

BOKFÖRINGSNÄMNDENS KOMMUNSEKTION
Arbets- och näringsministeriet

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

Helsingfors 2011
ISBN 978-952-213-729-6 (haftad)
ISBN 978-952-213-730-2 (pdf)

ISBN 978-952-213-729-6 (häftad)
ISBN 978-952-213-730-2 (pdf)
© Finlands Kommunförbund
Tryckeri: Tryckeriet i Kommunernas hus
Helsingfors 2011

Försäljning:
Finlands Kommunförbunds publikationsförsäljning
www.kommunerna.net/bokhandel
Fax (09) 771 2331
Beställningsnummer 509341

Finlands Kommunförbund
Andra linjen 14
PB 200
00101 Helsingfors
Tfn (09) 7711
Fax (09) 771 2291
www.kommunerna.net

BOKFÖRINGSNÄMNDENS KOMMUNSEKTION
Arbets- och näringsministeriet

Helsingfors
14.12.2010

ALLMÄN ANVISNING OM UPPRÄTTANDE AV BALANSRÄKNING
FÖR KOMMUNER OCH SAMKOMMUNER

Innehållsförteckning

| | |
|--------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 1 Principer för upprättande av balansräkning | 5 |
| 2 Bestående aktiva | 9 |
| 2.1 Balansräkningens definitioner och struktur | 9 |
| 2.1.1 Immateriella tillgångar | 9 |
| 2.1.2 Materiella tillgångar | 12 |
| 2.1.3 Placeringar | 14 |
| 2.2 Anskaffningsutgiften och dess periodisering | 16 |
| 2.2.1 Anskaffningsutgiftens storlek | 16 |
| 2.2.2 Periodisering av anskaffningsutgiften för tillgångar bland bestående aktiva | 17 |
| 2.3 Uppskrivning | 18 |
| 2.4 Nedskrivning | 20 |
| 3 Förvaltade medel | 21 |
| 4 Rörliga aktiva | 22 |
| 4.1 Definitioner | 22 |
| 4.2 Omsättningstillgångar | 22 |
| 4.2.1 Gruppering av omsättningstillgångarna i balansräkningen | 22 |
| 4.2.2 Värdering och periodisering av omsättningstillgångar | 23 |
| 4.2.3 Överföringar mellan omsättningstillgångar och bestående aktiva | 25 |
| 4.3 Finansieringstillgångar | 25 |
| 4.3.1 Gruppering av finansieringstillgångarna i balansräkningen | 25 |
| 4.3.2 Värdering av finansieringstillgångar | 29 |
| 5 Eget kapital | 31 |
| 5.1. Gruppering av det egna kapitalet i balansräkningen | 31 |
| 5.2 Grundkapital | 31 |
| 5.3 Uppskrivningsfond | 32 |
| 5.4 Övriga egna fonder | 32 |
| 5.5 Överskott och underskott | 33 |
| 6 Avskrivningsdifferens och reserver | 35 |
| 6.1 Avskrivningsdifferens | 35 |
| 6.2 Reserver | 35 |

| | |
|----------------------------------------------------------------------|----|
| 7 Avsättningar | 37 |
| 7.1 Framtida utgifter och förluster | 37 |
| 7.2 Redovisning av avsättningar i balansräkningen och i noterna..... | 39 |
| 8 Förvaltad kapital..... | 40 |
| 9 Främmande kapital | 40 |
| 9.1 Gruppering av det främmande kapitalet | 40 |
| 9.1.1 Masskuldebrevslån | 41 |
| 9.1.2 Lån från finansiella institut och försäkringsanstalter | 41 |
| 9.1.3 Lån från offentliga samfund | 41 |
| 9.1.4 Lån från övriga kreditgivare..... | 42 |
| 9.1.5 Erhållna förskott..... | 42 |
| 9.1.6 Skulder till leverantörer..... | 42 |
| 9.1.7 Övriga skulder/Anslutningsavgifter och övriga skulder..... | 42 |
| 9.1.8 Resultatregleringar | 43 |
| 9.2 Skulder i utländsk valuta | 44 |
| 10 Noter till balansräkningen | 45 |
| 11 Balansspecifikationer | 45 |
| BILAGA Balansräkningsschema för kommuner och samkommuner | 46 |

FÖRKORTNINGAR:

| | |
|-------------------|-------------------------------------------------------------------|
| KomL 67 § | Kommunallagens (395/95) 67 § |
| BokfL 5:5.3 § | Bokföringslagens (1336/97) 5. kapitel 5 § 3. mom. |
| BokfF 2:4.1 § 6 p | Bokföringsförordningens (1339/97) 2. kapitel 4 § 1. mom. 6. punkt |
| HIMb 30.12.97 | Handels- och industriministeriets beslut från 30.12.1997 |
| BokfN 1997/1453 | Bokföringsnämndens utlåtande nr 1453 från år 1997 |
| KomS 1998/33 | Bokföringsnämndens kommunsektions utlåtande nr 33 från år 1998 |

1 Principer för upprättande av balansräkning

Upprättande av balans

I sitt bokslut bör kommunen innefatta balansräkning och därtill hörande noter (KomL 68 §). I kommunens bokslut tillämpas kommunallagens och i tillämpliga delar bokföringslagens bestämmelser. Bokföringsnämndens kommunsektion ger anvisningar om tillämpningen av bokföringslagens och kommunallagens bestämmelser om bokföring och bokslut (KomL 67 §). Bokföringsnämndens kommunsektions anvisningar hör till källorna för god bokföringssed i fråga om kommunens bokföring och bokslut.

Detta kapitel behandlar bokföringslagens centrala bestämmelser gällande balansräkningen. Också andra bestämmelser i bokföringslagen tillämpas vid uppgörandet av balansräkning, ifall inget annat sägs.

Principer för upprättande av balansräkning [14.12.2010]

Vid uppgörandet av balansräkning bör god bokföringssed iaktas (BokfL 1:3 §).

Varje konto skall fortlöpande hållas oförändrat till sitt innehåll. Kontots innehåll kan likväl ändras på grund av verksamhetens utveckling, ändring av kontoplanen eller av någon annan särskild anledning. För varje räkenskapsperiod bör kommunen ha en klar och tillräckligt specificerad kontoförteckning som redogör för kontonas innehåll (kontoplan) (BokfL 2:2 §). Kontoplanen skall förses med anteckning om den tid under vilket den använts. Att hålla ett kontos innehåll oförändrat innebär att inga ändringar beträffande kontots innehåll kan göras under pågående räkenskapsperiod.

Affärshändelserna skall bokföras på ett sätt som gör det möjligt att utan svårighet följa en bokföringspost från verifikation till resultaträkning och balansräkning (BokfL 2:6 §).

Balansräkningen skall ge en bild av den ekonomiska ställningen på bokslutsdagen (BokfL 3:1.1 §). För varje post i balansräkningen skall motsvarande uppgifter för närmast föregående räkenskapsperiod anges (jämförelsetal). Om specifikationen av balansräkningen har ändrats, skall jämförelsetalet om möjligt korrigeras. På samma sätt skall förfaras om jämförelsetalet av något annat skäl inte är användbart (BokfL 3:1.2 §).

Balansräkningen och dess noter skall vara överskådliga och bokslutet skall bilda en helhet (BokfL 3:1.7 §).

Riktig och tillräcklig bild [14.12.2010]

Bokslutet skall ge en riktig och tillräcklig bild av verksamhetens resultat och av den ekonomiska ställningen (*rättvisande bild*) (BokfL 3:2 §). De tilläggsupplysningar som behövs för detta skall lämnas i noterna.

Allmänna bokföringsprinciper [14.12.2010]

När bokslutet och den ingående balansen upprättas skall följande principer följas:

- 1) den bokföringsskyldige skall förutsättas fortsätta sin verksamhet,
- 2) konsekvens skall iakttas när principerna och metoderna för upprättande av bokslutet tillämpas från en räkenskapsperiod till en annan,
- 2 a) uppmärksamhet skall fästas vid affärstransaktionernas faktiska innehåll och inte enbart vid deras juridiska form (*innehållsbetonning*),¹
- 3) försiktighet skall iakttas oberoende av räkenskapsperiodens resultat,
- 4) den ingående balansen skall basera sig på den föregående räkenskapsperiodens utgående balans,
- 5) de intäkter och kostnader som hänför sig till räkenskapsperioden skall tas upp utan hänsyn till datum för betalningen, och
- 6) varje tillgång och annan post som tas upp bland posterna i balansräkningen skall värderas för sig. (BokfL 3:3 §)

Ändringar i bokslutsprinciper och rättande av fel gällande tidigare räkenskapsperioder [14.12.2010]

Bokföringsnämnden har gett ett utlåtande 1750/21.6.2005 hur ändringar i bokslutsprinciper och fel gällande tidigare räkenskapsperioder skall behandlas i bokslutet. Utlåtandet ändrar tidigare vedertagen praxis att bokföra ifrågasvarande poster mot resultaträkningen, så att posterna i fortsättningen skall bokföras som rättelser till det egna kapitalet. Genom att bokföra posterna som rättelser till det egna kapitalet anses bokföringen ge en riktigare bild av räkenskapsperiodens resultat. Därtill har den nya metoden fördelen att den stämmer överens med internationell bokslutspraxis.

Ovan nämnda ändringar i bokslutsprinciper samt korrigeringar av väsentliga fel vilka hänför sig till tidigare räkenskapsperioder görs genom att rätta posten *Överskott/underskott från tidigare räkenskapsperioder* inom eget kapital. Korrigeringar görs således inte längre så att de påverkar resultatet utan retroaktivt. Det är inte nödvändigt att ändra jämförelseårets resultaträkning så att den blir jämförbar, men om detta är nödvändigt för att ge en riktig bild skall noterna innehålla information om ändringarnas inverkan på resultatet så att jämförelse mellan räkenskapsperioderna möjliggörs. Om jämförelseårets siffror det oaktat korrigeras, bör ändringarna och grunderna för de framgå i noterna. Om noterna till verksamhetsberättelsen eller till bokslutet innehåller nyckeltal för flera räkenskapsperioder skall även dessa i mån av möjlighet göras jämförbara eller, åtminstone förses med ett tydligt omnämnande om de eventuella delar till vilka de inte är jämförbara. Då korrigeringar görs bör väsentlighetsprincipen iakttas. Poster av ringa betydelse, vilka hänför sig till tidigare perioder upptas enligt sin karaktär i resultaträkningen och balansen.

Felaktigheter i uppgifterna om pågående räkenskapsperiod bör alltid korrigeras mot resultatet. Differenser som uppkommer på grund av periodisering utgör inte i föregående stycke avsedda felaktigheter.

BokfF 2:2.1 § kräver att noterna skall innehålla uppgift om intäkter och kostnader som hänför sig till tidigare räkenskapsperioder samt rättelser av fel, om dessa inte är av ringa

¹
Ändring av BokfL, 1304/2004

betydelse På motsvarande sätt skall noterna, med beaktande av kravet på rättvisande bild, innehålla specificerad uppgift om de ändringar i eget kapital som förorsakats av ändringar i bokslutsprinciper och rättelser av fel som uppkommit under tidigare räkenskapsperioder.²

Konsekvens vid val av metoder [14.12.2010]

Principen om konsekvens vid val av metoder från en räkenskapsperiod till en annan innebär att sätten att hantera bokslutets omfattnings-, beräknings-, värderings- och periodiseringsproblem hanteras på ett så enhetligt sätt som möjligt från en räkenskapsperiod till en annan. I bokföringsbestämmelserna finns ett flertal alternativa metoder. Kommunen bör dock kontinuerligt följa den metod som en gång valts och inte ändra den från en räkenskapsperiod till en annan. En ändring av metod förutsätter en orsak som motiverar ändringen. Grunden till ändring av metod bör publiceras i noterna till bokslutet och ändringens inverkan på jämförelsetalen från föregående period meddelas. (BokfL 3:1.2 § och BokfF 2:2 §).

Försiktighet [14.12.2010]

Principen om försiktighet är en allmän princip vid uppgörandet av bokslut enligt vilken bland annat kostnaderna bör noteras tillräckligt stora och aktiveringarna på motsvarande sätt granskas tillräckligt kritiskt. Också vid notering av intäkter bör försiktighet iakttas. Principen om försiktighet har klargjorts i bokföringslagens 3:3.2 §.

Försiktighet vid upprättandet av balansräkningen innebär särskilt att man i bokslutet och verksamhetsberättelsen beaktar

- enbart vinster som realiserats under räkenskapsperioden
- alla avskrivningar och nedskrivningar av aktiva
- uppskrivningar av skulder
- alla till räkenskapsperioden eller tidigare perioder hörande förutsägbara ansvar och möjliga förluster, även om dessa blir kända först efter räkenskapsperiodens utgång.

Avvikelse från principer för uppgörandet av balansräkning och från principen om försiktighet får göras endast av särskilda skäl, om inte avvikelsen baserar sig på lag eller på andra regler eller bestämmelser som utfärdats med stöd av lagen (BokfL 3:3.3 §). Noterna skall innehålla en redogörelse för grunderna för avvikelsen samt en beräkning av dess inverkan på räkenskapsperiodens resultat och den ekonomiska ställningen.

