgiften för de aktier som berättigar till besittning av lägenheten (BokfN 1588/1999).

8

Vid periodiseringen av utvecklingsutgifter ska kommunerna iaktta bestämmelserna i bokföringslagen. Med avvikelse från bokföringslagen ska utvecklingsutgifter bokföras som övriga utgifter med lång verkningstid.

9

Det bör noteras att forskningsverksamhet inte räknas som utvecklingsverksamhet. Med utgifter för forskningsverksamhet avses utgifter som orsakats av planmässig forskningsverksamhet som är nödvändig för att skapa och förstå nya vetenskapliga och tekniska rön. Forskningsverksamhet torde kunna betraktas som mer omfattande än utvecklingsverksamhet så att endast en del av utgifterna för forskningsverksamheten kommer att ingå i utvecklingsverksamheten och utgifter för den. Utvecklingsverksamheten kan sålunda föregås av forskningsverksamhet.

10

En anskaffningsutgift för goodwill kan uppkomma i samband med ett företagsköp eller en företagsomstrukturering när köparen betalar mer för företaget än värdet på de materiella tillgångarna. Den överskjutande delen utgör goodwill.

Grundläggnings- och forskningsutgifter tas upp som kostnad under räkenskapsperioden (BokfL 5:7 och 8.1 §).

2.1.2 Materiella tillgångar

Mark- och vattenområden

I balansposten Mark- och vattenområden upptas jord- och skogsområden, bebyggda och obebyggda tomter, strömfallslägenheter och vattenområden. Till den anskaffningsutgift som aktiveras räknas förutom det nominella anskaffningspriset också utgifter för områdets styckning och lagfart samt andra motsvarande direkta utgifter som uppstått när kommunen tagit i bruk området. Utgifter som orsakas av tomtbildningen, byggandet av kommunalteknik och betalningen av markanvändnings- och utvecklingsersättningar¹¹ kan aktiveras och fogas till tomtens anskaffningsutgift med beaktande av väsentlighetsprincipen. [2023]

Kommunens markområden utgör antingen tillgångar för tjänsteproduktion, till exempel utbyggda tomter och gårdsområden, arrendetomter, gatuområden och parker samt rekreationsområden, eller tillgångar som kan likställas med andra långfristiga placeringar, såsom markområden vars användningsändamål ännu inte har fastställts, eller tillgångar som kan likställas med omsättningstillgångar, såsom tomter som är avsedda för försäljning.

Oavsett användningsändamål ska anskaffningsutgiften för ett markområde behandlas som en investeringsutgift och tas upp bland bestående aktiva i balansräkningen. Anskaffningsutgiften för tomter som är avsedda för försäljning kan överföras till rörliga aktiva när användningsändamålet har fastställts. Tomtmarkområdet överförs från bestående aktiva till rörliga aktiva till ett belopp som motsvarar den del av anskaffningsutgiften som tagits upp i balansräkningen, varvid eventuella uppskrivningar som hänför sig till markområdet återförs (BokfL 5:19 §). Bokföringsmässigt påverkar en överföring till rörliga aktiva endast balansposterna. En samfällad skog är ett gemensamt område för delägarlägenheterna. I kommunens bokföring ändras inte stället där ett markområde tas upp eller markområdets anskaffningsutgift, även om marken överförs till en samfällad skog.

Varje mark- och vattenområde följs upp separat i bokföringen.

Det är befogat att aktivera de anslutningsavgifter som kommunen betalar och som inte betalas tillbaka. När det är fråga om en egen tomt tas anslutningsavgifter som inte betalas tillbaka upp i balansposten **Mark- och vattenområden** bland bestående aktiva. När det är fråga om en arrendetomt tas anslutningsavgifter som inte betalas tillbaka upp som en underpost med benämningen **Arrenderättigheter till fastigheter** till balansposten **Mark- och vattenområden** under materiella tillgångar bland bestående aktiva. Om balansposten endast innehåller aktiverade anslutningsavgifter, rekommenderas det dock att posten ges benämningen **Anslutningsavgifter som hänför sig till fastigheter**.¹²

11

Kommunsektionens utlåtande 71/2005 om bokföring av byte av outbrutna områden och byggnader.

12

Kommunsektionens utlåtande 65/2004 om behandlingen av anslutningsavgifter, även Bokföringsnämndens utlåtande 1670/2001.

Byggnader

I balansposten **Byggnader** aktiveras anskaffningsutgiften för de av kommunens byggnader som används för tjänsteproduktion eller som kan realiseras eller på vilka det annars kan ställas inkomstförväntningar som åtminstone motsvarar det värde till vilket de finns upptagna i balansräkningen. Den oavskrivna anskaffningsutgiften för byggnader som inte uppfyller något av ovannämnda villkor bokförs som kostnad.¹³

Anskaffningsutgiften för byggnaders tekniska anordningar såsom hissar, luftkonditionerings-, uppvärmnings- och kylanläggningar samt centralantenner räknas in i anskaffningsutgiften för den egentliga byggnadsstommen. Vid sammanställandet av avskrivningsplanen beaktas dock att så kallade tekniska anordningar måste förnyas tidigare än själva byggnadsstommen.

Som byggnader räknas bostads-, anstalts-, administrations-, skol- och industribyggnader samt övriga byggnader. I balansposten **Byggnader** innefattas även konstruktioner, bland annat bränsletankar och enkla lager som till exempel är byggda av trä. Pumpstationer samt tankar som är anslutna till ett nät hör till gruppen fasta konstruktioner och anordningar. Utgifter för grundliga förbättringar av byggnader kan antingen aktiveras som en separat post eller hänföras till byggnadens oavskrivna anskaffningsutgift.

Fasta konstruktioner och anordningar

Fasta konstruktioner och anordningar tas upp som en egen grupp i balansräkningen, som bland annat innehåller

- markkonstruktioner, såsom anskaffningsutgifter för gator, vägar och broar samt parker, rekreationsområden och motsvarande konstruktioner, dock inte anskaffningsutgiften för själva markområdet
- anskaffningsutgifter för vattenkonstruktioner, såsom dammar, kanaler och bassänger
- anskaffningsutgifter för ledningsnät och tillhörande anordningar
- anskaffningsutgifter för andra fasta konstruktioner och anordningar som inte hör till anskaffningsutgiften för en byggnad.

Maskiner och inventarier

Balansposten **Maskiner och inventarier** innefattar transportmedel och övriga maskiner och inventarier. Till transportmedel räknas trafikmedel avsedda för person- och godstransport, såsom bilar, släpvagnar, fartyg och spårvagnar. Övriga maskiner och inventarier är bland annat kraftmaskiner, lyft- och flyttanordningar, schaktmaskiner och rörliga arbetsmaskiner, jord- och skogsbruksmaskiner, bearbetningsmaskiner, kontorsmaskiner och datorer, andra elektriska maskiner och anordningar, datakommunikationsutrustning, optiska instrument, möbler, musikinstrument och idrottsredskap. Maskiner och anordningar som är fast anslutna till byggnader hör inte till denna post, utan inkluderas i byggnadens anskaffningsutgift.

13

Allmän anvisning om bestående aktiva för kommuner och samkommuner, avsnitt 3.5.1: 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.

Övriga materiella tillgångar

I balansposten **Övriga materiella tillgångar** upptas naturtillgångar, värde- och konstföremål som kommunen äger samt så kallade produktiva tillgångar.

Naturtillgångar är bland annat grustag, malmförekomster, stenbrott och torvmossar. Från anskaffningsutgiften för naturtillgångar görs i allmänhet så kallade substansavskrivningar, dvs. avskrivningar som motsvarar den årliga förbrukningen.

Värdeföremål som kommunen äger, till exempel konstverk och museiföremål, aktiveras på samma grunder som andra tillgångar bland bestående aktiva. Med andra ord, om värde- och konstföremål till exempel används för att producera kulturtjänster under flera räkenskapsperioder eller om de kan överlåtas mot ersättning, till exempel i samband med byte, utgör de tillgångar som ska aktiveras. Om ingetdera villkoret uppfylls ska anskaffningsutgiften för ovannämnda föremål bokföras som kostnad¹⁴. Avskrivningar enligt plan bokförs inte för värde- och konstföremål, men nedskrivningen bokförs om förutsättningarna för den uppfylls.

Till övriga materiella tillgångar räknas också så kallade produktiva tillgångar, såsom avelsdjur, mjölkboskap, arbetsdjur samt fruktträdgårdar och andra planteringar som ger återkommande skörd.

Förskottsbetalningar och pågående nyanläggningar

Balansposten **Förskottsbetalningar och pågående nyanläggningar** innehåller förskottsbetalningar på materiella tillgångar bland bestående aktiva och anskaffningsutgifter för pågående investeringar. Pågående nyanläggningar kan avse såväl egen tillverkning som köp utifrån.

2.1.3 Placeringar

Balansposten **Placeringar** bland bestående aktiva innehåller värdepapper som anskaffats för att främja kommunens verksamhet, placeringar som stöder kommunens verksamhet och övriga långfristiga placeringar.

Placeringar som stöder kommunens verksamhet utgörs av placeringar i form av eget eller främmande kapital i sammanslutningar som har hand om kommunens uppgifter eller vars verksamhet syftar till att stödja målsättningarna för kommunens verksamhet, såsom ordnande av tjänsteproduktion, ändring av näringsstrukturen eller tryggnad av sysselsättningen i kommunen eller den ekonomiska regionen. Placeringarna är i regel kapitalplaceringar i syfte att finansiera investeringar, såsom utlåning för finansiering av investeringar eller placeringar i aktie- eller andelskapital¹⁵. Utlåningen kan utgöras av

14

Anskaffningsutgiften för kommunens värde- och konstföremål ska redovisas separat i den ekonomiska rapporten. Därför kan det vara ändamålsenligt att aktivera föremålen i balansräkningen, även om en realisering av dem inte kommer på fråga i praktiken.