Styrkandet av bokslutet [14.12.2010]

För att styrka bokslutet görs balansspecifikationer och specifikationer över noterna. Bokföringsförordningen innehåller bestämmelser om specifikationernas innehåll. De anvisningar som kommunerna skall följa finns i kapitel 11 i denna allmänna anvisning.

Övriga principer [14.12.2010]

Balansräkningens uppställningsform får inte ändras, om det inte finns särskild anledning till detta (BokfF 1:8 §). Balansräkningen skall upprättas mer detaljerat än vad det av kommunsektionen givna schemat utvisar, om detta är nödvändigt för att balansräkningsposterna skall kunna klargöras.

Om kommunen har en fordran hos vilken kommunen själv står i skuld, skall fordran och skulden tas upp var för sig i balansräkningen. Också de övriga balansräkningsposterna skall tas upp utan att de dras av från varandra, om avdraget inte är motiverat för att ge en rättvisande bild (BokfF 1:10.2 §).

Om det under en enskild benämning inte förekommer några siffror för denna och föregående räkenskapsperiod, skall benämningen utelämnas ur resultaträkningen. (BokfF1:11 §).

Internationella redovisningsstandarder [14.12.2010]

Bokföringslagens 7a kapitel om Bokslut och koncernbokslut som skall upprättas enligt internationella redovisningsstandarder tillämpas inte i bokföringen för kommuner och samkommuner.

Anvisningens ikraftträdande och innehåll [14.12.2010]

Denna reviderade anvisning tillämpas i kommunens och samkommunens bokföring och bokslut från och med 1.1.2011. Anvisningen får tillämpas redan vid uppgörandet av bokslutet för år 2010. [14.12.2010]

2 Bestående aktiva

2.1 Balansräkningens definitioner och struktur

Posterna bland aktiva i balansräkningen indelas på basis av användningsändamål och planerad verkningstid i bestående aktiva och rörliga aktiva samt förvaltade medel. [28.11.2006]

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

Med denna allmänna anvisning kompletteras bokföringslagens definition av begreppet bestående aktiva så att *kommunens bestående aktiva utgörs av immateriella och materiella tillgångar vilkas stadigvarande verkningstid omfattar flera räkenskapsperioder samt aktier och andelar i investeringar som stöder kommunens verksamhet och övriga placeringar, oberoende av om tillgångarna och placeringarna är avsedda att ge inkomst eller ej*. Utvidgningen av begreppet bestående aktiva är motiverat eftersom avsikten med anskaffning av produktionsfaktorer till kommunens serviceproduktion inte alltid är att skapa inkomster, utan att producera basservice, som antingen på basen av lag och/eller fullmäktiges beslut finansieras med skattemedel. Förutom principen om *utgift mot inkomst* skall kommunen således vid periodisering av anskaffningsutgifter för produktionsfaktorer med lång verkningstid också tillämpa principen *utgift mot nyttjande av produktionsfaktorer*.³

Bestående aktiva indelas i kommunens balansräkning i tre huvudgrupper:

Immateriella tillgångar
Materiella tillgångar
Placeringar

Förskottsbetalningar antecknas i den grupp till vilken motsvarande aktiverade utgift hör. En betalning utgör förskottsbetalning då den tillgång som utgör grund för betalningen inte ännu har mottagits.

2.1.1 Immateriella tillgångar

De immateriella tillgångarna specificeras i kommunens balansräkning i tre grupper:

Immateriella rättigheter
Övriga utgifter med lång verkningstid
Förskottsbetalningar

Immateriella rättigheter

Immateriella rättigheter är kommunens anskaffningsutgifter för nyttjande- och tillverkningsrättigheter vilka kan överlåtas separat. Aktivering av en immateriell rättighet kommer i fråga då rättigheten stadigvarande ger intäkt eller används som produktionsfaktor

3

Definitionen av anläggningstillgångar i BokfL 4:4.1 § har upphävts (ändring av BokfL 1304/2005).

under flera räkenskapsperioder och anskaffningsutgiften väsentligt skulle påverka räkenskapsperiodens resultat ifall den skulle bokföras som en årskostnad.

Anskaffningsutgiften för koncessioner, patent, licenser, varumärken och motsvarande rättigheter och tillgångar som hör till de immateriella tillgångarna skall aktiveras. Anskaffningsutgiften för övriga immateriella tillgångar kan aktiveras med iakttagande av särskild försiktighet, om annat inte framgår av 7–9 §. Arbets- och näringsministeriet kan genom förordning utfärda närmare bestämmelser om aktivering av anskaffningsutgiften för immateriella tillgångar. (BokfL 5:5a § 1 och 3 mom.). [14.12.2010]

Som immateriella rättigheter bland bestående aktiva kan kommunen bland annat bokföra licenser för adb-program⁴, trafiktillstånd, patenter, upphovsmannarätter och annat motsvarande.

Övriga utgifter med lång verkningstid

Som övriga utgifter med lång verkningstid bokförs aktiverade utvecklingsutgifter liksom aktiverad goodwill, kapitalrabatt och emissionsutgifter för lån. Dessutom kan andra immateriella tillgångar vilka inte hör till någon av ovan nämnda grupper såsom till exempel grundförbättringar av hyreslägenheter bokföras under denna rubrik.

Grundläggnings- och forskningsutgifter upptas som kostnad under räkenskapsperioden. (BokfL 5:7 och 8.1 §)⁵. Om kommunen på basis av tidigare stadganden har aktiverat dylika utgifter i sin balansräkning kan deras avskrivningar göras till slut på basis av tidigare gällande bestämmelser.

Utvecklingsutgifter får aktiveras med iakttagande av särskild försiktighet (BokfL 5:8.2 §)⁶. Arbets- och näringsministeriet kan genom förordning utfärda närmare bestämmelser om aktivering av utvecklingsutgifter (BokfL 5:8.3 §). Aktivering av utvecklingsutgifter kan för kommunernas del komma i fråga vid försöksverksamhet gällande nya tjänster som kommunen tillhandahåller och vid lansering av sådana nya tjänster. Bland annat löner, materialförbrukning och nödvändiga tillstånd för dylik utvecklingsverksamhet kan utgöra ovan avsedda utgifter.

4

Till adb-program hörande andra utgifter än anskaffningsutgiften för licenser har ansetts utgöra övriga utgifter med lång verkningstid. Även anskaffningsutgifter för köpta adb-program kan med beaktande av väsentlighets- och lönsamhetsprinciperna upptas som en post bland övriga utgifter med lång verkningstid. (Bokföringsnämnden 2000/1604).

5

Enligt övergångsstadgandena till ändringen av BokfL (1304/2004) får grundläggnings- och forskningsutgifter vilka aktiverats i balansräkningen innan denna lag trädde i kraft, avskrivas enligt stadgandena som gällde 1.1.2005 då lagen trädde i kraft.

6

Särskild försiktighet innebär bland annat följande:

- det finns någon exceptionell orsak till att utvecklingsutgifterna inte bokförs som kostnader vid den tidpunkt då de uppstår;
- utvecklingsutgifterna är väsentliga med tanke på kommunens verksamhet.

Maskiner, anläggningar och andra motsvarande tillgångar som anskaffats för utvecklingsverksamheten bokförs som materiella tillgångar och de avskrivs enligt plan under deras verkningstid. I regel bokförs utvecklingsutgifter dock som kostnad.⁷ [14.12.2010]

Anskaffningsutgiften för goodwill får aktiveras. Det aktiverade värdet för goodwill skall avskrivas enligt plan inom fem år eller, om dess verkningstid är längre, under verkningstiden, dock högst 20 år (BokfL 5:9 §).⁸

Kapitalrabatt som hänför sig till upptagande av lån och därmed jämförbara utgifter samt utgifter för emission av lån får aktiveras med iakttagande av särskild försiktighet. De aktiverade posterna skall kostnadsföras enligt en plan som baserar sig på lånetiden, dock minst i samma förhållande som lånet återbetalas. I regel bokförs dock ovan nämnda utgifter som kostnad och en aktivering är möjlig bara med iakttagande av särskild försiktighet (BokfL 5:10 §) Huvudregeln för nämnda utgifters del är dock att de bokförs som kostnader och en aktivering kan komma i fråga endast med iakttagande av särskild försiktighet.

Exceptionellt stora finansieringsandelar i utgifter för anskaffning av bestående aktiva till andra samfund kan upptas som övriga utgifter med lång verkningstid.⁹ Övriga utgifter med lång verkningstid kan förutom ovanstående utgöras av grundförbättring av hyreslägenheter¹⁰, planlägningsutgifter som överstiger sedvanliga årskostnader och utgifter i anslutning till anskaffningen av adb-program då utgifterna inte utgör betalning för licens. Även anskaffningsutgifter för köpta adb-program kan med beaktande av väsentlighets- och lönsamhetsprinciperna upptas som en post bland övriga utgifter med lång verkningstid. Övriga utgifter med lång verkningstid skall avskrivas enligt plan inom fem år, om inte en längre avskrivningstid, högst 20 år, av särskild anledning kan anses överensstämma med god bokföringssed (BokfL 5:11 §). [14.12.2010]

7

Man bör beakta att forskningsverksamhet inte hör till utvecklingsverksamheten. Med utgifter för forskningsverksamhet avses utgifter som förorsakats av metodisk forskningsverksamhet som är nödvändig för att skapa eller förstå nya vetenskapliga eller tekniska rön. Forskningsverksamhet kunde betraktas som mera omfattande än utvecklingsverksamhet så att bara en del av de utgifter som gått åt kommer att ingå i utvecklingsverksamheten och utgifter för den. Utvecklingsverksamheten kan sålunda föregås av forskningsverksamhet.

8

Anskaffningsutgiften för goodwill kan uppkomma i samband med ett företagsköp eller företagsarrangemang då vid köpet betalar mera för företaget än värdet på dess materiella tillgångar. Den överskjutande delen utgör goodwill.

9

Behandlingen av en medlemskommuns andel 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 samfund där kommunen kan delta i finansieringsutgifterna för bestående aktiva är dotterbolag och andra samfund som sköter kommunens uppgifter eller vars verksamhet syftar till att stödja mål som anknyter till kommunens uppgifter.

10

Utgifter för grundliga förbättringar i aktielägenheter antecknas inte som en del av anskaffningsutgift för aktier som berättigar till innehav av bostad (Bokföringsnämnden 1999/1588) [14.12.2010].

2.1.2 Materiella tillgångar

De materiella tillgångarna grupperas i kommunens balansräkning enligt följande:

Mark- och vattenområden

Byggnader

Fasta konstruktioner och anordningar

Maskiner och inventarier

Övriga materiella tillgångar

Förskottsbetalningar och pågående nyanläggningar

Mark- och vattenområden

I balansposten *Mark- och vattenområdena* upptas jord- och skogsområden, bebyggd och obebyggd tomtmark, forslägenheter och vattenområden. Till de utgifter som aktiveras räknas förutom det nominella anskaffningspriset också utgifter för områdets styckning och lagfart samt andra motsvarande direkta utgifter som uppstått för att området skall kunna tas i kommunens bruk. Varje mark- och vattenområde följs upp skilt för sig i bokföringen.

Kommunens markområden utgör antingen anläggningstillgångar för serviceproduktionen såsom till exempel utbyggda tomter och gårdsområden, hyrestomter, gatuområden och parker samt rekreationsområden eller egendom som kan jämföras med övriga långfristiga placeringar som till exempel markområden om vilkas användning beslut ännu inte har fattats eller egendom som kan jämföras med omsättningstillgångar, såsom tomter som är avsedda för försäljning.

Oavsett användningsändamål skall anskaffningsutgiften för ett markområde beaktas som en investeringsutgift och upptas bland bestående aktiva i balansräkningen. Anskaffningsutgiften för tomter avsedda för försäljning kan överföras till rörliga aktiva då användningsändamålet har fastställts. Tomtmarkområdet överförs från bestående aktiva till rörliga aktiva till ett belopp som motsvarar anskaffningsutgiften, varvid eventuella uppskrivningar som hänför sig till markområdet återtas (BokfL 5:19 §). Bokföringsmässigt inverkar överföringen till rörliga aktiva endast på balansposterna.

Den anskaffningsutgift som förorsakas av utbrytning av tomt och byggande av kommunalteknik, kan aktiveras och fogas till tomtens anskaffningsutgift. Aktiveringen kan göras såväl till en tomt som aktiverats bland bestående aktiva som till en tomt som aktiverats bland rörliga aktiva.

Det är motiverat att aktivera betalda anslutningsavgifter som kan överföras men inte återbäras. När det är fråga om en egen tomt upptas anslutningsavgifter som kan överföras men inte återbäras i balansposten *Mark- och vattenområden* bland bestående aktiva. När det är fråga om en arrendetomt upptas anslutningsavgifter som kan överföras men inte återbäras som en underpost till balansposten *Mark- och vattenområden* med benämningen *Arrenderättigheter till fastigheter* bland materiella tillgångar i bestående aktiva. Om balansposten innehåller endast aktiverade anslutningsavgifter, rekomen-

deras det dock att posten ges benämningen *Anslutningsavgifter som hänför sig till fastigheter*.¹¹

Byggnader

I balansposten *byggnader* aktiveras anskaffningsutgiften för de av kommunens byggnader som används för serviceproduktionen samt byggnader vilka kan realiseras eller på vilka eljest kan ställas inkomstförväntningar som åtminstone motsvarar det värde till vilka de finns upptagna i balansen. Den oavskrivna anskaffningsutgiften för byggnader som inte uppfyller ovan nämnda villkor bokförs som kostnad.

Anskaffningsutgiften för byggnadens tekniska anordningar såsom hissar, luftkonditionerings-, uppvärmnings- och kylanläggningar samt centralantenner räknas in i anskaffningsutgiften för själva byggnaden. Vid uppgörandet av avskrivningsplan beaktas dock att dessa tekniska anordningar måste förnyas tidigare än själva byggnadsstommen.

Som byggnader räknas bostads-, anstalt-, administrations-, skol-, industri- och övriga byggnader. I gruppen byggnader innefattas också konstruktioner såsom bland annat bränsle- och syratankar samt lätta t.ex. av trä konstruerade, ofta tillfälliga lager. Pumpstationer och tankar som anslutits till nätet kan hänföras till fasta konstruktioner och anordningar. Utgifter för grundrenoveringar av byggnader kan antingen aktiveras som en skild post eller hänföras till byggnadens ännu oavskrivna anskaffningsutgift.

Fasta konstruktioner och anordningar

Fasta konstruktioner och anordningar visas som en egen balansgrupp till vilken bland annat hör

- markkonstruktioner såsom anskaffningsutgiften för gator, vägar och broar samt parker och rekreationsområden och motsvarande anläggningar, dock inte anskaffningsutgiften för själva markområdet
- vattenkonstruktioner såsom anskaffningsutgiften för dammar, kanaler och bassänger
- anskaffningsutgiften för ledningsnät och därtill hörande anordningar
- anskaffningsutgiften för övriga fasta konstruktioner och anordningar som inte utgör till anskaffningsutgift för byggnad.

Fasta konstruktioner och anordningar avskrivs under sin verkningstid enligt plan.

Maskiner och inventarier

Gruppen *maskiner och inventarier* innefattar transportmedel och övriga maskiner och inventarier. Till transportmedel hör trafikmedel avsedda för person- och varutransport såsom bilar, släpvagnar, fartyg, spårvagnar och invalidvagnar. Övriga maskiner och inventarier är bland annat kraftmaskiner, lyft- och flyttanordningar, jordbyggnadsmaskiner och rörliga arbetsmaskiner, jord- och skogsbruksmaskiner, bearbetningsmaskiner, kontorsmaskiner och datorer, övriga elektriska maskiner och anordningar, datatransmissionsutrustning, medicineringsutrustning, optiska instrument, möbler, musikinstrument och idrotts-

¹¹ Kommunsektionens utlåtande 2004/65, även bokföringsnämndens utlåtande 2001/1670.

redskap. Maskiner och anordningar som är fast anslutna till byggnader hör inte till denna post, utan tas upp som delar av byggnadens anskaffningsutgift.

Övriga materiella tillgångar

I balansposten *övriga materiella tillgångar* upptas naturtillgångar, kommunens värde- och konstföremål samt s.k. produktiva tillgångar.

Naturtillgångar är bl.a. grustag, malmförekomster, stenbrott och torvmossar. Från anskaffningsutgiften för naturtillgångar görs i allmänhet s.k. substansavskrivningar, dvs. avskrivningar som motsvarar den årliga förbrukningen.

Värdeföremål som kommunen äger såsom t.ex. konstverk och museiföremål aktiveras på samma grunder som andra till bestående aktiva hörande tillgångar. Med andra ord, om värde- och konstföremålen till exempel för att används för produktion av kulturtjänster under flera än en räkenskapsperiod eller om de kan överlåtas mot ersättning till exempel i samband med byte, utgör de tillgångar som kan aktiveras. Ifall inget av ovan nämnda villkor uppfylls bokförs anskaffningsutgiften för ovan nämnda föremål som kostnad¹². I regel görs inte avskrivningar enligt plan på värde- och konstföremål. Däremot bokförs nedskrivningar ifall en värdeminskning är sannolik.

Till övriga materiella tillgångar räknas också s.k. produktiva tillgångar såsom avelsdjur, mjölkboskap, arbetsdjur samt frukträdgårdar och andra planteringar som ger återkommande skörd.

Förskottsbetalningar och pågående nyanläggningar

Balansposten *förskottsbetalningar och pågående nyanläggningar* innehåller förskottsbetalningar på materiella tillgångar bestående aktiva och anskaffningsutgifter för pågående investeringar. Betalningsprestationen kan avse såväl egen produktion som köp från utomstående.

2.1.3 Placeringar

I balansposten *placeringar* aktiveras anskaffningsutgifter för värdepapper som anskaffats för att befrämja kommunens verksamhet såsom placeringar som stöder kommunens verksamhet och övriga långfristiga placeringar.

Placeringar som stöder kommunens verksamhet utgörs av placeringar som främmande eller eget kapital i samfund som ombesörjer kommunens uppgifter eller för vilka verksamhetens syfte är att stöda målsättningarna för kommunens verksamhet såsom serviceproduktion, ändring av näringsstrukturen eller tryggnad av sysselsättningen. De placeringar som stöder kommunens verksamhet utgörs i regel av kapitalplaceringar i syfte att finansiera investeringar såsom lån för finansiering av investeringar samt investeringar i aktie-

12

Anskaffningsutgiften för kommunens värde- och konstföremål bör utredas för ekonomistatistiken. Av den anledningen kan det vara ändamålsenligt att aktivera föremålen, även om en realisering av dem inte kommer på fråga.

eller andelskapital¹³. Lånen kan utgöras av skuldebrevslån eller kapitallån. En placering som stöder kommunens verksamhet kan även ske i form av ett konvertibelt skuldebrev¹⁴. I kommunens balansräkning specificeras placeringarna i följande grupper:

Aktier och andelar
Masskuldebrevsfordringar
Övriga lånefordringar
Övriga fordringar

Aktier och andelar

Till balansposten *Aktier och andelar* hör värdepapper och andelar vilka anskaffats för bestående bruk såsom aktier som berättigar till besittning av verksamhetsutrymmen för serviceproduktionen och andra aktier och andelar vilka utgör placeringar som stöder kommunens verksamhet (se definitionen för placeringar som stöder kommunens verksamhet ovan och fotnot 13). Övriga värdepapper utgör finansiella värdepapper.

Aktier i börsbolag och aktier som anskaffats för placering av likvida medel (såsom medel för betalningstransaktioner och kassaöverskott) upptas i balansposten *Finansiella värdepapper* bland rörliga aktiva. Aktier i börsbolag utgör till sin karaktär egendom som inte hör till serviceproduktionen och det finns därför inte grund för att uppta dessa bland bestående aktiva, trots att aktierna kanske realiseras först efter en lång tidsperiod¹⁵.

Aktier och andelar vilka utgör särskild teckning för donationsfonder upptas bland förvaltade medel under under balansposten *Donationsfondernas särskilda täckning*.

Vid kontering av aktier och andelar beaktas den indelning som förutsätts med tanke på elimineringskraven i koncernbokslutet samt indelningen som behövs för noterna till balansen¹⁶.

Masskuldebrevsfordringar

En långfristiga masskuldebrevsfordran inom ramen för de placeringar som stöder kommunens verksamhet, vilka är avsedda att kvarstå som placeringar till lånetidens slut, bokförs som bestående aktiva. Däremot skall masskuldebrevsfordringar som är avsedda att

13

Anskaffningsutgiften för andelar i samkommuner aktiveras, men ändringar av samkommunens grundkapital på basen av medlemskommunandelens statsandel bokförs inte i balansräkningen för medlemskommunen. För väsentliga ändringar av värdet på andelar i samkommuner ges utredning i noterna till kommunens bokslut. I samkommunens noter presenteras en utredning över hur grundkapitalet är fördelat på medlemskommunerna. Se den allmänna anvisningen om avskrivningar enligt plan, punkt 2.1.2 Anskaffningsutgift som täckts med bidrag, statsandel eller annan finansieringsandel.

14

Angående placeringar som stöder kommunens verksamhet se även publikationen ”Kunnan ja kuntayhtymän sijoitustoiminnan perusteista päättäminen”, Finlands Kommunförbund (2002), s. 5, 8-9 och 29.

15

Kommunsektionens utlåtande 51/16.3.2001.

16

Tidigare gruppering av aktier och andelar har tagits bort ur denna allmänna anvisning. Så även noterna med definitioner för koncernbokslut och ägarintressesamfund. Definitionerna gällande kommunkoncern och ägarintressesamfund liksom de indelningar som krävs för koncernbokslut presenteras i kommunsektionens allmänna anvisning om koncernbokslut och grupperingen av noter gällande fordringar i kommunsektionens allmänna anvisning om noter till bokslutet.

realiseras då likviditeten eller ränteutvecklingen så kräver bokföras som rörliga aktiva fastän de på basen av förfallodagen skulle vara långfristiga.

Övriga lånefordringar

Som övriga lånefordringar bokförs beviljade lån som inte är masskuldebrevslån¹⁷. Lån inom ramen för placeringar som stöder kommunens verksamhet, vilka exempelvis för att finansiera investeringsutgifter, beviljats som bestående finansiering till kommunens dottersamfund och andra samfund som producerar kommunens tjänster i form av placeringar som stöder kommunens verksamhet hör till denna grupp. Lånefordringarna kan vara räntebelagda eller räntefria skuldebrevs- eller kapitallån.

Övriga fordringar

Balansgruppen *Övriga fordringar* kan innehålla både poster som inte hör till grupperna ovan, men som betjänar kommunens egentliga verksamhet och rena placeringar som till sin natur är bestående. Även återbäringsbara anslutningsavgifter vilka kommunen betalt bokförs inom denna balanspost. Om beloppet av kommunens anslutningsavgiftsfordran är väsentligt skall den uppges som en skild post i noterna till balansräkningen¹⁸.

Amorteringar som förfaller till betalning under följande räkenskapsperiod överförs inte då det gäller långfristiga lånefordringar och övriga fordringar vilka bokförts som bestående aktiva till kortfristiga lånefordringar under rörliga aktiva.

Vid kontering av lånefordringar och övriga fordringar beaktas den indelning som förutsetts med tanke på elimineringskraven i koncernbokslutet samt indelningen som behövs för noterna till balansen¹⁹.

2.2 Anskaffningsutgiften och dess periodisering

2.2.1 Anskaffningsutgiftens storlek

Med anskaffningsutgiften för bestående aktiva avses de rörliga utgifterna för anskaffning och tillverkning av en tillgång (BokfL 4:5.1 §). I en anskaffningsutgift för en tillgång bland bestående aktiva eller placering inräknade utgifter som föranletts av anskaffning och tillverkning skall kunna klarläggas med hjälp av kostnadsberäkning eller kostnadskalkyler (BokfL 5:5.2 §). Om enbart rörliga utgifter räknats till anskaffningsutgiften, kan i allmänhet en kostnadsberäkning som görs i samband med bokslutet anses tillräcklig.

17

Masskuldebrevslån visas under skild rubrik för de nationalekonomiska räkenskapernas skull.

18

Kommunsektionens utlåtande 2004/65.

19

Definitionerna gällande de indelningar som krävs för koncernbokslut presenteras i kommunsektionens allmänna anvisning om koncernbokslut och grupperingen av noter gällande fordringar i kommunsektionens allmänna anvisning om noter till bokslutet.

Om beloppet av de fasta utgifter som sammanhänger med anskaffningen och tillverkningen av en tillgång är väsentligt jämfört med de rörliga utgifterna för anskaffningen och tillverkningen, får också de fasta utgifternas andel räknas in i anskaffningsutgiften (BokfL 4:5.2 §). De fasta kostnaderna för anskaffning och tillverkning som aktiverats som en del av tillgångens anskaffningsutgift skall kunna klarläggas med hjälp av kostnadsberäkning eller kostnadskalkyler. För enstaka anläggningstillgångar anskaffade för eget bruk kan i allmänhet en kostnadsberäkning som görs i samband med bokslutet anses tillräcklig också vid aktivering av fasta utgifter²⁰. Bokföringsnämnden har 31.1.2006 publicerat en allmän anvisning om aktivering av till anskaffningen och tillverkningen hörande fasta utgifter.

Utgifter vilka enligt BokfL 4:5.2 § kan aktiveras är i allmänhet av lagerhantering och övrig materialhantering förorsakade fasta utgifter, produktionsledningens löner och socialutgifter, utgifter för produktionsanläggningars administration såsom försäkringsavgifter samt avskrivningar för tillgångar bland bestående aktiva vilka utnyttjats i produktionen²¹. De fasta utgifter som kan aktiveras är typiska för produktionsverksamhet. Produktionen för den egna verksamheten kan innefatta såväl materiella som immateriella tillgångar.