15

Anskaffningsutgiften för samkommunandelar aktiveras, men en ändring av samkommunens grundkapital som beror på medlemskommunandelens statsandel bokförs inte i medlemskommunens balansräkning. Väsentliga ändringar av samkommunandelarnas värde ska redovisas i noterna till kommunens bokslut. I noterna till samkommunens bokslut redogörs det för grundkapitalets fördelning på medlemskommunerna. Se Allmän anvisning om bokföring av bestående aktiva för kommuner och samkommuner, avsnitt 2.5: Anskaffningsutgift som täckts med bidrag, statsandel eller annan

skuldebrevslån eller kapitallån. Placeringarna ska i kommunens balansräkning delas in i aktier och andelar, masskuldebrevsfordringar, övriga lånefordringar och övriga fordringar.

Aktier och andelar

Till balansposten **Aktier och andelar** hör aktier och andelar som anskaffats för bestående bruk, såsom aktier som berättigar till besittning av lokaler som används i serviceverksamheten och andra aktier och andelar som utgör placeringar som stöder kommunens verksamhet. Övriga aktier och andelar är finansiella värdepapper.

I anskaffningsutgiften för aktier ingår sådana utgifter för aktieförvärvet som inte skulle ha uppstått om inte aktierna hade förvärvats¹⁶. Som en ökning i anskaffningsutgiften för aktier bokförs också till exempel kapitalvederlag som betalats till ett fastighetsaktiebolag, när fastighetsaktiebolaget har beslutat att fondera dem under eget kapital.¹⁷

Aktier i börsbolag och aktier som anskaffats för placering av penningmedel (såsom medel för betalningstransaktioner och kassaöverskott) tas upp i balansposten **Finansiella värdepapper** bland rörliga aktiva. Aktier i börsbolag är till sin natur egendom som inte hör till tjänsteproduktionen, varför det inte är motiverat att ta upp dem bland bestående aktiva även om aktierna realiserar först efter en längre tid¹⁸.

Aktier och andelar i donationsfonder som bokförts som förvaltad kapital tas upp bland förvaltade medel under balansposten **Donationsfondernas medel**.

Masskuldebrevsfordringar

Långfristiga obligationslån som hänför sig till placeringar som stöder kommunens verksamhet tas upp bland bestående aktiva.

Övriga lånefordringar

Som övriga lånefordringar bokförs annan utlåning än obligationslån¹⁹. Till denna grupp hör utlåning inom ramen för placeringar som stöder kommunens verksamhet, vilken exempelvis för att finansiera investeringsutgifter, har beviljats som bestående finansiering till kommunens dottersammanslutningar och andra sammanslutningar som producerar kommunens tjänster. Utlåning kan bestå av räntebärande eller räntefria skuldebrevs- eller kapitallån.

Övriga fordringar

finansieringsdel, och kommunsektionens utlåtande 47/2000.

16

Bokföringsnämndens utlåtande 1942/2015 gällande bokföring av utgifter i anknytning till aktieförvärv.

17

Bokföringsnämndens utlåtande 1916/2014 om bokföring av låneandelen på aktier i fastighetsbolag samt Bokföringsnämndens allmänna anvisning om bostadsaktiebolags bokföring och bokslut.

18

Kommunsektionens utlåtande 51/2001 om behandlingen av aktier i börsbolag som erhållits vid fusion.

19

Orsaken till att obligationslån presenteras separat från den övriga utlåningen beror på vissa behov inom nationalräkenskaperna.

Balansposten **Övriga fordringar** kan innehålla poster som tjänar kommunens egentliga verksamhet men som inte hör till ovannämnda balansposter och som är bestående till sin natur. Även återbärbara anslutningsavgifter som kommunen har betalat bokförs inom denna balanspost. Om beloppet av kommunens anslutningsavgiftsfordran är väsentligt ska fordran uppges som en separat post i noterna till balansräkningen²⁰.

Amorteringar som förfaller under följande räkenskapsperiod och som gäller långfristiga lånefordringar och övriga fordringar som tagits upp bland placeringar i bestående aktiva överförs inte till kortfristiga lånefordringar under rörliga aktiva.

20

Kommunsektionens utlåtande 65/2004 om behandlingen av anslutningsavgifter.

2.2 Anskaffningsutgiften och dess periodisering

2.2.1 Bestämning av anskaffningsutgiften

Med anskaffningsutgiften för bestående aktiva avses de direkta utgifterna för anskaffning och tillverkning av en tillgång (BokfL 4:5.1 §). Utgifter för anskaffning och tillverkning som räknas in i den aktiverade anskaffningsutgiften för en tillgång eller placering bland bestående aktiva, ska kunna klarläggas med hjälp av kostnadsberäkning eller kostnadskalkyler (BokfL 5:5.2 §).

Utöver de direkta utgifterna 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 måste kunna utredas med stöd av kostnadsberäkning eller kostnadskalkyler (BokfL 4:5.2 §). När det gäller enstaka anskaffningar för eget bruk av tillgångar bland bestående aktiva anses en kostnadsberäkning som görs i samband med bokslutet vara tillräcklig även för aktivering av indirekta utgifter²¹. Bokföringsnämnden har meddelat en allmän anvisning om hur fasta utgifter kan inkluderas i anskaffningsutgiften för en tillgång.

Indirekta utgifter som enligt BokfL 4:5.2 § kan aktiveras är i allmänhet fasta utgifter för lagring och övrig materialhantering, produktionsledningens löner och socialutgifter, administrativa utgifter för produktionsanläggningar såsom försäkringsavgifter samt avskrivningar på tillgångar bland bestående aktiva som används i produktionen²². Indirekta utgifter som kan aktiveras ska vara typiska för produktionsverksamhet. En produkt som tillverkas för eget bruk kan lika gärna vara en materiell som en immateriell nyttinghet.

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

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

Kommunerna tillämpar inte heller möjligheten att ta upp en förvaltningsfastighet till verkligt värde enligt BokfL 5:2 b.

En kommun kan ha anskaffat en byggd fastighet med ett ospecificerat köpebrev eller med hjälp av något annat förvärvssätt. Enligt principen om att varje tillgång ska värderas särskilt för sig (BokfL 3:3.1 § 7 punkten) och för att fastställa grunden för avskrivningen av byggnaden ska markområdets och byggnadens andelar av totalpriset fastställas separat.

21

Det har inte fastställts några formella gränser för storleken på indirekta utgifter som kan aktiveras. Kraven på kostnadsberäkning medför dock att aktivering av indirekta utgifter i allmänhet inte kommer i fråga i mycket små kommunenheter.

22

Kommunens egna avgifter för byggnadstillstånd kan aktiveras som en del av anskaffningsutgiften endast till den del som de motsvaras av realiserade utgifter som bokförts i resultaträkningen.

Utgifterna för rivning av en byggnad bokförs i regel som kostnad det år byggnaden rivs. Utgifterna för rivning av en byggnad kan dock aktiveras som anskaffningsutgift för tomten i de fall byggnaden rivs för att tomten ska kunna bebyggas på nytt eller användas på annat sätt. Vid aktiveringen ska försiktighetsprincipen tillämpas, så att tomtens aktiverade anskaffningsutgift inte överstiger dess sannolika överlåtelsevärde eller ett på annat sätt definierat bruksvärde.²³

Egendom som erhållits som donation²⁴

Egendom som erhållits genom en donation eller ett testamente utan begränsningar för användningen bokförs under balansposter enligt sin natur och som intäkt i resultaträkningen.²⁵ (Läs om behandlingen av donationer med begränsad användning i avsnitt 3, Förvaltade medel.)

Pengar, bankdepositioner och andra donationer som kan jämföras med pengar antecknas till det nominella värdet. Aktier och andra tillgångar bland bestående aktiva som erhållits som donation tas i balansräkningen upp till verkligt värde vid tidpunkten för överlåtelsen. De är befogade att inte pröva upptagandet i balansräkningen från fall till fall, utan att fortlöpande och konsekvent tillämpa den metod som valts. En avskrivningsplan ska göras upp för förslitning underkastade tillgångar bland bestående aktiva och tillgången ska avskrivas under sin verkningstid. På tillgångsposter som erhållits som donation tillämpas anvisningarna om uppskrivning och nedskrivning i den allmänna anvisningen om bestående aktiva för kommuner och samkommuner.

Det belopp som tas upp i balansräkningen får inte överstiga den erhållna egendomens sannolika överlåtelsepris.

2.2.2 Periodisering och värdering av anskaffningsutgiften för tillgångar bland bestående aktiva

Anskaffningsutgiften för tillgångar bland bestående aktiva periodiseras på olika räkenskapsperioder med hjälp av avskrivningar. Anskaffningsutgiften för en tillgång underkastad avskrivningar bland bestående aktiva avskrivas enligt plan så att den kostnadsförs under sin verkningstid (BokfL 5:5.1 §). Om den sannolika framtida inkomsten av en tillgång eller investering som hör till bestående aktiva beräknas bli varaktigt mindre än den ännu oavskrivna anskaffningsutgiften, ska skillnaden kostnadsföras som en nedskrivning (BokfL 5:13 §).

Enligt BokfL 5:17.1 § är uppskrivningsobjekten begränsade till jord- och vattenområden och värdepapper som hör till bestående aktiva. Uppskrivningen bokförs på *Aktiva*-sidan i balansräkningen som en ökning av uppskrivningsobjektets värde inom ifrågasvarande grupp under bestående aktiva. På *Passiva*-sidan tas uppskrivningen upp under

²³ Kommunsektionens utlåtande 91/2010 Bokföring av utgifter för rivning av byggnad.

²⁴ Denna anvisning upphäver kommunsektionens utlåtande 48/2000 om bokföring av donation.

²⁵ Egendom som erhållits utan vederlag av staten för att fortsätta motsvarande verksamhet eller av andra kommuner eller på basis av samarbetsavtal eller motsvarande för gemensam verksamhet, behandlas inte som en donation, utan som en total finansieringsandel. Se även BokfN 1574/1999.