Ränteutgifter för tillverkningstiden för bestående aktiva kan på vissa villkor inkluderas i anskaffningsutgiften (BokfL 4:5.3 §). Räntorna för tillverkningstiden måste kunna hänföras till tillverkningen. Dessutom skall ifrågavarande räntors belopp sammanräknat med övriga fasta utgifter för anskaffning och tillverkning vara väsentligt jämfört med övriga utgifter för anskaffning och tillverkning (BokfL 4:5.3 §).

En kommun kan ha anskaffat en byggd fastighet med ett ospecificerat köpebrev eller på motsvarande sätt. Enligt principen om att varje balanspost skall värderas skilt (BokfL 3:3.1 § punkt 6) och för att fastställa grunden för avskrivningarna bör markområdets och byggnadens andelar av totalpriset fastställas skilt.

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 tomt i de fall byggnaden rivs för att tomten skall bli duglig som tomt för en nybyggnad eller för annan användning. Vid aktiveringen skall principen om försiktighet tillämpas, så att tomtens aktiverade anskaffningsutgift inte överstiger dess sannolika överlåtelsepris eller på annat sätt definierade bruksvärde.²² [14.12.2010]

2.2.2 Periodisering av anskaffningsutgiften för tillgångar bland bestående aktiva

Anskaffningsutgiften för tillgångar bland bestående aktiva periodiseras på olika räkenskapsperioder genom avskrivningar. Anskaffningsutgiften för tillgångar i form av materiell egendom och placeringar bland bestående aktiva aktiveras. Anskaffningsutgiften för avskrivningar underkastade tillgångar bland bestående aktiva tas under sin verkningstid upp som kostnader genom avskrivningar enligt plan (BokfL 5:5.1 §). Bestämmelsen inne-

20

Några formella gränser för när fasta utgifter kan aktiveras har inte bestämts. Kraven på kostnadsberäkning medför dock att aktivering av fasta utgifter inte i allmänhet kommer i fråga i riktigt små kommuner.

21

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

22

Kommunsektionens utlåtande 2010/91 [14.12.2010].

fattar å ena sidan skyldighet att aktivera tillgångar och placeringar bland bestående aktiva, och å andra sidan skyldighet att göra avskrivningar eller nedskrivningar.

På anskaffningsutgiften för mark- och vattenområden samt på aktier och andelar bland bestående aktiva i form av placeringar som stöder kommunens verksamhet vilka anskaffats för kommunens tjänsteproduktion görs inga avskrivningar enligt plan. På basen av bestående värdeminskningar görs dock nedskrivningar som visas under *Nedskrivningar* i resultaträkningen också beträffande anskaffningsutgiften för mark- och vattenområden och för ovan avsedda aktier och andelar.

Avskrivningar enligt plan enligt 5 kap. 11 § i bokföringslagen rekommenderas inte för aktiverade anslutningsavgifter som kan överföras men inte återbäras; vid behov görs enbart nedskrivningar i enlighet med 5 kap. 13 §. Om en anslutning har en begränsad brukstid eller intäkterna från anslutningen i övrigt bedöms bli begränsade och den nedskrivning detta medför kan förutses, avskrivs dock den aktiverade anslutningsavgiften enligt plan under sin verkningstid. Anslutningsavgifter som är väsentliga till sitt belopp bör anges som en egen post i balansräkningen eller i noterna till den. I noterna till bokslutet presenteras principerna och metoderna för värderingen och periodiseringen av anläggningstillgångarna och övriga långfristiga utgifter.²³

Anskaffningsutgiften för immateriella tillgångar bör i regel avskrivas enligt på förhand uppgjord plan.

Noggrannare anvisningar om periodisering av anskaffningsutgifter, avskrivningstider och –metoder ingår i bokföringsnämndens kommunsektions allmänna anvisning om avskrivningar enligt plan.

2.3 Uppskrivning

En uppskrivning kan göras på följande villkor som alla bör uppfyllas samtidigt (BokfL 5:17.1 §):

- objektet för uppskrivningen hör till *bestående aktiva*
- objektet för uppskrivningen utgörs av *mark- eller vattenområden eller värdepapper*, dock inte ett i BokfL 5:2a avsett finansiellt instrument
- det *sannolika överlåtelsepriset* för uppskrivningsobjektet är på bokslutsdagen *varaktigt väsentligt högre än anskaffningsutgiften*

En uppskrivning får upptas i balansräkningen med iakttagande av konsekvens och särskild försiktighet och dess maximala belopp är skillnaden mellan det sannolika överlåtelsepriset och den oavskrivna delen av anskaffningsutgiften. Summan av den oavskrivna delen av anskaffningsutgiften och uppskrivningens belopp får inte överstiga det sannolika överlåtelsepriset. Principen om konsekvens kan anses förutsätta att tillgångar inom samma balanspost i fråga om uppskrivningar bör hanteras enhetligt om inte godtagbara orsaker för avvikande behandling föreligger. Den särskilda försiktigheten förutsätter att en uppskrivning är omsorgsfullt motiverad och dokumenterad. I praktiken bör en uppskrivning basera

23

Kommunsektionens utlåtande 2004/65, också Bokföringsnämndens utlåtande 2001/1670.

sig på ett utlåtande av en sakkunnig ifall inte grunden för uppskrivningen kan påvisas på annat sätt. Det rekommenderas att man i fråga om det sannolika överlåtelsepriset på inhämtar utlåtande av en sakkunnig som samtidigt tar ställning till hur bestående värdeökningen är (BokfN 1996/1427). Uppskrivningarna utgör frivilliga informationsposter som också om man så önskar kan göras till mindre belopp än maximibeloppet.

En värdeökning anses vara bestående om den är ”av bestående art”. Det krävs inte att värdeökningen ovillkorligen skall bestå. Uppskrivning kan göras till exempel gällande ett fastighetsbolags aktier. Uppskrivningen förutsätter dock att det sannolika överlåtelsepriset inte kommer att sjunka på grund av konjunkturväxlingar eller förslitning på fastigheten. Uppskrivningar av fastighetsaktier torde komma i fråga närmast gällande värdefulla stadsfastigheter (se RP 111/1992).

Vid fastställandet av uppskrivningens storlek kan hela det sannolika överlåtelsepriset beaktas. Uppskattade utgifter för överlåtelsen och andra motsvarande utgiftsposter behöver inte minskas från priset. Eftersom lagen endast definierar uppskrivningens maximibelopp, kan dylika poster dock beaktas som avdrag. Sådana avdrag kan också rekommenderas inom ramen för den till god bokföringssed hörande principen om försiktighet (BokfN 1997/1453 och 2001/1688).

Uppskrivningen bokförs på *Aktiva* sidan i balansräkningen som ett tillägg till uppskrivningsobjektets värde inom ifrågakavande balansgrupp. På balansräkningens *Passiva* sida bokförs uppskrivningen under uppskrivningsfonden inom eget kapital.

Om uppskrivningen visar sig vara obefogad skall den återföras (BokfL 5:17 §). Uppskrivningen är obefogad ifall alla de villkor som enligt bokföringslagen krävs för uppskrivningen inte längre uppfylls. Uppskrivningen kan bli obefogad på grund av värdeminskning, försäljning av uppskrivningsobjektet eller på grund av att uppskrivningsobjektet förstörts. Eftersom återföringen av en uppskrivning enligt bokföringslagens 5:17 § är obligatorisk, bör man i samband med uppgörandet av bokslut särskilt utreda huruvida lagens villkor uppfylls beträffande tidigare gjorda uppskrivningar. Det är i regel nödvändigt att skaffa utlåtande av externa sakkunniga även i samband med boksluten som upprättas för räkenskapsperioderna efter den räkenskapsperiod då en uppskrivning bildats.²⁴

Enligt övergångsbestämmelserna i bokföringslagens (1336/1995) 9:2 §:s andra punkt har den bokföringsskyldige rätt att tillämpa tidigare gällande bestämmelser på uppskrivningar som gjorts innan bokföringslagen trädde i kraft. Sålunda behöver man inte återföra eller göra planavskrivningar för uppskrivningar på byggnader och andra tillgångar för vilka uppskrivningar enligt nya bokföringslagen inte kan göras. Om något av villkoren för tidigare gjorda uppskrivningar inte längre uppfylls bör uppskrivningen återföras. På uppskrivningar som gjorts före 1.1.1998²⁵ och före 1.1.2005²⁶ får kommunen tillämpa de bestämmelser och bokföringsdirektiv som gällde då uppskrivningarna gjordes. [14.12.2010]

24
Se Bokföringsnämnden 1997/1453.

25
Kommunsektionens utlåtande 1998/37.

26
Också enligt övergångsbestämmelserna för ändringen av bokföringslagen (1304/2004) får man på uppskrivningar som gjorts före lagen trädde i kraft tillämpa de stadganden som gällde då lagen trädde i kraft 1.1.2005. [28.11.2006]

Principerna för uppskrivning och metoder för värdering av tillgångarna i fråga måste redovisas i noterna (BokfF 2:4:1 § 6 p). Innehållet i de noter som behövs beskrivs i den allmänna anvisningen om noterna till bokslutet för kommuner och samkommuner.

2.4 Nedskrivning

Om den sannolika framtida inkomsten från en tillgång eller investering som hör till bestående aktiva varaktigt är mindre än den ännu oavskrivna anskaffningsutgiften, skall skillnaden kostnadsföras som en nedskrivning (BokfL 5:13 §). I kommunens eller samkommunens bokslut noteras nedskrivningar för till bestående aktiva hörande mark- och vattenområden, förskottsbetalningar och pågående nyanläggningar, aktier och andelar bland bestående aktiva samt kostföremål vilka bokförts bland bestående aktiva. Nedskrivningarna redovisas i resultaträkningen under avskrivningar och nedskrivningar inom gruppen *Nedskrivningar*. Nedskrivningar gällande bestående aktiva som avskrivs enligt plan behandlas som tilläggsavskrivningar. Nedskrivningar gällande placeringar, inom bestående aktiva redovisas som finansiella kostnader bortsett från nedskrivningar gällande de aktier och andelar bland bestående aktiva.

Om en kostnadsförd nedskrivning av en tillgång bland bestående aktiva senare visar sig vara obefogad skall den tas upp som en rättelse till kostnadsföringen (BokfL 5:16 §).

3 Förvaltade medel

Förvaltade medel och förvaltad kapital grupperas i balansräkningen i *Statliga uppdrag, Donationsfondernas särskilda täckning* och *Övriga förvaltade medel*. Förvaltade medel och motsvarande kapital uppstår av de förmedlings- och övriga uppdrag som kommunen sköter. De förvaltade medlen anger beloppet på de medel som kommunen förvaltar medan det förvaltade kapitalet anger de skulder (ansvar) för vilka kommunen står i ansvar inför uppdragsgivaren.

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. I samband med uppdrag i vilka kommunen av uppdragsgivaren i efterhand får ersättning för utbetalning till tredje part, räcker det med att transaktionerna bokförs på kontot för förvaltade medel.

De till donationsfonderna hörande medel vilka bokförs som finansieringstillgångar eller värdepapper med särskild täckning, tas upp som en egen post under rubriken *Donationsfondernas särskilda täckning*. Övriga pengar och banktillgodohavanden från donationer, vilka ingår i kommunens allmänna finansiella medel bokförs under den egendomspost på aktiva sidan i kommunens balansräkning där de enligt sin natur hör hemma.

Mark- och vattenområden vilket erhållits som donation kan upptas bland bestående aktiva i balansräkningen under balansposten *Mark- och vattenområden* enligt överlåtelse tidpunkten sannolika värde. De är befogad att inte överväga balansnoteringarna från fall till fall, utan bestående och enhetligt följa det förfaringsätt som valts. Mark- och vattenområdenas värden kan senare vara föremål för uppskrivningar ifall förutsättningarna för uppskrivning föreligger.

En uppskrivning bör återtas om förutsättningarna för den inte längre gäller. Bokföringen av värdeändringen av ett donerat mark- och vattenområde som upptagits bland mark- och vattenområden samt förvaltad kapital görs mot ändrig av förvaltad kapital, inte mot uppskrivningsfonden eller en nedskrivning i balansräkningen.^{27, 28}

Byggnader och lösöre som erhållits som donation upptas i regel inte som inkomst eller i balansen eftersom ett på detta sätt bokfört värde senare borde kostnadsföras via avskrivningar. Om värdet för en donerad byggnad är väsentligt med beaktande av kommunens tillgångar bland bestående aktiva, och om byggnaden långsiktigt kan utnyttjas för kommunens serviceproduktion, kan byggnadens värde dock upptas som inkomst och bland de till bestående aktiva hörande tillgångsposterna. En avskrivningsplan bör i så fall upprättas för den donerade byggnaden och planmässiga avskrivningar bör bokföras under byggnadens verkningstid på samma sätt som för byggnader vilka kommunen själv anskaffat.

27

Kommunsektionen har gett utlåtande 48/28.11.2000 om bokföringen av donationer.

28

Egendom som erhållits 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 Bokföringsnämnden 1999/1574.

Värdet som bokförs i balansen för tillgångar vilka erhållits som donation, får inte överstiga tillgångarnas sannolika överlåtelsepris.²⁹

Vårdtagarnas medel och kapital samt garantidepositioner och motsvarande kapital tas inte upp i kommunens balansräkning utan anges i noterna till balansräkningen. Under räkenskapsperioden kan inflöde och användning av vårdtagarnas medel antingen följas upp med hjälp av konton inom ramen för kommunens bokföringssystem eller i en separat bokföring.

4 Rörliga aktiva

4.1 Definitioner

Rörliga aktiva består av omsättningstillgångar och finansieringstillgångar.

Omsättningstillgångar är tillgångar vilka är avsedda att överlåtas som sådana eller i förädlad form eller förbrukas (BokfL 4:4.2 §). I omsättningstillgångarna kan också upptas tillgångar som inte är materiella. Till exempel halvfärdiga och färdiga produkter kan vara dels konkreta materiella tillgångar och dels tjänster som ännu inte överlåtits vilkas 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 omsättningstillgångarna i balansräkningen

Omsättningstillgångarna specificeras i kommunens balansräkning i följande grupper:

Material och förnödenheter
Varor under tillverkning
Färdiga produkter
Övriga omsättningstillgångar
Förskottsbetalningar

Material och förnödenheter

Med material och förnödenheter avses tillgångar vilka anskaffats för framställning av varor eller för användning i serviceproduktionen som till exempel råvaror, tillbehör och förnödenheter samt förpackningsmaterial. Förutom att material och förnödenheter kan höra till direkt framställning av tillgångar för försäljning, kan de också höra till servicen av maskiner och anordningar som används i produktionen eller till produktion av tjänster. Också

29

Se hänvisningar 25 och 26 [14.12.2010].

förpackningsmaterial för tillgångar avsedda för försäljning ingår i material och förmodenheter.

Varor under tillverkning

Med varor under tillverkning avses tillgångar som kommunen själv har framställt i försäljningssyfte eller för att användas i serviceproduktionen, för vilka produktionsprocessen ännu inte avslutats vid räkenskapsperiodens slut (halvfabrikat). Tillgången kan vara såväl materiell som immateriell, exempelvis planeringsarbete.

Utgifter för att producera tjänster kan i bokslutet aktiveras till dess tjänsten överlåtits eller motsvarande inkomst bokförts som intäkt i resultaträkningen. Då antalet tjänsteuppdrag är stort eller då tjänsterna är kortvariga är en sådan aktivering dock inte att rekommendera. Ifall de enskilda tjänsteuppdragen är kortvariga och deras antal är stort, sker bokföringen av kommunens tjänsteverksamhet i regel så att utgifterna enligt prestationsprincip bokförs som kostnader i resultaträkningen också till den del utgifterna gäller pågående tjänsteuppdrag, fastän kostnader på detta sätt inverkar på bokföring och bokslut redan innan tjänsten har levererats.

Färdiga produkter

Med färdiga produkter avses tillgångar färdiga att överlåtas vilka kommunen själv har framställt i försäljningssyfte eller för att användas i serviceproduktionen. Också kommunens produktionsverksamhets biprodukter och produktionsavfall som skall säljas ingår i produkterna.

Övriga omsättningstillgångar

I balansposten *Övriga omsättningstillgångar* ingår tillgångar som köpts eller framställts för försäljning som sådana eller i förädlad skick och som inte ingår i någon av ovan nämnda poster inom omsättningstillgångarna. Övriga omsättningstillgångar kan till exempel vara tomter och andra fastigheter som skall säljas och som överförts från anläggningstillgångarna till omsättningstillgångarna.

Förskottsbetalningar

Med förskottsbetalningar avses betalningar eller delbetalningar för omsättningstillgångar till leverantörer, då betalningsprestationen skett före tillgången har levererats. Förskottsbetalningarna utgör fordringar. De värderas och periodiseras i bokslutet enligt bestämmelserna i bokföringslagens 5:2 § om fordringar, finansieringstillgångar och skulder och inte enligt bestämmelserna i bokföringslagens 5:6 § om periodisering av anskaffningsutgiften för omsättningstillgångar.

4.2.2 Värdering och periodisering av omsättningstillgångar

Till anskaffningsutgiften för en omsättningstillgång räknas de rörliga utgifterna för anskaffning och tillverkning av tillgången (BokfL 4:5.1 §).

Om beloppet av de fasta utgifter som sammanhänger med anskaffningen och tillverkningen av en tillgång är väsentligt jämfört med de rörliga utgifterna, får också de fasta utgifternas andel räknas in i anskaffningsutgiften (BokfL 4:5.2 §). Bokföringsnämnden har 31.1.2006 publicerat en allmän anvisning om beaktandet av fasta utgifter som en del av anskaffningsutgiften.

Fasta utgifter vilka enligt BokfL 4:5.2 § kan aktiveras utgörs i allmänhet av fasta utgifter för lager och materialhantering, löne- och socialutgifter för arbetsledningen, produktionsanläggningens administrativa utgifter såsom försäkringspremier samt avskrivningar på produktionens anläggningstillgångar. De fasta utgifter som kan aktiveras är typiska för produktionsverksamhet. För kommunens del är det i allmänhet inte nödvändigt att aktivera fasta utgifter som en del av anskaffningsutgiften för omsättningstillgångar.

I en aktiverad anskaffningsutgift inräknade utgifter som föranletts av anskaffning och tillverkning skall kunna klarläggas med hjälp av kostnadsberäkning eller kostnads kalkyler. Om enbart rörliga utgifter räknats till anskaffningsutgiften, kan i allmänhet en kostnadsberäkning som görs i samband med bokslutet anses tillräcklig (BokfL 5:5.2 §).

Bokföringens tillförlitlighet förutsätter att en fysisk inventering av omsättningstillgångarna görs för varje räkenskapsperiod. Vid inventeringen fastställs mängden omsättningstillgångar genom att räkna, mäta, väga eller på annat motsvarande sätt fastställa mängden. Den lagervärdering som utgör direkt grund för bokslutet kan däremot även grunda sig på den lagermängd som lagerbokföringen visar. Enligt bokföringslagens 4:5.4 § beräknas anskaffningsutgiften enligt den ordning i vilken omsättningstillgångarna anses tagna i bruk ifall inte den bokföringsskyldige påvisar annat. Anskaffningsutgiften för omsättningstillgångar av samma slag beräknas enligt FIFO-principen (first in, first out) eller ifall den bokföringsskyldige så önskar enligt LIFO-principen (last in, first out). Med FIFO-principen avses att tillgångarna överlåtits i samma ordningsföljd som de anskaffats. Enligt LIFO-principen antas anskaffnings- och överlåtelseordningen vara den motsatta. Också realiserade genomsnittliga anskaffningsutgifter vägda enligt volym kan användas för beräkning av anskaffningsutgiften ifall den bokföringsskyldige så önskar. I kommunerna är det i de flesta fall mest ändamålsenligt att tillämpa LIFO-principen.

Anskaffningsutgiften för de omsättningstillgångar som återstår vid räkenskapsperiodens utgång aktiveras som lagervärde. Vid värdering av omsättningstillgångar följs principen om lägsta värde (BokfL 5:6.1 §). Principen om lägsta värde innebär att lagrets inventeringsvärde utgör det lägsta av följande värden:

- anskaffningsutgiften
- sannolik anskaffningsutgift (återanskaffningsvärde) vid räkenskapsperiodens utgång
- sannolikt överlåtelsepris vid räkenskapsperiodens utgång

Någon uppskrivning enligt bokföringslagens 5:17 § kan inte göras beträffande omsättnings- eller finansieringstillgångar.

Materiella förnödenheter av samma slag som av den bokföringsskyldige omsätts så att deras kvantitet och sammanlagda värde inte varierar väsentligt, får i balansräkningen tas upp till samma belopp från en räkenskapsperiod till en annan (BokfL 5:6.3 §). Det är i regel obefogat att tillämpa denna bestämmelse i kommunernas bokföring. Aktivering och kostnadsföring av anskaffningsutgiften för material och förnödenheter kan i kommunens bokföring antingen behandlas så att anskaffningsutgiften bokförs på lagerkontot för ifrågava-

rande omsättningstillgång och därefter enligt förbrukning som kostnad för någon verksamhetsenhet, eller så att anskaffningsutgiften bokförs på kontot *Inköp under räkenskapsperioden*.

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 Gruppering av finansieringstillgångarna i balansräkningen

Finansieringstillgångarna indelas i kommunens balansräkning i tre huvudgrupper:

Fordringar
Finansiella värdepapper
Kassa och bank

4.3.1.1 Fordringar

De till kommunens finansieringstillgångar hörande fordringarna skall i balansräkningen indelas i kortfristiga fordringar och långfristiga fordringar (BokfF 1:6.2 §). En fordran eller en del av den är långfristig om den förfaller till betalning efter en längre tid än ett år. Ifall fordran eller en del av den förfaller till betalning efter ett år eller inom en kortare tid är den kortfristig (BokfL 4:7.1 §).

Långfristiga och kortfristiga fordringar visas i balansräkningen som skilda grupper enligt följande:

Fordringar

- Långfristiga fordringar
 - Försäljningsfordringar
 - Lånefordringar
 - Övriga fordringar
 - Resultatregleringar

- Kortfristiga fordringar
 - Försäljningsfordringar
 - Lånefordringar
 - Övriga fordringar
 - Resultatregleringar

Vid kontering av fordringar beaktas de grupperingar som förutsätts för elimineringskraven i koncernbokslutet samt de grupperingar som behövs för noterna till balansräkningen³⁰.

30

Grupperingar som förutsätts för koncernbokslutet presenteras i kommunsektionens allmänna anvisning om koncernbokslut och grupperingen av noter gällande fordringar i kommunsektionens allmänna anvisning om noter till bokslutet.

Händelser som berör kortfristiga fordringar kan under räkenskapsperioden bokföras på ett enda konto som specificeras i enlighet med modellen för kontoplan på basis av reskontran först i samband med bokslutet.

Kundfordringar

Kundfordringar är fordringar som uppstått på basis av överlåtelse av prestationer eller tjänster inom ramen för den egentliga verksamheten samt fordringar på basen av försäljning av tillgångar bland bestående aktiva. Som kundfordringar bokförs både fordringar på basis av försäljningsintäkter och på basis av avgiftsintäkter. Realiserade och sannolika kreditförluster för kundfordringar bokförs som övriga kostnader.

Uthyrning av bostäder utgör kommunens egentliga verksamhet, varför det är befogat att redovisa dessa som kundfordringar.

Vanligtvis utgör någon köpare till prestationer, kund, gäldenär för kundfordringarna. Gäldenären kan också vara någon annan instans som betalar ersättningar eller bidrag för kommunens prestationer till exempel staten eller någon annan kommun eller samkommun³¹.

Kundfordringarna bör indelas i långfristiga och kortfristiga kundfordringar. De kundfordringar som förfaller till betalning efter en längre tid än ett år är långfristiga (BokfF 1:6.2, BokfL 4:7.1).

Lånefordringar

Lånefordringarna har ett direkt samband med utlåningsverksamheten. Lånefordringarna utgörs bland annat av lån för finansiering av dottersamfundens, samkommunernas samt intressesamfundens och övriga ägarintressesamfunds och övriga samfunds driftskapital, lån som beviljats för att stöda likviditeten (inklusive koncernkontots fordringar på dottersamfund), bostads- och övriga lån som kommunen beviljat direkt till kommuninvånare³² samt notariatdepositioner. [14.12.2010]

Så kallade notariatdepositioner hanteras som kreditgivning och bokförs som lånefordringar under finansieringstillgångar. Notariatdepositioner eller –placeringar innebär att ett kreditinstitut ges i uppdrag att förmedla pengar till en kredittagare. I dessa fall är kredittagaren, inte banken gäldenär. Situationen förändras inte av att banken vanligen beviljar bankgaranti för dylika placeringar (se BokfN 1996/1426).

Kortfristiga lån till personalen utgör också lån som bokförs bland finansieringstillgångarna.

31

Om olika skulders innehåll och hantering har bokföringsnämnden gett utlåtande 1991/1136. Som kundfordringar redovisar kommunen också beviljade leveranskrediter, fordringar på köpesummor och delbetalningar för tillgångar som kommunen sålt samt factoringfordringar.

32

Bl.a. social kreditgivning [14.12.2010].

Ifall lånet har beviljats till exempel i samband med försäljning av varor eller tjänster, redovisas posten som kundfordring eller resultatreglering beroende på sammanhanget.

Lån beviljade till kommunens dottersamfund och till andra samfund som producerar kommunala tjänster för finansiering av investeringsutgifter och andra bestående placeringar i låneinstrument för att stöda kommunens verksamhet bokförs bland bestående aktiva inom balansposten *Placeringar*.