Läs om behandlingen av donationer med begränsad användning i avsnitt 3, Förvaltade medel.

uppskrivningsfonden i eget kapital. Om en uppskrivning visar sig vara obefogad ska den återföras och uppskrivningsfonden minskas i motsvarande mån.

Periodisering och värdering av anskaffningsutgiften behandlas närmare i den separata allmänna anvisning om bestående aktiva för kommuner och samkommuner som utfärdats av bokföringsnämndens välfärdsområdes- och kommunsektion.

3 Förvaltade medel

Förvaltade medel och motsvarande kapital uppkommer i de uppdrag och förmedlingsuppgifter som kommunen sköter. Förvaltade medel anger beloppet av de medel som kommunen förvaltar medan förvaltad kapital anger de skulder (förpliktelse) för vilka kommunen ansvarar gentemot uppdragsgivaren. Förvaltade medel delas upp i statliga uppdrag, donationsfondernas medel och övriga förvaltade medel.

När det gäller förmedlade lån och andra motsvarande uppdrag i vilka kommunen av uppdragsgivaren får en utbetalning för vidarebefordran till tredje part används både kontot för förvaltade medel och kontot för förvaltad kapital. Vid uppdrag där kommunen av uppdragsgivaren i efterhand får ersättning för utbetalningar till tredje part räcker det att transaktionerna bokförs på kontot för förvaltade medel.

Donationsfondernas medel

Egendom som erhållits som donation och där medlens användning och ökning styrs av villkor i ett avtal, testamente eller gåvobrev tas upp i en egen balanspost med benämningen **Donationsfondernas medel**. En donations värde intäktsförs dock inte i resultaträkningen, utan det bokförs bland förvaltad kapital. Balansvärdet av donationer som ska bokföras i donationsfonden bestäms på samma sätt som balansvärdet av donationer utan begränsningar i användningen (se avsnitt 2.2.1 Bestämning av anskaffningsutgiften). Motposten för eventuella uppskrivningar eller nedskrivningar av jord- och vattenområden eller aktier med begränsad användning utgörs av förvaltad kapital, inte av uppskrivningsfonden eller en nedskrivning i resultaträkningen. Avskrivningar på en byggnad eller lösöre som bokförts i donationsfondens medel tas upp som en minskning av donationsfondernas medel och kapital.^{26, 27}

Räntan på medel som eventuellt överförts till kommunens penningkonton bokförs som finansiell kostnad och som en ökning av det förvaltade kapitalet i fråga.²⁸

26

Denna anvisning upphäver kommunsektionens utlåtande 48/2000 om bokföring av donation.

27

Egendom som erhållits utan vederlag av staten för att fortsätta motsvarande verksamhet eller av andra kommuner eller på basis av samarbetsavtal eller motsvarande för gemensam verksamhet, behandlas inte som en donation, utan som en total finansieringsandel. Se även BokfN 1574/1999.

28

Kommunsektionens utlåtande 80/2007 Behandling av statens regionutvecklingsmedel och EU:s strukturfondsmedel i landskapsförbundets bokföring.

4 Rörliga aktiva

4.1 Definitioner

Rörliga aktiva omfattar omsättningstillgångar och finansieringstillgångar.

Omsättningstillgångar är tillgångar som är avsedda att överlätas som sådana eller i förädlad form eller att förbrukas (BokfL 4:4.2 §). Immateriella tillgångar kan också räknas in i omsättningstillgångarna. Till exempel halvfärdiga och färdiga produkter kan vara dels materiella tillgångar, dels tjänster som ännu inte överlåtits och vars produktionsutgifter har aktiverats.

Finansieringstillgångar är kontanta medel, fordringar samt finansieringsmedel som tillfälligt är i annan form (BokfL 4:4.3 §).

4.2 Omsättningstillgångar

4.2.1 Gruppering av omsättningstillgångar i balansräkningen

Material och förnödenheter

Med material och förnödenheter avses tillgångar som anskaffats för framställning av varor eller för produktion av tjänster, till exempel råvaror, tillbehör och förnödenheter samt förpackningsmaterial. Förutom att material och förnödenheter kan vara kopplade till framställning av tillgångar för omedelbar försäljning, kan de också vara kopplade för underhåll av maskiner och anordningar som används i produktionen eller till produktion av tjänster som överläts.

Varor under tillverkning

Med varor under tillverkning avses tillgångar som kommunen själv har framställt för att sälja eller använda i produktionen av tjänster, och vars produktionsprocess vid tidpunkten för bokslutet ännu inte är avslutad (halvfabrikat). Produkten kan vara materiell eller immateriell, till exempel ett planeringsarbete.

Huvudregeln vid bokföring av kommunens serviceverksamhet är att även utgifter för pågående tjänsteuppdrag bokförs som kostnader i resultaträkningen enligt prestationsprincipen, även om kostnadsföringen då kommer att påverka bokslutet innan tjänsten har levererats. Utgifter för att tillhandahålla tjänster kan aktiveras i bokslutet till dess tjänsten överlåtits eller motsvarande inkomst bokförts som intäkt i resultaträkningen. Om antalet tjänsteuppdrag är stort eller om tjänsterna är kortvariga rekommenderas dock inte aktivering.

Färdiga produkter

Med färdiga produkter avses materiella tillgångar som kommunen själv har framställt för att sälja eller använda i produktionen av tjänster och som är färdiga att överlätas.

Övriga omsättningstillgångar

I balansposten **Övriga omsättningstillgångar** ingår tillgångar som har anskaffats eller förädlats för att säljas som sådana eller i förädlad form, men som inte omfattas av de ovan beskrivna kategorierna av omsättningstillgångar. Övriga omsättningstillgångar kan till exempel vara tomter och andra fastigheter som ska säljas och därför har överförts från bestående aktiva till omsättningstillgångar.

Förskottsbetalningar

Med förskottsbetalningar avses köpesumman för omsättningstillgångar eller del därav som har betalats till leverantören innan tillgången har levererats. Förskottsbetalningarna är fordringar till sin natur. De värderas och periodiseras i bokslutet enligt bestämmelserna i BokfL 5:2 § om fordringar, finansieringstillgångar och skulder.

4.2.2 Värdering och periodisering av omsättningstillgångar

Med anskaffningsutgiften för en omsättningstillgång under rörliga aktiva avses de direkta utgifterna för anskaffning och tillverkning av en tillgång (BokfL 4:5.1 §).

En rimlig andel av de indirekta utgifterna för anskaffning och tillverkning får också räknas in i anskaffningsutgiften, till den del som dessa utgifter hänför sig till produktionsperioden (BokfL 4:5.2 §). Dessutom får ränteutgifterna för lån som under produktionsperioden kan hänföras till produktionen av en tillgång räknas in i anskaffningsutgiften (BokfL 4:5.3). Bokföringsnämnden har meddelat en allmän anvisning om hur fasta utgifter i anslutning till anskaffning och tillverkning kan inkluderas i anskaffningsutgiften för en tillgång.

Indirekta utgifter som enligt BokfL 4:5.2 § kan aktiveras är i allmänhet fasta utgifter för lagring och övrig materialhantering, produktionsledningens löner och socialutgifter, administrativa utgifter för produktionsanläggningar, såsom försäkringsavgifter, samt avskrivningar på bestående aktiva som används i produktionen. Indirekta utgifter som kan aktiveras ska vara typiska för produktionsverksamhet. I en kommun är det i allmänhet inte nödvändigt att aktivera indirekta utgifter mot omsättningstillgångarna.

I en aktiverad anskaffningsutgift inräknade utgifter för anskaffning och tillverkning ska kunna klarläggas med hjälp av kostnadsberäkning eller kostnadskalkyler. När endast direkta utgifter räknas in i anskaffningsutgiften kan den kostnadskalkyl som upprättas i samband med bokslutet i allmänhet betraktas som tillräcklig (BokfL 5:5.2 §).

Anskaffningsutgiften för omsättningstillgångar av samma slag beräknas enligt FIFO-principen (first in, first out) eller, om den bokföringsskyldige så önskar, enligt LIFO-principen (last in, first out). Med FIFO-principen avses att tillgångarna överlåtits i samma ordningsföljd som de har anskaffats. Enligt LIFO-principen antas överlåtelseordningen vara den motsatta jämfört med ordningsföljden för anskaffningarna. Den bokföringsskyldige kan också tillämpa metoden med medelpriser, dvs. som anskaffningsutgift för omsättningstillgångarna ange medelvärdet av de realiserade anskaffningsutgifterna vägda enligt motsvarande anskaffningsvolym. Som anskaffningsutgift får även anges ett värde som beräknats på något annat sådant allmänt använt sätt som är förenligt med god bokföringssed. (BokfL 4:5.4 §)

Tillförlitligheten i bokföringen förutsätter att en fysisk inventering av omsättningstillgångarna görs åtminstone varje räkenskapsperiod. Vid inventeringen

fastställs omsättningstillgångarnas omfattning genom räkning, mätning, vägning eller på motsvarande sätt. Det värde av omsättningstillgångarna i slutet av året som anges i balansräkningen kan även baseras på uppgifterna i lagerbokföringen.

Anskaffningsutgiften för de omsättningstillgångar som återstår vid räkenskapsperiodens utgång ska aktiveras som lagervärde. När anskaffningsutgiften för omsättningstillgångar antecknas ska principen om lägsta värde tillämpas (BokfL 5:6.1 §). Principen om lägsta värde betyder att det lägsta av följande tre alternativ ska anges som inventerat värde på omsättningstillgångarna: anskaffningsutgiften, den sannolika anskaffningsutgiften (dvs. återanskaffningsvärdet) vid räkenskapsperiodens slut eller det sannolika överlåtelsepriset vid räkenskapsperiodens slut.

Uppskrivning enligt BokfL 5:17 § kan inte göras av omsättnings- och finansieringstillgångar.