Lånefordringarna indelas i långfristiga och kortfristiga lånefordringar. De lånefordringar som förfaller till betalning efter en längre tid än ett år är långfristiga (BokfF 1:6.2, BokfL 4:7.1). Nästa räkenskapsperiods amorteringar på lånefordringar som ingår i till bestående aktiva hörande placeringar skall dock inte i bokslutet överföras till finansieringstillgångarna.

Övriga fordringar

Som övriga fordringar redovisas de fordringar som inte ingår i ovan nämnda fordringar och som inte heller är resultatregleringar. Som övriga fordringar redovisas exempelvis depositioner bundna för en lång tid, vilka utgör säkerhet för kommunens krediter eller garantier, spärrade depositioner, momsfordran, låglönestödsfordran och annat motsvarande. Övriga fordringar skall indelas i långfristiga och kortfristiga. Övriga fordringar som förfaller till betalning efter en längre tid än ett år är långfristiga (BokfF 1:6.2, BokfL 4:7.1).

Resultatregleringar

Med resultatregleringar avses

- 1) under räkenskapsperioden eller en tidigare räkenskapsperiod erlagda betalningar av utgifter som realiserar på prestationsbasis eller på motsvarande sätt under följande räkenskapsperioder, om dessa inte skall 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 skall tas upp bland kundfordringar (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 av att utgifter och inkomster upptagna enligt kontantprincip i samband med bokslutet periodiseras enligt prestationsprincipen.

Uthyrning av bostäder hör till kommunens egentliga verksamhet, varför hyresfordringar upptas som kundfordringar.

Resultatregleringarna indelas i långfristiga och kortfristiga resultatregleringar. De resultatregleringar som förfaller till betalning efter en längre tid än ett år är långfristiga (BokfF 1:6.2, BokfL 4:7.1). I noterna till balansräkningen redovisas väsentliga poster som ingår i resultatregleringarna (BokfF 2:4.1 § p11).

4.3.1.2 Finansiella värdepapper

Finansiella värdepapper indelas i kommunens balansräkning i följande grupper:

Aktier och andelar

Placeringar i penningmarknadsinstrument

Masskuldebrevsfordringar

Övriga värdepapper

Finansiella värdepapper utgör placeringar av likvida medel eller de kan ha erhållits som betalning för kundfordringar. Alla i placeringssyfte förvärvade aktier, andelar, masskuldebrev och motsvarande värdepappersplaceringar bokförs under denna balanspost också fastän de skulle realiseras först efter ett längre tidsintervall.

Aktier och andelar

Aktier eller andelar upptas bland finansieringstillgångarna om avsikten är att realisera dem för att på kortare eller längre sikt finansiera kommunens verksamhet då likviditetssituationen eller avkastningsmöjligheterna förutsätter realisering. Hit hör börsaktier och andra aktier och andelar anskaffade för att placera kassamedel (inte aktier och andelar som hör till bestående aktiva och inte placeringar i aktie- eller andra placeringsfondandelar). Anskaffningen av dessa behandlas inte som investeringar i budgeten.³³

Placeringar i penningmarknadsinstrument

Placeringar i penningmarknadsinstrument är bland annat statens skuldförbindelser, bankcertifikat, kommuncertifikat och företagscertifikat.

Masskuldebrevsfordringar

Som masskuldebrevsfordringar bokförs sådana placeringar i masskuldebrev som är avsedda att realiseras då likviditeten eller ränteutvecklingen så kräver.

Övriga värdepapper

Som övriga värdepapper redovisas till finansieringstillgångarna hörande värdepapper som inte är aktier eller andelar, placeringar i penningmarknadsinstrument eller masskuldebrevsfordringar. Placeringar i aktie- eller andra placeringsfondandelar hör till denna balanspost.

4.3.1.3 Kassa och bank

Kassa

Med kassa avses kommunens kontanta kassamedel (mynt och sedlar). Med kontanta medel kan jämföras till exempel sedvanlig mängd frimärken i kassan.

33

Kommunsektionens utlåtande 2001/51 och "Kunnan ja kuntayhtymän sijoitustoiminnasta päättäminen", Finlands Kommunförbund 2002.

Banktillgodohavanden

Med banktillgodohavanden avses depositioner på bankernas inlåningskonton. Depositioner på bankkonton ingår i banktillgodohavandena oberoende av när de förfaller. Bestämelsen i BokfF 1:6.2 § om att indela fordringar i långfristiga och kortfristiga gäller inte banktillgodohavanden. Det är inte förenligt med god bokföringssed att redovisa den utnyttjade delen av en checkräkningskredit under banktillgodohavanden³⁴. I kommunens balansräkning redovisas saldot för samtliga bankkonton vilka står i kommunens namn (även koncernkontots saldo). [14.12.2010]

Bankdepositioner bundna för en lång tid, vilka till exempel utgör säkerhet för krediter eller avtal, bokförs inte under balansposten *Kassa och bank*, utan upptas enligt sin natur som finansieringstillgångar under balansposten *Övriga fordringar*.

4.3.2 Värdering av finansieringstillgångar

Fordringar upptas i balansen till sitt nominella belopp. Ifall fordrans sannolika värde är lägre än det nominella värdet, upptas fordran i balansen till sitt sannolika värde (BokfL 5:2 § 1 p).

Värdepapper som utgör finansieringstillgångar och andra motsvarande finansieringsmedel upptas i balansen till anskaffningsutgiftens belopp. På samma sätt som finansiella värdepapper behandlas även andra motsvarande finansieringsmedel såsom tillgångar vilka erhållits som betalning. Ifall de finansiella värdepapprens sannolika överlåtelsepris på bokslutsdagen är lägre än deras anskaffningsutgift, upptas de i balansen enligt det sannolika överlåtelsepriset på bokslutsdagen (BokfL 5:2 § 2 p).

Bokföringslagen möjliggör undantagsvis att finansiella instrument³⁵ värderas och upptas i bokslutet enligt verkligt värde. (BokfL 5:2 a §). Enligt bokföringslagen har den bokföringsskyldige rättighet men inte skyldighet att tillämpa ifrågakavande stadgande. I praktiken gäller möjligheten till värdering enligt verkligt värde värdepapper som noterats på börsen eller eljest offentligt noterade värdepapper för vilka värdet på marknaden utan svårigheter tillförlitligt kan fastställas (HIMF 1315/2004, 5 §). Den valda värderingsprincipen skall konsekvent tillämpas från räkenskapsperiod till räkenskapsperiod. Om denna möjlighet väljs, skall ändringar i det verkliga värdet (samt ökning och minskning av marknadsvärdet) antingen upptas som räkenskapsperiodens intäkt eller kostnad i resultaträkningen eller på fonden för verkligt värde i gruppen för eget kapital i balansräkningen. (HIMF 1315/2004, 6 och 7 §). För kommuners och samkommuners del begränsas möjligheten att tillämpa värdering till verkligt värde för finansiella instrumentens så att ändringar i det verkliga värdet endast kan upptas på fonden för verkligt värde i balansräkningen.

34
Bokföringsnämndens utlåtande 2009/1835 [14.12.2010].

35
Vare sig bokföringslagen eller HIM:s förordning (1315/2004) innehåller någon definition för finansiella instrument. Enligt 36 § i kreditinstitutslagen utgörs finansiella instrument av fordringar och derivatinstrument samt den bokföringsskyldiges aktier, andelar och andra finansiella instrument som tas upp i aktiva i balansräkningen, dvs finansieringstillgångar.

Värderingen av finansiella instrument till verkligt värde borde tillämpas endast av särskilt vägande skäl³⁶. [14.12.2010]

Begreppen ”sannolikt värde” och ”sannolikt överlåtelsepris” vilka används i värderingsbestämmelserna gällande fordringar och finansiella värdepapper avser tillgångarnas marknadsvärde.

Fordringar i utländsk valuta omräknas till finsk valuta enligt bokslutsdagens kurs. Kurssdifferensen upptas som finansiell intäkt eller kostnad i resultaträkningen.³⁷ Det går att avvika från detta då fordringen i utländsk valuta genom avtal eller på något annat sätt är bunden vid en bestämd kurs. En sådan fordran kan omräknas till finsk valuta enligt avtalad 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* (13.12.2005).

36

Se även Kommunsektionens utlåtande 2010/96 [14.12.2010].

37

Undantagsregeln i BokfL 5:3.2 § har upphävts med en lagändring (1304/2004), varvid även icke realiserade andelar av långfristiga lånefordringar i utländsk valuta i balansräkningen bör värderas enligt bokslutsdagens kurs och kursdifferensen bör upptas som finansiell intäkt eller kostnad i resultaträkningen.

5 Eget kapital

5.1. Gruppering av det egna kapitalet i balansräkningen

I denna anvisning följs indelningen i bokföringsförordningen, dock så att benämningarna på posterna inom eget kapital har valts så att de lämpar sig för kommunsektorn.

I kommunens balansräkning indelas det egna kapitalet enligt följande:³⁸

Grundkapital

Uppskrivningsfond

Övriga egna fonder

Överskott/underskott från tidigare räkenskapsperioder

Räkenskapsperiodens överskott/underskott

Någon formell indelning av det egna kapitalet i bundet och fritt eget kapital görs inte enligt kommunallagen eller bokföringslagen. Vissa poster inom eget kapital är dock av bestående art så att de inte kan ökas eller minskas utan särskild orsak. Poster av bestående art inom kommunens eget kapital är *Grundkapital och Uppskrivningsfond*. Om finansiella instrument värderas till verkligt värde följs uppskrivningsfonden av posten *Fond för verkligt värde*. Enligt motiveringarna till 65.3 § i kommunallagen är en sänkning av grundkapitalet möjlig under vissa förutsättningar. En grund för en sänkning av grundkapitalet kan vara en bestående minskning av beloppet för bestående aktiva som en följd av överlåtelse, förlust, extra avskrivningar eller nedskrivningar. Grundkapitalet får dock inte sänkas mer än det belopp med vilket grundkapitalet och det långfristiga främmande kapitalet sammanräknat överstiger beloppet för bestående aktiva.³⁹ Kapital som bildats genom en uppskrivningsfond kan inte användas för att täcka underskott⁴⁰.

Poster som i regel bildas på basen av räkenskapsperiodens resultat är *Övriga egna fonder*, *Överskott/underskott från tidigare räkenskapsperioder* och *Räkenskapsperiodens överskott/underskott*.

5.2 Grundkapital

Kommunens grundkapital

Kommunens grundkapital kan höjas genom överföringar från övriga egna fonder eller från överskott från tidigare räkenskapsperioder. Det är motiverat att stärka kommunens grundkapital då grundkapitalets belopp tillsammans med uppskrivningsfondens kapital är vä-

38

Anslutningsavgiftsfonden hör inte längre till eget kapital, se kommunsektionens utlåtande 2004/65.

39

Om förutsättningarna för sänkning av kommunens grundkapital se RP 8/2006 s. 25 och kommunsektionens utlåtande 2006/77.

40

Kommunsektionens utlåtande 2006/78.

sentligt och bestående lägre än värdet på bestående aktiva. Överföringarna till grundkapitalet kan grunda sig på upplösning av en investeringsreservering eller fond i stället för en intäktsföring av dem, eller så kan överföringen göras från överskottsposter från tidigare år⁴¹. [14.12.2010]

Om överföringar inom eget kapital besluter fullmäktige i samband med behandling av räkenskapsperiodens resultat eller i samband med beslut om balansering av ekonomin.

Samkommunens grundkapital

En samkommuns grundkapital består i första hand av medlemskommunernas kapitalinvesteringar i samkommunen.⁴²

Det är motiverat att stärka samkommunens grundkapital då dess belopp tillsammans med placeringsfondens kapital är väsentligt och bestående lägre än värdet på bestående aktiva. Beslut om höjning av grundkapitalet fattas av medlemskommunerna i grundavtalet eller genom skild överenskommelse. [14.12.2010]

5.3 Uppskrivningsfond

På uppskrivningsfonden noteras motbokningar till uppskrivningar av värdet på poster inom bestående aktiva. Förutsättningarna för en uppskrivning har behandlats ovan i denna anvisnings kapitel 2.3 *Uppskrivning*.

5.4 Övriga egna fonder

Övriga egna fonder är fonder som kommunen frivilligt har inrättat. En skadefond är exempel på en sådan fond. En egen fond hos en kommun ökas endast av ett positivt resultat för räkenskapsperioden genom att notera en ökning av resultaträkningens post *Ökning (-) eller minskning (+) av fonder* och används genom att notera en minskning av samma post. I stället för egna fonder med gemensam täckning är det motiverat att notera det ackumulerade överskottet på balansräkningens konto för räkenskapsperiodens överskott.

Egna fonder för täckning av ordinära utgifter kan inte anses förenligt med god bokförings-sed.⁴³ Rekommendationer för bokföring av egna fonder presenteras i den modell för kontoplan som publicerats av Finlands Kommunförbund.

Kapital i egen fond kan överföras till grundkapitalet om det är förenligt med fondens stadgar. [14.12.2010]

41
Se även kapitel 6.2 Reserver [14.12.2010].

42
Kommunsektionen har tagit ställning till särskilda frågor gällande bokföringshändelser rörande samkommuners grundkapital i sina uttåganden 1997/14, 1998/31, 1998/33 ja 2000/47.

43
Se kommunsektionens utlåtande 2006/76.

En donationsfond vars användning begränsas i ett donationsbrev eller testamente upptas på balansräkningen under förvaltad kapital⁴⁴.

Skadefond

Med skadefonden reserverar sig kommunen för framtida utgifter och förluster. Genom fonderingar kan kommunen till exempel höja försäkringsavtalens självriskandel och på så sätt sträva till inbesparingar av försäkringspremier. Skadefondens kapital ökas och minskas via resultaträkningen. Utgifter bokförs inte mot skadefonden.

Bostadslåne- och låneamorteringsfond

Bostadslåne- och låneamorteringsfondernas betydelse har minskat i och med bokföringen sker enligt bokföringslagen. Om bostadslånefonden eller någon annan fond som stöder bostadsverksamheten både beträffande avsättning och användningen av medel, har en väsentlig betydelse för kommunens ekonomi, kan fonden bokföringsmässigt utgöra en särskild balansenhet.

Samkommunernas investeringsfonder

I en samkommun kan det finnas av medlemskommuner erlagda kapitalinvesteringar av bestående natur vilka inte bokförs som grundkapital trots att de fastställts medlemskommunvis. En dylik tilläggsinvestering kan bokföras skilt som investeringsfond under egna fonder.

Bildandet av en investeringsfond kommer i fråga till exempel då en ändring av grundkapitalets fördelningen på medlemskommunerna inte är möjlig eller önskvärd eller då man har för avsikt att indela medlemskommunernas kapitalinvesteringar i räntebelagt grundkapital och räntefritt kapital inom investeringsfonden.

Förkovran och användning av investeringsfonden regleras i grundavtalet. I första hand görs bokföringar mellan ett konto bland finansieringstillgångarna och fondens kapitalkonto. Också förluster från tidigare räkenskapsperioder kan täckas med fondens kapital, förutsatt att grundavtalet möjliggör detta.

5.5 Överskott och underskott

Överskott/underskott från tidigare räkenskapsperioder

Akkumulerade överskott eller underskott från tidigare räkenskapsperioder bokförs som en skild post inom eget kapital ifall det inte på basen av fullmäktiges beslut överförs till grundkapitalet eller övriga egna fonders kapital. Ändringar i bokföringsprinciper och korrigeringar av väsentliga fel som uppkommit under tidigare räkenskapsperioder sker genom att direkt korrigera posten *Överskott/underskott från tidigare räkenskapsperioder* inom eget kapital⁴⁵.

44

Kommunsektionen har meddelat ett utlåtande 2000/48 om hanteringen av donationer i bokföringen.

45

Bokföringsnämnden 2005/1750, se även kapitel 1 Principer för upprättande av balansräkning s. 6.

Saldot för överskott/underskott från tidigare räkenskapsperioder motsvarar därför inte nödvändigtvis till sitt belopp summan av samtliga tidigare räkenskapsperioders över- och underskott.

Räkenskapsperiodens överskott och underskot

Räkenskapsperiodens resultat efter överföringar till fonder och reserveringar redovisas som en skild post under eget kapital i balansräkningen. Ett underskott bokförs som en minskning av det egna kapitalet och kan alltså inte redovisas på balansräkningens aktiva sida. Eventuella återbäringar av samkommunens överskott till medlemskommunerna bokförs under den räkenskapsperiod som följer på bokslutsåret och minskar på gruppen överskott från tidigare räkenskapsperioder.

6 Avskrivningsdifferens och reserver

6.1 Avskrivningsdifferens

I en kommuns bokföring sammanhänger bokföringen av en avskrivningsdifferens i regel med en investeringsreservering och upplösning av en investeringsreserv⁴⁶. En avskrivningsdifferens motsvarande användningen av en reserv eller fond för en investering underkastad avskrivningar minskas från och med den räkenskapsperiod då den bildades med ett belopp som maximalt motsvarar avskrivningarna för ifrågavarande tillgång bland bestående aktiva. Hanteringen av avskrivningsdifferensen förklaras utförligare i kommunsektionens allmänna anvisning om avskrivningar enligt plan.

6.2 Reserver

Investeringsreservering

Enligt bokföringslagen får överföring till investerings-, drifts- och andra sådana reserver göras i bokslutet (BokfL 5:15 §). För en kommun kan en investeringsreservering för motsvarande anskaffningsutgift för bestående aktiva komma i fråga. Med hjälp av en investeringsreserv kan kommunen förbereda sig för kommande års kommunalekonomiskt betydande investeringar genom att på förhand samla in medel för dessa. Det objekt vilket investeringsreserven skall täcka bör specificeras i kommunens ekonomiplan. Det att ett investeringsobjekt tas med i ekonomiplanen skall inte tolkas som en förbindelse som tvingar kommunen att göra en reservering i balansräkningen. Bildandet av en investeringsreserv bör grundas på de närmast följande årens investeringsplaner. Ett förfarande där investeringsreserven ökas och minskas i syfte att jämna ut resultatet, utan att grunda överföringarna på planerade investeringar eller förverkligandet av dessa, kan inte anses förenligt med god bokföringssed.

En investeringsreservering bör upplösas i syfte att stärka grundkapitalet eller intäktsföras senast under det räkenskapsår då tillgången anskaffas eller avskrivningarna enligt plan på ifrågavarande tillgång inleds. Förutsättningarna för överföringar för att stärka av grundkapitalet klargörs närmare i kapitel 5.2 *Grundkapital*. Samma förfarande tillämpas även då en investeringsfond eller en annan fond med syfte att finansiera en investering upplöses efter att en investering har förverkligas.⁴⁷ [14.12.2010]

46

I ett företag som beskattas enligt näringskattelagen kan näringskattelagens 54 §:s bestämmelser enligt vilka avskrivningar inte är avdragbara i beskattningen till ett större belopp än de bokförts, ett särskilt skäl för att bokföra avskrivningar utöver planen. Sålunda kan den bokföringsskyldige, då de maximala avskrivningarna enligt NSL är större än avskrivningarna enligt plan, bokföra avskrivningar som överskrider planen. De bokslutsdispositioner som på detta sätt uppstår redovisas som avskrivningsdifferens i balansräkningen. Bokföringen av en sådan avskrivningsdifferens kan vara befogad för kommunal rörelseverksamhet för vilken inkomstskatteplikt uppkommit exempelvis på basis av rörelseverksamhet på en annan kommuns område eller för fastigheter i en annan kommun som kommunen i fråga äger då fastigheterna inte är i allmänt eller allmännyttigt bruk (IskL 21.4 §). Bokföring av en avskrivningsdifferens kan vara befogad också för en samkommuns rörelseverksamhet, då samkommunen beskattas för rörelseverksamheten eller äger fastigheter som inte är i allmännyttigt bruk.

47

Se även kapitel 5.2 Grundkapital [14.12.2010].

Ifall beloppet av den reserv som finns upptagen i bokslutet överstiger det totala beloppet för av den tillgång som producerats eller anskaffats, skall den överskjutande delen upplösas under den räkenskapsperiod då avskrivningarna på anskaffningen inleds eller då tillgången är helt färdigställd eller anskaffad. Upplösningen av investeringsreserver behandlas mera ingående i bilaga till den allmänna anvisningen om avskrivningar enligt plan. [14.12.2010]

Frivillig reservering för kommunens rörelseverksamhet

För en kommuns rörelseverksamhet kan skattskyldighet uppkomma för näringsverksamhet som idkas på en annan kommuns område ör kan bli skattepliktig (t.ex. kommunens el-, vatten- och värmeverks verksamhet utanför den egna kommunens område) eller för fastigheter som kommunen äger och som finns på en annan kommuns område om fastigheterna inte används för allmännyttiga ändamål (InskL 21.4 §). En samkommun kan bli inkomstskattskyldig för näringsverksamhet eller för fastigheter som den äger.⁴⁸ I fråga om dylik rörelse- och näringsverksamhet tillämpas näringskattelagens stadganden gällande frivilliga reserveringar på bildandet av reserver⁴⁹.

48

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

49

I bokföringen kan inga andra reserver än de som medför skatteavdragsrätt bildas (se RP 111/1992 och 173/1997, Bokföringsnämnden 2001/1659 och 2002/1694). Frivilliga reserveringar som enligt näringskattelagen (NSL) är avdragbara är bl.a. återanskaffningsreservering (43 §), driftsreservering (46a §) och prissänkingsreservering (49 §). Avdragsrätten i beskattningen förutsätter att reserveringen antecknats i bokföringen.

7 Avsättningar

7.1 Framtida utgifter och förluster

Ovillkorlig bokföringsplikt

Från intäkter skall dras av de utgifter och förluster som orsakas av framtida förpliktelser, om följande fyra kännetecken uppfylls (KPL 5:14.1 §):

- 1) de hänför sig till räkenskapsperioden eller en tidigare räkenskapsperiod,
- 2) de skall anses vara säkra eller sannolika vid den tidpunkt då bokslutet upprättas
- 3) den inkomst som motsvarar dem är inte säker eller sannolik, och
- 4) de baserar sig på lag eller på den bokföringsskyldiges förpliktelse gentemot en utomstående

För att de framtida utgifterna och förlusterna skall kunna bokföras bör samtliga punkter i bestämmelserna uppfyllas. I fråga om innehållet i de olika punkterna kan följande konstateras:

- 1) Utgiften eller förlusten bör hänföra sig till räkenskapsperioden eller en tidigare räkenskapsperiod. En utgift hänför sig till en kommande räkenskapsperiod om det finns inkomstförväntningar som motsvarar utgiften eller om utgiftens huvudsakliga effekter på serviceproduktionen infaller under en kommande räkenskapsperiod.
- 2) Utgiften eller förlusten skall anses vara säker eller sannolik vid den tidpunkt då bokslutet upprättas, för att de skall kunna bokföras som avsättningar. Ifall en utgift möjligen kommer att realiseras utan att detta är sannolikt, redovisas utgiften som ett ansvar i noterna. En ”säker” utgift baserar sig på en förpliktelse eller annan motsvarande skyldighet att betala utgiften. Vilka utgifter som skall anses ”sannolika” är däremot en bedömningsfråga eftersom betalningsskyldigheten inte är obestridlig⁵⁰.
- 3) Om motsvarande inkomst inte är säker eller sannolik samtidigt som även villkoren i de andra punkterna uppfylls, skall den framtida utgiften eller förlusten bokföras som kostnad och avsättning. Om inkomster som understiger den framtida utgiftens eller förlustens belopp förväntas, bokförs skillnaden som kostnad och avsättning. Ifall utgifterna eller förlusterna motsvaras av en försäkring eller skadefond, bokförs bara den självrisk som försäkringen eller skadefonden inte täcker som kostnad och avsättning.

Om utgifterna eller förlusterna motsvaras av en inkomstförväntning, bokförs de framtida utgifterna eller förlusterna under den räkenskapsperiod då motsvarande inkomster bildar intäkt.

50

Som exempel på en sannolik men inte säker utgift kan nämnas en utgift, som kommunen enligt tingsrättens och hovrättens beslut bör betala, men för vilken frågan om kommunens betalningsplikt ännu är under behandling i HFD.

- 4) Bokföringen av framtida utgifter och förluster förutsätter förutom det som nämnts i punkterna 1–3 också att den framtida utgiften eller förlusten grundar sig på lag eller förpliktelse gentemot utomstående.

Bokföringslagens 5:14 § 2 moment gällande sk. frivilliga avsättningar har upphävts (ändring av BokfL 1304/2004) från och med 1.1.2005. En kommun har inte sedan 1.1.2006 kunnat bilda en sk. frivillig avsättning.

Avsättning eller resultatreglering

En framtida utgift eller förlust bokförs som kostnad i resultaträkningen och resultatreglering i balansräkningen ifall man känner till utgiftens eller förlustens exakta belopp och realiseringstidpunkt (BokfL 4:6.2 §). Om det exakta beloppet för utgiften eller förlusten eller datum för dess realisering inte är känt, är det fråga om en avsättning (BokfL 5:14.3 §). En avsättning bokförs i resultaträkningen som kostnad och inte som förändring av reserver. Sättet att bokföra en avsättning motsvarar således bokföringen och redovisningen av resultatregleringar. Då utgiften eller förlusten realiseras bokförs de förverkligade utgifterna som kostnad och ifrågavarande avsättningen upplöses mot en minskning av motsvarande kostnadskonto.

Exempel på avsättningar

En framtida utgift som förutsätter en avsättning i en kommun kan vara exempelvis ersättningskyldighet som förorsakas av eller blir sannolik på basis av garanti- eller produktansvar eller miljöansvar⁵¹. Bland de utgifter som bör dras av från intäkterna som avsättningar kan därtill finnas kommunens garantireservering och reservering för slutarbeten, patientskadeansvar, utgifter för uppsägning av avtal, hyra för inhyrda utrymmen som står tomma eller som hyrts ut till lägre hyra samt av rörelseverksamheten förorsakade sanerings- och nedläggningsutgifter vilka realiseras under följande år, till den del kommunen redan vid tidpunkten för bokslutet har förbundit sig att betala dem. Framtida förluster kan exempelvis utgöras av garantiförluster vilka kan anses säkra eller sannolika vid upprättandet av bokslutet. Övriga avsättningar specificeras i noterna till bokslutet.