Aktivering och kostnadsföring av anskaffningsutgiften för material och förnödenheter kan i kommunen antingen behandlas så att anskaffningsutgiften bokförs på lagerkontot för ifrågavarande omsättningstillgång och därefter enligt förbrukningen som kostnad för den aktuella verksamhetsenheten, eller så att anskaffningsutgiften bokförs på kontot *Inköp under räkenskapsperioden* och inköpens kostnadseffekt vid bokslutet korrigeras genom en förändring av lagret i balansräkningen.

4.2.3 Överföringar mellan omsättningstillgångar och bestående aktiva

En tillgång överförs från omsättningstillgångarna till bestående aktiva till sin anskaffningsutgift eller till ett lägre, sannolikt överlåtelsepris. Från bestående aktiva överförs en tillgång till omsättningstillgångarna till ett belopp som motsvarar den ännu oavskrivna delen av anskaffningsutgiften. (BokfL 5:19 §)

4.3 Finansieringstillgångar

4.3.1 Fordringar

Fordringar som ingår i kommunens finansieringstillgångar ska i balansräkningen delas upp i kortfristiga och långfristiga fordringar (BokfL 1:6.2 §). Som långfristig betraktas en sådan fordran eller del av fordran som förfaller till betalning efter en längre tid än ett år. Om en fordran eller del av fordran förfaller tidigare, räknas den som en kortfristig fordran. (BokfL 4:7.1 §) Amorteringar på lånefordringar som tagits upp bland placeringar i bestående aktiva och som förfaller nästa räkenskapsperiod överförs dock inte till finansieringstillgångarna i bokslutet.

Kundfordringar

Kundfordringar är fordringar som uppstått vid överlåtelse av prestationer eller tjänster inom ramen för den egentliga verksamheten samt fordringar till följd av försäljning av tillgångar som hör till bestående aktiva. Som kundfordringar bokförs fordringar som grundar sig både på försäljningsintäkter och på avgiftsintäkter. Eftersom uthyrning av bostäder är en del av kommunens egentliga verksamhet är det befogat att redovisa hyresfordringar som kundfordringar.

Realiserade och sannolika kreditförluster i anslutning till kundfordringar bokförs som övriga kostnader i resultaträkningen.

Vid kundfordringar är det vanligtvis köparen av prestationen, dvs. kunden, som är gäldenär. Gäldenären kan också vara någon annan som betalar ersättningar för kommunens prestationer, till exempel staten, en kommun eller en samkommun²⁹.

Lånefordringar

Lånefordringar utgörs bland annat av lån som beviljats för finansiering av dottersammanslutningars, samkommuners, intressesammanslutningars och övriga ägarintressesammanslutningars samt andra sammanslutningars verksamhetskapital i syfte att stödja likviditeten (inklusive koncernkontots fordringar på dottersammanslutningar) samt lån till privatpersoner³⁰. Även kortfristiga lån till personalen är lån som ska bokföras bland finansieringstillgångarna.

Om ett lån har beviljats till exempel i samband med köp av varor eller tjänster, redovisas posten beroende på sin natur som kundfordring eller resultatreglering.

Lån som beviljats kommunens dottersammanslutningar och andra sammanslutningar som producerar kommunala tjänster i syfte att finansiera sammanslutningarnas investeringsutgifter samt andra bestående placeringar i låneinstrument för att stödja kommunens verksamhet tas i kommunens balansräkning upp bland bestående aktiva under posten *Placeringar*.

Övriga fordringar

Som övriga fordringar redovisas de fordringar som inte ingår i de ovan behandlade fordringarna och som inte är resultatregleringar. Som övriga fordringar redovisas exempelvis långtidsbundna depositioner som utgör säkerhet för krediter eller borgen, depositioner på spärrade konton och momsfordringar.

Resultatregleringar

Med resultatregleringar avses

- 1) under räkenskapsperioden eller en tidigare räkenskapsperiod erlagda betalningar av utgifter som realiserats på prestationsbasis eller på motsvarande sätt under följande räkenskapsperioder, om dessa inte ska tas upp bland förskottsbetalningar, samt
- 2) sådana inkomster realiserade på prestationsbasis eller på motsvarande sätt under räkenskapsperioden eller en tidigare räkenskapsperiod för vilka ingen betalning har erhållits, om dessa inte ska tas upp bland försäljningsfordringar (BokfL 4:6.1 §).

Resultatregleringar utgörs bland annat av i förskott betalda räntor, hyror, löner liksom under räkenskapsperioden upplupen ränta som ännu inte erhållits vid räkenskapsperiodens utgång samt obetalda försäkringsersättningar, vilka bokförs på basis

29

Bokföringsnämnden har avgett utlåtande 1136/1991 om olika fordringars och skulders innehåll och hantering. Som kundfordringar redovisar kommunen också fordringar på leveranskrediter som den har beviljat, fordringar på köpesummor och delbetalningar för tillgångar som kommunen sålt samt factoringfordringar.

30

Bland annat bostadslån och sociala krediter har omvandlats till fordringar hos välfärdsområdena.

av att utgifter och inkomster som under räkenskapsperioden har tagits upp enligt kontantprincipen periodiseras enligt prestationsprincipen när bokslutet upprättas.

4.3.2 Finansiella värdepapper

Finansiella värdepapper är placeringar av penningmedel. Alla i placerings syfte förvärvade aktier, andelar, masskuldebrev och motsvarande värdepappersplaceringar bokförs under denna grupp i balansräkningen, även om de skulle realiseras först efter en längre tid.

Aktier och andelar

Aktier och andelar tas upp bland finansieringstillgångar om de ska realiseras för att finansiera kommunens verksamhet på kort eller lång sikt när likviditeten eller avkastningsmöjligheterna förutsätter realisering. Till denna post hör börsaktier och andra aktier och andelar som anskaffats för att placera likvida medel. Anskaffningen av sådana aktier och andelar behandlas inte i investeringsdelens tablå över budgetutfallet.³¹

Placeringar i penningmarknadsinstrument

Kommunens placeringar av likvida medel i penningmarknadsinstrument utgörs bland annat av statens skuldförbindelser, bankcertifikat, kommuncertifikat och företagscertifikat.

Masskuldebrevsfordringar

Som masskuldebrevsfordringar bokförs sådana placeringar i obligationslån som är avsedda att realiseras om likviditeten eller ränteutvecklingen förutsätter realisering.

Övriga värdepapper

Som övriga värdepapper redovisas sådana värdepapper bland finansieringstillgångarna som inte är aktier eller andelar, placeringar i penningmarknadsinstrument eller masskuldebrevsfordringar. Även placeringar i aktiefonder och andra placeringsfondandelar hör till denna balanspost.

31

Kommunsektionens utlåtande 51/2001 om behandlingen av aktier i börsbolag som erhålls vid fusion, och publikationen "Kunnan ja kuntayhtymän varallisuudenhoito, sijoitustoiminta ja niiden perusteista päättäminen", Finlands Kommunförbund 2016.

4.3.3 Kassa och bank

Kassa

Med kassa avses kommunens kontanta medel (mynt och sedlar).

Banktillgodohavanden

Banktillgodohavanden är depositioner på inlåningskonton i banker. Depositioner på bankkonton ingår i banktillgodohavandena oberoende av när de förfaller. Bestämmelsen i BokfF 1:6.2 § om indelning av fordringar i långfristiga och kortfristiga gäller inte banktillgodohavanden. Att redovisa den outnyttjade delen av en kontokredit under banktillgodohavanden och under främmande kapital bland passiva är inte förenligt med god bokföringssed³². I kommunens balansräkning redovisas saldona för samtliga bankkonton som är i kommunens namn (inklusive saldon på koncernkontots underkonton)³³.

Långtidsbundna bankdepositioner, till exempel som säkerhet för en skuld eller ett avtal, tas inte upp i balansposten **Kassa och bank** utan enligt sin natur som finansieringstillgångar under **Övriga fordringar**.

Garantidepositioner som har betalats till kommunens bankkonto tas upp under Kassa och bank samt i Övriga skulder.

4.3.2 Värdering av finansieringstillgångar

Fordringar tas upp i balansräkningen till sitt nominella värde. Om en fordrans sannolika värde är lägre än det nominella värdet, ska fordran tas upp i balansräkningen till det sannolika värdet (BokfL 5:2 § 1 punkten).

Värdepapper som utgör finansieringstillgångar och andra sådana finansieringsmedel tas i balansräkningen upp till anskaffningsutgiften. Om de finansiella värdepapprens sannolika verkliga marknadspris på bokslutsdagen är lägre än deras ursprungliga anskaffningsutgift, ska värdepappren tas upp i balansräkningen till detta värde (BokfL 5:2 § 2 punkten).

Kommunerna tillämpar inte möjligheten i BokfL 5:2 a § att värdera derivatavtal eller andra finansieringsmedel till verkligt värde.

Fordringar i utländsk valuta omräknas till euro enligt kursen på bokslutsdagen. Det tillåtet att avvika från detta om en fordran i utländsk valuta genom avtal eller på något annat sätt är bunden till en bestämd kurs. (BokfL 5:3.1 §) Kommuner och samkommuner tillämpar bokföringsnämndens allmänna anvisning **Omräkning av fordringar samt skulder och andra åtaganden i utländsk valuta till eurobelopp**.

32

Bokföringsnämndens utlåtande 1835/2009 Hantering av checkkonto med limit i bokslut och verksamhetsberättelser för bostadsaktiebolag.

33

Andra sammanslutningars medel på koncernkontot tas dessutom upp i balansräkningen som lån från andrakreditgivare. Negativa saldon på koncernkontots underkonton tas på motsvarande sätt dessutom upp som lånefordringar i balansräkningen.

5 Eget kapital

5.1 Grundkapital

Kommunens grundkapital förblir vanligen oförändrat från en räkenskapsperiod till en annan. Att minska grundkapitalet är motiverat endast i exceptionella situationer. Det kan vara motiverat att minska grundkapitalet när kommunens serviceverksamhet minskar permanent och behovet av långsiktig finansiering därmed minskar. Det kan vara möjligt att minska grundkapitalet till exempel om kommunens uppgifter ändras genom lag och ändringen påverkar tillgångarna och finansieringsbehovet. Orsaken till att grundkapitalet minskas kan vara en bestående minskning av beloppet av bestående aktiva till följd av överlåtelse, förlust, extra avskrivningar eller nedskrivningar av tillgångar. Tillämpningen av bestämmelsen om nedsättning av grundkapital ska tolkas snävt (RP 242/2020 rd).

Kommunens grundkapital kan höjas genom överföringar från reserver, andra egna fonder eller från överskott från tidigare räkenskapsperioder. Det är motiverat att stärka kommunens grundkapital om dess belopp tillsammans med uppskrivningsfondens kapital är väsentligt och bestående lägre än beloppet av bestående aktiva. Överföringarna till grundkapitalet kan grunda sig på upplösning av investeringsreserver eller fonder i stället för en intäktsföring av dem, eller så kan överföringen göras från överskott från tidigare räkenskapsperioder.³⁴ Fullmäktige beslutar om överföringar inom eget kapital i samband med att de fattar beslut om behandlingen av räkenskapsperiodens resultat eller om en balansering av ekonomin.³⁵

Samkommunens grundkapital

En samkommuns grundkapital består i första hand av medlemskommunernas kapitalplaceringar i samkommunen.³⁶

Det är motiverat att stärka samkommunens grundkapital om dess belopp tillsammans med placeringsfondens och uppskrivningsfondens kapital är väsentligt och bestående lägre än beloppet av bestående aktiva.³⁷ Beslut om höjning av grundkapitalet fattas av medlemskommunerna i grundavtalet eller enligt separat avtal.

5.3 Uppskrivningsfond

I uppskrivningsfonden görs motbokningar till uppskrivningar av poster inom bestående aktiva. Förutsättningar för uppskrivningar har behandlats i den allmänna anvisning om bestående aktiva för kommuner och samkommuner som meddelats av bokföringsnämndens välfärdsområdes- och kommunsektion.

34

Se även avsnitt 6.2 Reserver.

35

Se även kommunsektionens utlåtande 118/2018 om tolkningen av över- och underskottsposterna i kommuner och samkommuner.

36

Kommunsektionen har tagit ställning till särskilda frågor som gäller noteringar rörande samkommuners grundkapital i sina utlåtanden 121/2019 och 33/1998.

37

Se kommunsektionens utlåtande 121/2019 om hur nedskrivning av lån och ändring i grundkapitalet noteras i en samkommuns och dess medlemskommuners bokföring samt välfärdsområdes- och kommunsektionens utlåtande 127/2022 om täckning av en samkommuns underskott genom nedsättning av grundkapitalet.

Kapitalet i en fond som bildats genom uppskrivning kan inte användas för att täcka underskott.

5.4 Övriga egna fonder

Övriga egna fonder är fonder med allmän täckning som kommunen har grundat frivilligt. Skadefonden är ett exempel på en sådan fond. Egna fonder som är avsedda för att täcka utgifter för ordinär verksamhet kan inte anses förenligt med god bokföringssed³⁸.

En egen fond i en kommun kan ökas av ett positivt resultat för räkenskapsperioden genom en ökning av resultaträkningens post *Ökning (-) eller minskning (+) av fonder* och användas genom en minskning av samma post³⁹. Kapital i egen fond kan överföras till grundkapitalet om inget annat följer av fondens stadgar.

Skadefond

Syftet med en skadefond är att förbereda sig inför kommande förluster. Genom fonderingar kan kommunen till exempel höja självriskandelen i försäkringsavtal och på så sätt sträva efter besparingar i försäkringspremierna. Bokföringar som gäller ökning och användning av skadefonden görs via resultaträkningen. Utgifter kan inte bokföras direkt mot skadefondens kapital.

Investeringsfond i en samkommun

I en samkommun kan det finnas kapitalplaceringar av bestående natur som har gjorts av medlemskommunerna och som inte bokförs som grundkapital, men som ändå specificeras skilt för varje enskild medlemskommun. En tilläggsplacering av det här slaget kan noteras separat i en investeringsfond under övriga egna fonder.

Att grunda en investeringsfond kan komma i fråga till exempel när en ändring i grundkapitalets fördelning inte är möjlig eller önskvärd eller då man har för avsikt att indela medlemskommunernas kapitalinvesteringar i samkommunen i räntebelagt grundkapital och räntefritt kapital i investeringsfonden.

Hur fonden ska utökas och användas fastställs i grundavtalet. Bokföringar görs i första hand mellan ett konto bland finansieringstillgångarna och fondens kapitalkonto.

5.5 Överskott och underskott

Överskott (underskott) från tidigare räkenskapsperioder

Ackumulerade överskott eller underskott från tidigare räkenskapsperioder tas upp som en särskild post under eget kapital, om det inte på basis av fullmäktiges beslut har överförts till grundkapitalet eller till egna fonders kapital. Ändringar i bokföringsprinciperna och väsentliga fel som hänför sig till tidigare räkenskapsperioder ska **korrigeras genom att posten Överskott (underskott) från tidigare räkenskapsperioder rättas direkt i det**

38

Se kommunsektionens utlåtande 76/2006 om ökning och användning av en samkommuns egen fond.

39

Se kommunsektionens utlåtande 76/2006 om ökning och användning av en samkommuns egen fond.

egna kapitalet⁴⁰. Balansräkningens överskotts- eller underskottssaldo från tidigare räkenskapsperioder motsvarar därför inte nödvändigtvis till sitt belopp summan av samtliga tidigare räkenskapsperioders över- och underskott i resultaträkningen.

Räkenskapsperiodens överskott (underskott)

Räkenskapsperiodens resultat efter överföringar till fonder och reserver redovisas som en separat post under eget kapital i balansräkningen. Ett underskott bokförs som en minskning av det egna kapitalet och kan alltså inte redovisas på aktiva-sidan i balansräkningen. Eventuella återbetalningar till medlemskommunerna av en samkommuns överskott under en räkenskapsperiod görs ur överskottet från tidigare räkenskapsperioder under det år som följer efter bokslutsåret.

6 Avskrivningsdifferens och reserver

6.1 Avskrivningsdifferens

I kommunens bokföring hänger bokföringen av en avskrivningsdifferens i regel samman med upplösningen av en investeringsreserv eller en investeringsfond⁴¹. En avskrivningsdifferens motsvarande användningen av en reserv eller fond för en investering underkastad avskrivningar minskas för den räkenskapsperiod då den bildades och de följande räkenskapsperioderna med ett belopp som maximalt motsvarar avskrivningarna enligt plan för ifrågavarande tillgång bland bestående aktiva. Det redogörs närmare för behandlingen av avskrivningsdifferensen i den allmänna anvisning om bestående aktiva för kommuner och samkommuner som utfärdats av välfärdsområdes- och kommunsektionen.

6.2 Reserver

Investeringsreserv

Enligt bokföringslagen får överföring i bokslutet göras till investeringsreserver, driftsreserver och andra sådana skattemässiga reserver (BokfL 5:15 §). För en kommun kan en investeringsreserv för motsvarande anskaffningsutgift för bestående aktiva komma i fråga, även om det inte skulle föreligga någon skattemässig grund för reserven enligt bokföringslagen. Med hjälp av en investeringsreserv kan kommunen förbereda sig

40

BokfN 1750/2005, KomS 105/2012 om korrigeringar av fel från tidigare år i bokslutet samt välfärdsområdes- och kommunsektionens utlåtande 133/2022 om hur löner som betalas retroaktivt ska behandlas i kommunernas och samkommunernas bokföring. Se även Principer för upprättande av balansräkning i avsnitt 1, s. 4.

41

I ett företag som beskattas enligt näringskattelagen (NSL) kan ett särskilt skäl för att bokföra avskrivningar utöver planen vara bestämmelsen i NSL 54 §, enligt vilken avskrivningar inte får dras av till ett större belopp i beskattningen än vad som tidigare dragits av i bokföringen. När de maximala avskrivningar som i övrigt godkänns enligt NSL är större än avskrivningarna enligt plan, kan den bokföringsskyldige bokföra avskrivningar som överskrider planen. De ackumulerade bokslutsdispositionerna ska tas upp som avskrivningsdifferens i balansräkningen. Bokföringen av en sådan avskrivningsdifferens kan vara befogad i fråga om kommunal affärsverksamhet för vilken inkomstskattskyldighet har uppkommit till exempel på grund av affärsverksamhet inom en annan kommuns område eller för fastigheter som kommunen i fråga äger i en annan kommun då fastigheterna inte är i allmänt eller allmännyttigt bruk (Inkomstskattelagen, ISkL 21.4 §). Bokföring av en avskrivningsdifferens kan även vara motiverat i fråga om en samkommuns affärsverksamhet, då samkommunen beskattas för affärsverksamheten eller äger fastigheter som inte är i allmännyttigt bruk.

inför kommande års investeringar som är av betydelse för kommunalekonomin. Det objekt som ska täckas med investeringsreserven ska specificeras i kommunens ekonomiplan. Ett förfarande där investeringsreserven ökas och minskas i syfte att jämna ut räkenskapsperiodens resultat, utan att grunda överföringarna på planerade investeringar eller genomförandet av sådana, är inte förenligt med god bokföringssed.

En investeringsreserv bör intäktsföras eller upplösas i syfte att stärka grundkapitalet senast under den räkenskapsperiod när tillgången förvärvas eller avskrivningar enligt plan börjar göras på tillgången i fråga. Samma förfarande ska tillämpas även när en investeringsfond eller en annan fond med syfte att finansiera en investering upplöses efter att en investering har genomförts.

Om beloppet av den reserv som finns upptagen i bokslutet överstiger anskaffningsutgiften för en tillgång som färdigställts eller anskaffats i sin helhet, ska den överskjutande delen av reserven upplösas under den räkenskapsperiod när avskrivningarna på anskaffningen börjar eller när tillgången är helt färdigställd eller anskaffad. Noteringar som gäller upplösningen av investeringsreserver behandlas närmare i en bilaga till den allmänna anvisningen om bestående aktiva för kommuner och samkommuner.

Reserv för kommunens affärsverksamhet

Skattskyldighet kan uppkomma för näringsverksamhet som en kommun bedriver inom en annan kommuns område (t.ex. kommunens el-, vatten- och värmeverks verksamhet utanför kommunens eget område) eller för fastigheter som kommunen äger inom en annan kommuns område och som inte används för allmännyttiga ändamål (ISkL 21.4 §). En samkommun kan bli inkomstskatteskyldig för näringsverksamhet eller för fastigheter som den äger.⁴² När reserver bildas i sådan affärs- och näringsverksamhet ska bestämmelserna om reserver i näringskattelagen iakttas⁴³.

7 Avsättningar

7.1 Framtida utgifter och förluster

Ovillkorlig bokföringsplikt

I resultaträkningen ska de utgifter och förluster dras av som orsakas av framtida förpliktelser, om (BokfL 5:14.1 §)

- 1) de hänför sig till räkenskapsperioden eller en tidigare räkenskapsperiod,
- 2) de ska anses vara säkra eller sannolika vid den tidpunkt då bokslutet upprättas,

42

Bestämmelsen om skattefrihet för kommuner kunde inte tillämpas på en samkommun, utan samkommunen ansågs skyldig att betala skatt till kommunen och församlingen för alla inkomster av näringsverksamhet och av fastigheter. I beslutet togs det inte ställning till vilken verksamhet inom samkommunen som skulle beskattas som näringsverksamhet eller vad som avses med allmänt eller allmännyttigt bruk av en fastighet i kommunens verksamhet. (HFD 1.12.2005/3210)

43

I bokföringen får inga andra reserver bildas än de som får dras av i beskattningen (se RP 111/1992 och 173/1997, BokfN 1659/2001 och 1694/2002). Sådana reserver som enligt näringskattelagen får dras av vid beskattningen och som ska bildas i bokslutet är bland annat återanskaffningsreservering (43 §), driftsreservering (46 a §) och prisnedgångsreservering (49 §). För att en reserv ska få dras av förutsätts det dessutom att den har tagits upp i bokföringen.

- 3) den inkomst som motsvarar dem inte är säker eller sannolik, och
- 4) de baserar sig på lag eller den bokföringsskyldiges förpliktelse gentemot en utomstående.

För att utgiften och förlusten i fråga ska kunna bokföras ska samtliga punkter i bestämmelsen uppfyllas. När det gäller innehållet i de olika punkterna kan följande konstateras:

- 1) Utgiften eller förlusten ska hänföra sig till räkenskapsperioden eller en tidigare räkenskapsperiod. En utgift hänförs till en kommande räkenskapsperiod om det finns inkomstförväntningar som motsvarar utgiften eller om utgiftens huvudsakliga effekter på tjänsteproduktionen infaller under en kommande räkenskapsperiod.
- 2) Utgiften eller förlusten ska anses vara säker eller sannolik vid den tidpunkt då bokslutet upprättas, för att den ska kunna bokföras som avsättning. Om en utgift eventuellt kommer att realiseras men det inte är sannolikt, redovisas utgiften som en förpliktelse i noterna. En ”säker” utgift baserar sig på en betalningsskyldighet som fastställts i en förbindelse eller på annat sätt. Vilka utgifter som bör anses ”sannolika” är däremot en bedömningsfråga, bland annat eftersom betalningsskyldigheten inte är obestridlig⁴⁴.
- 3) Om den framtida inkomsten⁴⁵ inte är säker eller sannolik samtidigt som även de övriga villkoren i bestämmelsen uppfylls, ska den framtida utgiften eller förlusten tas upp som kostnad och avsättning. Utöver uppkomsten av inkomster ska kommunen även bedöma om utgiften gagnar kommunens serviceverksamhet. Om de framtida utgifterna eller förlusterna motsvaras av en inkomstförväntning eller om utgiften gagnar serviceverksamheten ska de framtida utgifterna eller förlusterna inte tas upp som kostnad.
 - Om till exempel inkomster förväntas, men de understiger de framtida utgifterna och förlusterna, bokförs bara skillnaden. Om kommunen har förberett sig på utgifterna eller förlusterna med hjälp av en försäkring eller skadefond, bokförs den självrisk som försäkringen eller skadefonden inte täcker som framtida utgift eller förlust.
- 4) Bokföringen av framtida utgifter och förluster förutsätter, utöver att villkoren i punkterna 1–3 uppfylls, också att den framtida utgiften eller förlusten grundar sig på lag eller en förpliktelse gentemot en utomstående.

Avsättning eller resultatreglering

44

Ett exempel på en sannolik men inte säker utgift är en utgift som kommunen enligt tingsrättens och hovrättens beslut har ålagts att betala, men där ärendet fortfarande behandlas i högsta domstolen, se bokföringsnämndens utlåtande 1827/2008 om bokföring av kundfordringar som hör till tidigare räkenskapsperioder och har bestridits.

45

Bokföringsnämndens utlåtande 1878/2011 Hantering av ränteswapavtal i bokslutet hos en s.k. liten bokföringsskyldig och utlåtande 1912/2014 om hantering av ett ränteswapavtal i anknytning till banklån i bokslutet.

En framtida utgift eller förlust tas upp som kostnad i resultaträkningen och som resultatreglering i balansräkningen, om man känner till det exakta beloppet av utgiften eller förlusten och datumet när den realiserar. I annat fall ska beloppet tas upp som en avsättning. (BokfL 5:14.2 §). En avsättning tas upp som kostnad i resultaträkningen, inte som en förändring av reserver. Bokföringen av en avsättning motsvarar därmed bokföringen och redovisningen av resultatregleringar. Om utgiften eller förlusten realiserar tas de faktiska utgifterna upp som kostnad i resultaträkningen och avsättningen korrigeras som en minskning av motsvarande utgiftskonto.

Maximalt belopp vid bokföring av en framtida utgift eller förlust

Framtida utgifter och förluster ska i resultaträkningen och balansräkningen tas upp till sitt sannolika belopp (BokfL 5:14.3 §).

Bokföring av nedskrivning av värdet på en tillgång

Nedskrivningen av värdet på en tillgång behandlas inte som en avskrivning i bokföringen (BokfL 5:14.4 §). Kreditförluster bokförs som minskningar av beloppet av den aktuella fordran. Avskrivningar på och nedskrivningar av anskaffningsutgiften uppfyller inte kännetecknen för en avsättning, eftersom anskaffningsutgiften har realiserats på prestationsbasis.

7.2 Redovisning av avsättningar i balansräkningen och noterna

Avsättningar för pensioner

Avsättningar för pensioner innefattar pensionsansvar för pensioner som ordnats utanför pensionsförsäkringssystemet. Sådana pensioner är så kallade gamla kommunala pensioner enligt 4 § i lagen om införande av lagen om kommunala pensioner samt enstaka extra pensioner som en kommun har beviljat, exempelvis pension som en kommun har beviljat som kompensation för nedsatt pension vid förtidspensionering.⁴⁶

Framtida utgifter för pensionsförpliktelser ska tas upp som kostnad och avsättning (BokfL 5:1 §). Framtida utgifter som förorsakas av pensionsförpliktelser som inte baseras på pensionsförsäkringssystemet ska tas upp som kostnad och avsättning i bokslutet för den räkenskapsperiod under vilken kommunen har förbundit sig till pensionsansvaret.

Kommunerna ansvarar solidariskt för pensionsförpliktelser som baserar sig på pensionslagen för den offentliga sektorn (OffPL), och den andel som saknar täckning kan

46

Kommunsektionen har avgett utlåtande 89/2009 om värdering av pensionsansvar för egna pensioner i kommunala sammanslutningar, som upphävde det tidigare utlåtandet 3/1996.

I 4 § i lagen om införande av pensionslagen för den offentliga sektorn (82/2016) anges följande: På anställningar som har upphört före ikraftträdandet av pensionslagen för den offentliga sektorn och anställningar som fortsätter när den träder i kraft tillämpas för tiden före lagens ikraftträdande i fråga om vem som omfattas av pensionsskyddet, den tid som berättigar till pension, pension, pensionstillväxt och pensionsberäkning KomPL, StaPL, KyPL och lagarna om införande av dessa lagar samt ikraftträdandebestämmelserna i lagar om ändring av de lagarna, sådana de lyder vid ikraftträdandet av pensionslagen för den offentliga sektorn.

inte fördelas kommunvis. Därför kan ansvar till följd av pensionsförpliktelser enligt OffPL inte redovisas i kommunens balansräkning eller i noterna till den.

Övriga avsättningar

En framtida utgift som förutsätter en avsättning kan i en kommun vara exempelvis ersättningsskyldighet som orsakas av eller blir sannolik på grund av garanti- eller produktansvar eller miljöskyldigheter⁴⁷. Framtida utgifter som ska dras av från intäkterna som avsättningar kan också utgöras av garantireserver och reserver för slutarbeten, medlemskommunens andel av samkommunens underskott⁴⁸, framtida utgifter som orsakas av uppsägning av avtal eller framtida hyror för lokaler som står tomma eller som hyrts ut vidare till lägre hyra samt sanerings- och nedläggningsutgifter, som kommunen redan vid tidpunkten för bokslutet har förbundit sig att betala. Framtida förluster är till exempel borgensförluster som betraktas som säkra eller sannolika vid upprättandet av bokslutet eller betydande finansieringsutgifter (netto) som orsakas av finansieringsarrangemang⁴⁹. Övriga avsättningar specificeras i noterna till bokslutet.

8 Förvaltad kapital

Förvaltad kapital uppkommer i de uppdrag och förmedlingsuppdrag som kommunen sköter. Förvaltade medel anger beloppet av de medel som kommunen förvaltar medan förvaltad kapital anger de skulder (förpliktelser) för vilka kommunen ansvarar gentemot uppdragsgivaren.

I donationsfonder redovisas donationsfondernas kapital om medlens användning och ökning styrs av villkor i ett avtal, testamente eller gåvobrev.

9 Främmande kapital

9.1 Gruppering av främmande kapital

Främmande kapital ska i balansräkningen delas in i huvudgrupperna långfristigt främmande kapital och kortfristigt främmande kapital (BokF 1:6.3 §). Som långfristigt skuld betraktas en skuld som förfaller till betalning efter en längre tid än ett år. En kortfristigt skuld förfaller till betalning inom ett år (BokFL 4:7.2 §).

De amorteringar på långfristiga lån som förfaller till betalning under det år som följer efter bokslutet överförs i bokslutet från långfristigt främmande kapital till kortfristigt främmande kapital.

47

Se kommunsektionens utlåtande 52/2002 och Allmän anvisning om redovisning och lämnande av upplysningar om miljöaspekter i bokslut för kommuner och samkommuner.

48

Se kommunsektionens utlåtande 113/2015 om bokföringen av en samkommuns underskott i medlemskommunernas bokföring.

49

Bokföringsnämndens utlåtande 1878/2011 Hantering av ränteswapavtal i bokslutet hos en s.k. liten bokföringsskyldig och utlåtande 1912/2014 om hantering av ett ränteswapavtal i anknytning till banklån i bokslutet.

9.1.1 Masskuldebrevslån

Masskuldebrevslån, dvs. obligationslån, är skuldebrevslån ställda till innehavaren av skuldebrevet. De är omsättningsbara, dvs. de kan säljas vidare. I allmänhet delas ett obligationslån på flera skuldebrev som bjuds ut för teckning. Exempel på masskuldebrevslån är kommuncertifikat.

9.1.2 Lån från finansiella institut och försäkringsanstalter

Lån från banker och andra finansiella institut samt från skade- och livförsäkringsbolag inkluderas i balansposten **Lån från finansiella institut och försäkringsanstalter**. Lån från arbetspensionsanstalter hör till balansposten **Lån från offentliga samfund**.

Ett lån från ett finansiellt institut kan även vara ett bankkonto med kredit. När det gäller bankkonton med kredit tas den använda limiten vid ifrågavarande tidpunkt upp som skuld i balansräkningen. Det rekommenderas dock att en limit som är betydande för likviditeten och det utnyttjade beloppet av limiten redovisas i noterna till balansräkningen. Utnyttjad kreditlimit noteras i balansen som långfristig skuld om krediten inte har en på förhand fastställd förfallodag eller om förfallodagen är senare än ett år från bokslutsdagen. I annat fall är den utnyttjade limiten en kortfristig skuld.⁵⁰

9.1.3 Lån från offentliga samfund

Lån från offentliga samfund är bland annat lån som beviljats av staten, en kommun eller en samkommun. Även skulder som uppkommit genom återlåning av medel inbetalda till pensionsanstalter tas upp under lån från offentliga samfund. Så kallade investeringslån från pensionsanstalter bokförs antingen som lån från offentliga samfund eller som lån från finansiella institut och försäkringsanstalter beroende på vilken grupp kreditgivaren hör till enligt Statistikcentralens sektorindelning.

9.1.4 Lån från övriga kreditgivare

Övriga kreditgivare är övriga inhemska långgivare och övriga utländska långgivare.

9.1.5 Erhållna förskott

Med erhållna förskott avses betalning för försäljning av prestationer i anslutning till den egentliga verksamheten när betalningen har erhållits före överlåtelsen av prestationen. Förskott för annat än egentlig produktion av prestationer (t.ex. ränteförskott) bokförs vanligen som resultatregleringar. Eftersom uthyrning av bostäder är en del av kommunens egentliga verksamhet är det befogat att bokföra hyresförskott som erhållna förskott. Som erhållna förskott bokförs också förskottsbetalningar för försäljning av tillgångar bland bestående aktiva.

När prestationen ska överlåtas inom ett år överförs förskottsbetalningen från långfristigt främmande kapital till kortfristigt främmande kapital i balansräkningen. När den prestation som ett förskott har betalats för överläts, bokförs förskottsbetalningen som intäkt.

50

Bokföringsnämndens utlåtande 1835/2009 Hantering av checkkonto med limit i bokslut och verksamhetsberättelser för bostadsaktiebolag.

9.1.6 Leverantörsskulder

Bland leverantörsskulder noteras sådana skulder som beror på att förvärv av produktionsfaktorer bokförs på prestationsbasis⁵¹. Som leverantörsskulder bokförs skulder för anskaffning av produktionsfaktorer, såsom råvaror, förnödenheter, varor, tjänster och produktionsredskap. Till skillnad från resultatregleringar ska leverantörsskulder ofta bokföras mot inköpsreskontra. Bokföring av en leverantörsskuld ska alltid grunda sig på mottagande av en produktionsfaktor.

Om en skuld förfaller till betalning i flera poster, ska den del av skulden som förfaller inom ett år tas upp under kortfristigt främmande kapital.

9.1.7 Övriga skulder/Anslutningsavgifter och övriga skulder

Till övriga kortfristiga skulder hör bland annat förskotts innehållning på betalda löner, socialskyddsavgifter och andra poster i anslutning till socialskyddet som ska redovisas i samband med förskotts innehållningen samt mervärdesskatteskuld⁵².

Om en anslutningsavgift som tas ut av en kommunal inrättning kan återbetalas (dvs. återbetalningsskyldighet föreligger), tas den i balansräkningen upp under posten **Övriga skulder** med benämningen **Anslutningsavgifter och övriga skulder**. Det rekommenderas att anslutningsavgifter som kan återbetalas bokförs som en särskild underpost. Indelningen i anslutningsavgifter och övriga skulder kan också redovisas i noterna⁵³.

Kapital som gäller säkerhetsdepositioner tas upp bland övriga skulder om medlen finns på kommunens bankkonton.

9.1.8 Resultatregleringar

En resultatreglering hänger samman med en inkomst eller utgift som realiseras prestationsbaserat under en annan räkenskapsperiod än den räkenskapsperiod när den erhålls eller betalas kontant. Med resultatregleringar avses (BokfL 4:6 §) följande:

- 1) Under räkenskapsperioden eller en tidigare räkenskapsperiod erhållna betalningar av inkomster som realiseras på prestationsbasis eller på motsvarande sätt under följande räkenskapsperioder, om dessa inte ska tas upp bland förskottsbetalningar.
- 2) Inkomstförskott som ska bokföras som resultatregleringar är bland annat i förskott erhållna statsandelar, stöd och bidrag samt ränteinkomster.
- 3) Sådana utgifter realiserade på prestationsbasis eller på motsvarande sätt för vilka ingen betalning har erlagts, om dessa inte ska tas upp bland leverantörsskulder.

51
BokfN 1664/2001.

52
I Bokföringsnämndens utlåtande 1561/1999 behandlas grupperingen av konton för resultatregleringar och andra kortfristiga skulder.

53
Kommunsektionens utlåtande 65/2004 om behandlingen av anslutningsavgifter i kommunernas och samkommunernas bokföring, se även bokföringsnämndens utlåtande 1650/2001 om bokföringen av anslutningsavgifter som hänförs till elnät.

- 4) Utgiftsrester som ska bokföras som resultatregleringar är bland annat till räkenskapsperioden hörande obetalda löner (t.ex. övertidslöner och resultatlöner) och kalkylerade lönebikostnader för löner som betalats för räkenskapsperioden, bl.a. pensions-, arbetslöshets-, olycksfalls-, och grupplivförsäkringsskulder till den del de inte redovisas i samband med förskottsinnehållningen på lön som betalats för räkenskapsperioden, semesterlöneskulder med lönebikostnader samt ränte-, försäkringspremie-, hyres- och skatteskulder.
- 5) Framtida utgifter och förluster, om dessa inte ska tas upp bland avsättningar på det sätt som bestäms i BokfL 5:4.3 §. Till resultatregleringarna hänförs också vid räkenskapsperiodens utgång icke realiserade förluster och på förpliktelser baserade utgifter, vars realisering, realiseringstidpunkt och belopp är säkra när bokslutet för nästa räkenskapsperiod upprättas. Avdrag för framtida utgifter och förluster i bokslutet behandlades i avsnitt **7 Avsättningar**.

9.2 Skuld i utländsk valuta

Skulder i utländsk valuta omräknas till euro enligt kursen på bokslutsdagen. Om en skuld eller ett annat åtagande i utländsk valuta är bunden vid en bestämd kurs genom avtal eller på något annat sätt, får skulden eller åtagandet omräknas till euro enligt denna kurs (BokfL 5:3.1 §). Kommuner och samkommuner tillämpar bokföringsnämndens allmänna anvisning *Omräkning av fordringar samt skulder och andra åtaganden i utländsk valuta till eurobelopp*.

10 Specifikationer till balansräkningen

Bokslutet ska bekräftas med specifikationer till balansräkningen (BokfL 3:13.1 §). Balansspecifikationerna utgörs av detaljerade förteckningar per grupp som visar balansräkningens huvudgrupper bestående aktiva, rörliga aktiva, främmande kapital och avsättningar (BokfF 5:1.1 §). Bokföringsnämnden har gett utlåtandet 2068/2024 om specifikationer till balansräkningen.

Kommunerna upprättar balansspecifikationer även av förvaltade medel och förvaltad kapital. Det rekommenderas att specifikationer upprättas även av eget kapital, avskrivningsdifferens och reserver, bland annat för att göra det möjligt att sammanställa noter i enlighet med förordningen om de uppgifter som ska tas upp i kommunens bokslut, även om det inte förutsätts enligt lag att balansspecifikationer upprättas av dessa balansposter. Till exempel i fråga om investeringsreserver rekommenderas det att man uppger de beslut som en reserv grundar sig på, beloppet av den ursprungliga reserven, förändringar i beloppet och det belopp som ingår i bokslutet. [2024]

Balansspecifikationerna upprättas i första hand som en detaljerad förteckning över de enskilda poster som vid räkenskapsperiodens utgång ingår i ovannämnda grupper uppdelade enligt underrubrikerna i balansräkningsschemat. När det gäller bestående aktiva kan man alternativt göra så att man i detalj förtecknar enbart ökningarna och minskningarna under räkenskapsperioden i förhållande till föregående räkenskapsperiod (BokfF 5:1.2 §). I det senare fallet måste kommunen alltid ha kvar den ursprungliga förteckningen som utgjorde utgångspunkt då man övergick till att ange förändringarna per räkenskapsperiod. Om tydligheten förutsätter det ska fullständiga förteckningar sammanställas. [2024]

Även sådana benämningar som inte har något värde i balansräkningen ska specificeras i balansspecifikationen. Sådana är till exempel värdepapper som erhållits vid en fondemission eller på annat sätt utan vederlag samt tillgångar bland bestående aktiva som erhållits utan vederlag och avskrivits helt och hållet.

Bestående aktiva

Immateriella och materiella tillgångar

För immateriella och materiella tillgångar anges deras ursprungliga anskaffningsutgift, räkenskapsperiodens ökning och minskningar av anskaffningsutgiften, överföringar under räkenskapsperioden, avskrivningar och nedskrivningar fram till räkenskapsperiodens början, den oavskrivna anskaffningsutgiften och räkenskapsperiodens avskrivning. Eventuella uppskrivningar och ändringar av dem anges per fastighet [2024].

Placeringar

I balansspecifikationen av aktier och värdeandelar som motsvarar aktier samt övriga andelar anges sammanslutningens namn, antalet aktier, anskaffningsutgiften, anskaffningstidpunkten samt eventuella nedskrivningar och grunderna för dem. Eventuella uppskrivningar och ändringar av dem anges per aktie eller andel [2024].

I balansspecifikationen av utlåningar och övriga lånefordringar anges separat för varje fordran gäldenären, fordrans belopp och verifikationsnummer eller någon annan identifikator för verifiering av fordran. Dessutom rekommenderas det att fordringarnas förfallodag anges. Det är inte nödvändigt att foga kopior av låneavtal till balansspecifikationerna, men man kan göra det, om det är ändamålsenligt för administrationen av lånevillkor, säkerheter och uppgifter om förfallodagar. [2024]

För masskuldebrevslån anges gäldenärens, dvs. emittentens namn, hemort, antalet skuldebrev, anskaffningsutgiften samt eventuell nedskrivning av den och grunden för nedskrivningen.

I balansspecifikationen av värdepapper bland bestående aktiva och av övriga långfristiga placeringar är det önskvärt att ange det beslut av fullmäktige, eller av det verksamhetsorgan som fullmäktige har befullmäktigat i ärendet, vilket anskaffningen av värdepapper eller beviljandet av lånet baserar sig på.

Förvaltade medel

Av specifikationen av förvaltade medel ska det framgå hur mycket medel kommunen förvaltar och varifrån de härstammar. Av specifikationen av donationsfondernas medel ska det framgå hur mycket medel kommunen har i donationsfonder och varifrån de härstammar.

Rörliga aktiva

Omsättningstillgångar

För omsättningstillgångar ska slag, mängd och anskaffningsutgift anges. Tillgångar av ringa betydelse och värde kan anges gruppvis. Specifikationen av omsättningstillgångarna ska grunda sig på en fysisk inventering av lagren som gjorts vid tidpunkten för bokslutet eller på en inventering som gjorts under räkenskapsperiodens gång. För varje benämning anges mängden i lagret, måttenheten, enhetspriset och den totala anskaffningsutgiften samt eventuella inkuransavdrag.

När det gäller förskottsbetalningar för anskaffning av omsättningstillgångar anges i balansspecifikationen till vem, när, hur mycket och för vilken tillgång betalningarna har gjorts. [2024]

Fordringar

Av specifikationen av fordringar ska framgå fordringsbeloppet och gäldenären. Fordringar som är baserade på fakturor specificeras per faktura eller genom att det till balansspecifikationen fogas ett reskontrautdrag där fordringarna är specificerade. I specifikationen av resultatregleringar anges genom verifikationsnummer eller på annat sätt den verifikation som använts vid periodiseringen eller den senaste justeringen. [2024]

Finansiella värdepapper

För aktier och andelar som kommunen äger i form av värdeandelar eller fysiska värdepapper anges sammanslutningens namn, det sammanlagda antalet aktier eller andelar, anskaffningsutgiften samt eventuell nedskrivning av den och grunden för nedskrivningen. [2024]

För fordringar anges namnet på gäldenären (t.ex. den som emitterat ett masskuldebrevslån), anskaffningsutgiften samt eventuell nedskrivning av den och grunden för nedskrivningen.

Kassa och bank

När det gäller kassa och bank ska kontanta medel redovisas detaljerat kassavis, underordnade kassor medräknade, och banktillgodohavanden per bankkonto.

Förvalt kapital

I fråga om förvalt kapital ska det framgå för vem och hur mycket kapital kommunen förvaltar. Av specifikationen av donationsfonder ska det framgå sådant kapital i donationsfonderna vars användning och ökning styrs av särskilda bestämmelser i ett gåvobrev, testamente eller avtal.

Främmande kapital

Lån ska i balansspecifikationen anges enligt lånetyp så att man anger långivaren och låneavtalets nummer eller motsvarande identifikation för verifiering av skulden och säkerheten för den. [2024]

Av specifikationen av leverantörsskulder ska framgå skuldens belopp och borgenären. Leverantörsskulderna specificeras per faktura eller genom att det till balansspecifikationen fogas ett reskontrautdrag där de är specificerade enligt faktura. När det gäller erhållna förskott ska det framgå av vem, hur mycket och för vilka kommande prestationer kommunen har fått betalningar liksom eventuella säkerheter som getts. Även resultatregleringar samt övriga kort- och långfristiga skulder ska specificeras i detalj. I specifikationen av resultatregleringar anges genom verifikationsnummer eller på annat sätt den verifikation som använts vid periodiseringen eller den senaste justeringen. [2024]

Hur specifikationer ska upprättas

Enligt BokfL 3:13 § ska bokslutet bekräftas med specifikationer. Balansspecifikationerna är bokslutshandlingar som upprättas för kommunens eget bruk, och de behöver inte offentliggöras. Balansspecifikationerna dateras och atteras genom antingen underskrift eller något annat tillförlitligt identifieringssätt. Om det är flera personer som har upprättat balansspecifikationerna, kan var och en av dem attestera sin egen del. Balansspecifikationerna dateras enligt det datum som de upprättades. Balansspecifikationerna kan bestå av flera dokument som dateras och atteras separat. [2024]

Det rekommenderas att balansspecifikationerna kompletteras med saldobekräftelser från utomstående, meddelanden från långivare och pantinnehavare samt övriga bekräftelser från utomstående. De behövs dels för upprättandet av noter, dels för verifieringen av saldon på fordrings-, skuld- och kassakonton på bokslutsdagen. Även i övrigt är det motiverat att bevara handlingarna i fråga. [2024]

AKTIVA

- A BESTAENDE AKTIVA**
- I Immateriella tillgångar**
1. Immateriella rättigheter
 2. Övriga utgifter med lång verkningstid
 3. Forskottsbetalningar
- II Materiella tillgångar**
1. Mark- och vattenområden
 2. Byggnader
 3. Fasta konstruktioner och anordningar
 4. Maskiner och inventarier
 5. Övriga materiella tillgångar
 6. Forskottsbetalningar och pagaende nyanläggningar
- III Placeringar**
1. Aktier och andelar
 2. Masskuldebrevsfordringar
 3. Övriga lanefordringar
 4. Övriga fordringar
- B FORVALTADE MEDEL**
1. Statliga uppdrag
 2. Donationstondernas medel
 3. Övriga förvaltade medel
- C KORLIGA AKTIVA**
- I Omsättningstillgångar**
1. Material och fornodenheter
 2. Varor under tillverkning
 3. Färdiga produkter
 4. Övriga omsättningstillgångar
 5. Forskottsbetalningar
- II Fordringar**
- Langfristiga fordringar
1. Kundfordringar
 2. Lanefordringar
 3. Övriga fordringar
 4. Resultatregleringar
- Kortfristiga fordringar
1. Kundfordringar
 2. Lanefordringar
 3. Övriga fordringar
 4. Resultatregleringar
- III Finansiella värdepapper**
1. Aktier och andelar
 2. Placeringar i penningmarknadsinstrument
 3. Masskuldebrevsfordringar
 4. Övriga värdepapper
- IV Kassa och bank**

PASSIVA

- A EGET KAPITAL**
- I Grundkapital**
- II Uppskrivningsfond**
- III Övriga egna fonder**
- IV Överskott (underskott) från tidigare räkenskapsperioder**
- V Räkenskapsperiodens överskott (underskott)**
- B AVSKRIVNINGSDIFFERENS OCH RESEKVEK**
1. Avskrivningsdifferens
 2. Reserver
- C Avsättningar**
1. Avsättningar för pensioner
 2. Övriga avsättningar
- D FORVALTAT KAPITAL**
1. Statliga uppdrag
 2. Donationstondernas kapital
 3. Övrigt förvaltad kapital
- E FRAMMANDE KAPITAL**
- I Langfristigt**
1. Masskuldebrevslån
 2. Lån från finansiella institut och försäkrings
 3. Lån från offentliga samfund
 4. Lån från övriga kreditgivare
 5. Erhållna forskott
 6. Leverantörsskulder
 7. Övriga skulder/Anslutningsavgifter och övr
 8. Resultatregleringar
- II Kortfristigt**
1. Masskuldebrevslån
 2. Lån från finansiella institut och försäkrings
 3. Lån från offentliga samfund
 4. Lån från övriga kreditgivare
 5. Erhållna forskott
 6. Leverantörsskulder
 7. Övriga skulder/Anslutningsavgifter och övr
 8. Resultatregleringar