Maximibeloppet för framtida utgifter och förluster

Framtida utgifter och förluster får tas upp i resultaträkningen och balansräkningen högst till sitt sannolika belopp (BokfL 5:14.4 §). Bestämmelsen är avsedd att förbjuda dolda reserver för reglering av resultatet.

Framtida utgifter och förluster av ringa betydelse behöver inte antecknas i bokslutet. Vid bedömning av vilka utgifter som är väsentliga beaktas kommunens storlek och utgiftens effekt på räkenskapsperiodens resultatet.

Bokföring av värdenedgång i poster bland tillgångarna

Värdenedgång i en post som tas upp bland balansräkningens aktiva får inte redovisas som avsättning (BokfL 5:14.5 §). Kreditförluster bokförs som minskningar av beloppet för

51

Se kommunistdionens utlåtande 2002/52 och den allmänna anvisningen om miljöaspekter i bokslutet för en kommun eller samkommun.

ifrågavarande fordran. Avskrivningar och nedskrivningar av anskaffningsutgiften uppfyller inte kännetecknen på en avsättning eftersom de enligt prestationsprincipen har realiserats redan innan anskaffningsutgiften bokförs som kostnad.

7.2 Redovisning av avsättningar i balansräkningen och i noterna

Avsättningarna visas som en skild grupp i balansräkningen efter eget kapital och reserver, men före främmande kapital, grupperade enligt följande (BokfF 1:6 §).

Avsättningar

Avsättningar för pensioner

Övriga avsättningar

Poster som ingår i avsättningarna skall specificeras i noterna till balansräkningen om detta är nödvändigt för att göra balansräkningsposterna klarare (BokfF 2:5.1 §, p 4 och 6).

Avsättningar för pensioner

Avsättningar för pensioner innefattar pensionsansvar för pensioner vilka ordnats utanför KomPL-systemet. Sådana utgörs av sk. gamla kommunala pensioner enligt 4 § i lagen om införande av lagen om kommunala pensioner samt enstaka extra pensioner, exempelvis pension som en kommun beviljat som kompensation för nedsatt pension vid förtidspensionering.⁵²

För pensionsförbindelser på basis av KomPL ansvarar kommunerna solidariskt och den andel som saknar täckning kan inte fördelas kommunvis. Därför kan pensionsförbindelser på basis av KomPL inte redovisas i balansräkningen eller noterna till den.

Enligt bokföringslagen (1336/1997) skall framtida utgifter för den bokföringsskyldiges pensionsförpliktelser bokföras som kostnad och avsättningar (BokfL 5:1 §). Framtida utgifter som förorsakas av pensionsansvar som inte baseras på KomPL bör upptas som kostnader och avsättningar i bokslutet för den räkenskapsperiod under vilken kommunen har förbundit sig till pensionsansvaret.

52

Kommunsektionen har gett utlåtande 2009/89 om värdering av pensionsansvar för egna pensioner i kommunala sammanslutningar som samtidigt ersätter det tidigare utlåtandet 1996/3 [14.12.2010].

8 Förvaltad kapital

Förvaltad kapital utgörs av *Statens uppdrag*, *Donationsfondernas kapital* och *Övrigt förvaltad kapital*.

Det förvaltrade kapitalet motsvarar förmedlings- och övriga uppdrag som kommunen sköter. Förvaltade medel anger beloppet på de medel som kommunen förvaltar och det förvaltrade kapitalet anger de skulder (ansvar) för vilka kommunen svarar gentemot uppdragsgivaren. I fråga om förmedlade lån och andra motsvarande uppdrag i vilka kommunen av uppdragsgivaren får en utbetalning för vidarebefordran till tredje part används både kontot för förvaltrade medel och kontot för förvaltad kapital.

Donationsfonderna tas upp under donationsfondernas kapital ifall medlens användning och ökning begränsas av villkor i avtal, testamente eller gåvobrev.

9 Främmande kapital

9.1 Gruppering av det främmande kapitalet

Främmande kapital indelas i balansräkningen i två huvudgrupper: långfristigt och kortfristigt främmande kapital (BokfF 1:6.3 §). Som långfristigt skuld betraktas en sådan skuld som förfaller till betalning efter en längre tid än ett år. En kortfristig skuld förfaller till betalning efter ett år eller en kortare tid (BokfL 4:7.2 §).

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

Både långfristigt och kortfristigt främmande kapital indelas i balansräkningen i följande åtta grupper:

Masskuldebrevslån

Lån från finansiella institut och försäkringsanstalter

Lån från offentliga samfund

Lån från övriga kreditgivare

Erhållna förskott

Skulder till leverantörer

Övriga skulder/Anslutningsavgifter och övriga skulder

Resultatregleringar

Vid konteringen av skulder bör de grupperingar som förutsätts för kraven på elimineringskrav i koncernbokslutets samt grupperingar som behövs för noterna till balansräkningen beaktas⁵³.

53

Grupperingar som förutsätts för koncernbokslutet presenteras i kommunsektionens allmänna anvisning om koncernbokslut och grupperingen av noter gällande fordringar i kommunsektionens allmänna anvisning om noter till bokslutet.

9.1.1 Masskuldebrevslån

Masskuldebrevslån är på innehavaren av skuldsedeln utställda skuldebrevslån som kan säljas vidare. Masskuldebrevslån emitteras både av företag, finansiella institut och offentliga samfund. I allmänhet delas ett masskuldebrevslån på flera skuldsedlar vilka utbjuds för teckning. Till exempel obligationslån, debenturlån, konvertibla skuldebrevslån och optionslån utgör masskuldebrevslån.

Den del av masskuldebrevslånen som helt och hållet förfaller till betalning eller som en amorteras efter ett år eller tidigare upptas som kortfristigt främmande kapital.

9.1.2 Lån från finansiella institut och försäkringsanstalter

I balansposten *Lån från finansiella institut och försäkringsanstalter* upptas lån från banker och andra finansiella institut samt lån från skade- och livförsäkringsbolag, även kommuncertifikat från nämnda kreditgivare. Lån från arbetspensionsanstalter hör till gruppen *Lån från offentliga samfund*. Den mer detaljerade klassificeringen av finansiella institut och försäkringsanstalter som krävs för statistiken presenteras i Finlands Kommunförbunds mall för kontoplan. [14.12.2010]

Checkräkningskredit

Också checkräkningskrediter är lån från finansiella institut. I fråga om en checkräkning med kredit rekommenderas att man noterar skulden för ifrågavarande tidpunkt i stället för limiten i balansräkningen. Det är önskvärt att en checkräkningslimit som är av betydelse för likviditeten redovisas i noterna till bokslutet. Utnyttjad kreditlimit noteras i balansen som långfristig skuld om krediten inte har en på förhand fastställd förfallodag eller om förfalldagen är senare än ett år från bokslutsdagen. I annat fall noteras limiten som kortfristig skuld. ⁵⁴[14.12.2010]

Finansieringsväxlar

Också finansieringsväxlar, som även kallas egna växlar, utgör lån från finansiella institut. Finansieringsväxlar utställs i första hand för att tillfredsställa behovet av kortfristigt främmande kapital, varvid kommunen själv inlöser växeln då den förfaller. Om finansieringsväxeln inom ramen för en växellimit diskonteras, redovisas den som kortfristigt främmande kapital ifall den löper på ett år eller en kortare tid. Limiten eller den utnyttjade delen av den visas inte i balansräkningen.

9.1.3 Lån från offentliga samfund

Offentliga samfund är staten, kommuner och samkommuner samt socialskyddsfonder. Den noggrannare indelning av offentliga samfund som behövs för statistiken presenteras i Finlands Kommunförbunds mall för kontoplan.

Återlåning av medel inbetalda till pensionsanstalter tas upp under lån från offentliga samfund. Beloppet av dessa pensionslån skall meddelas i noterna till balansen. Sk. investeringslån från pensionsanstalter bokförs antingen som lån från offentliga samfund eller lån

54

Bokföringsnämndens utlåtande 2010/1835 [14.12.2010].

från finansiella institut och försäkringsanstalter beroende på i vilken grupp kreditgivaren är klassificerad i sektorindelningen för statistiken över kommunernas ekonomi.

9.1.4 Lån från övriga kreditgivare

Övriga kreditgivare utgörs av övriga inhemska kreditgivare och övriga utländska kreditgivare. Den noggrannare indelning som behövs för statistiken presenteras i Finlands Kommunförbunds mall för kontoplan.

9.1.5 Erhållna förskott

Med erhållna förskott avses betalning för försäljning av prestationer i anslutning till den egentliga verksamheten då betalningen erhållits före överlåtelse av prestationen. Förskott för annat än egentlig produktion av prestationer (t.ex. ränteförskott) bokförs vanligen som resultatregleringar. Uthyrning av bostäder hör till kommunens egentliga verksamhet, varför det finns grund för att bokföra hyresförskott som erhållna förskott. Också förskottsbetalningar för försäljning av tillgångar bland bestående aktiva bokförs som erhållna förskott. Förskottsbetalningar som erhållits för annat än den egentliga produktionen av nytta och för försäljning av tillgångar bland bestående aktiva (t.ex. ränteförskott) upptas vanligtvis bland övriga skulder om de inte skall upptas bland passiva resultatregleringar i balansräkningen.

Erhållna förskott tas upp under långfristigt främmande kapital om den överlåtelse som de hör till kommer att ske senare än ett år efter bokslutstidpunkten. Då det är ett år eller kortare tid till den överlåtelsen för vilken förskottsbetalning erhållits, överförs förskottsbetalningen från långfristigt främmande kapital till kortfristigt främmande kapital. Då prestationen, för vilken förskottsbetalning erhållits, överläts noteras förskottsbetalningen som intäkt.

9.1.6 Skulder till leverantörer

De skulder som beror på att anskaffningen av produktionsfaktorer bokförs enligt prestationsprincipen utgör skulder till leverantörer (se BokfN 1993/1291). Som skulder till leverantörer bokförs skulder för anskaffning av produktionsfaktorer såsom råvaror, förnödenheter, tjänster och produktionsredskap. Ofta är skulderna till leverantörer sådana som bokförs mot inköpsreskontra medan resultatregleringarna utreds först i samband med bokslutet. Bokföringen av skulder till leverantörer grundar sig alltid på överlåtelse av en tillgång.

En leverantörsskuld är långfristig om den förfaller till betalning senare än ett år efter räkenskapsperiodens utgång. Ifall skulden förfaller till betalning i flera rater upptas den del av skulden som förfaller inom ett år eller tidigare under kortfristigt främmande kapital.

9.1.7 Övriga skulder/Anslutningsavgifter och övriga skulder

Till övriga kortfristiga skulder hör bland annat till skatter och socialskydd hörande skulder, till exempel förskottsinnehållning på utbetalda löner, socialskyddsavgifter och övriga

i samband med förskotts innehållningen bokförda till socialavgifter hörande poster samt mervärdesskatteskuld⁵⁵.

Som övriga långfristiga skulder bokförs exempelvis till ett hyresobjekt hörande inlösningssskuld då kommunen som hyrestagare, på basen av inlösningsklausulen bokför hyresobjektet på balansräkningen. I denna situation bokförs den inlösningssskuld som motsvarar anskaffningsutgiften som långfristigt främmande kapital, förutom följande års amorteringar vilka bokförs som kortfristigt främmande kapital. Man rekommenderar att inlösningssskulden visas som en skild post i balansräkningen eller att den omnämns i noterna.

Om en anslutningsavgift som uppbärs av en kommunal inrättning kan återbäras (m.a.o. återbetalningsskyldighet föreligger), bokförs på balansräkningen under *Övriga skulder* med benämningen *Anslutningsavgifter och övriga skulder*. Det rekommenderas att anslutningsavgifter som kan återbetalas bokförs som en särskild post under Anslutningsavgifter och övriga skulder. Indelningen i anslutningsavgifter och övriga skulder kan också redovisas i noterna.⁵⁶

Mervärdesskatteskulden bokförs som övrig skuld och inte som resultatreglering. Mervärdesskatten skall inte i något skede bokföras som intäkt eller kostnad på resultaträkningen. Den utgör till sin natur en genomgångspost vars betalningsplikt har uppstått då kommunen har fakturerat mervärdesskatt i samband med sin försäljning.

9.1.8 Resultatregleringar

En resultatreglering sammanhänger med en inkomst eller en utgift som enligt prestationsprincip realiserar under en annan räkenskapsperiod än då den erhålles eller betalas i pengar. Följande poster utgör (passiva) resultatregleringar (BokfL 4:6 §):

- 1) Under räkenskapsperioden eller tidigare räkenskapsperioder erhållna betalningar av inkomster som realiserar på prestationsbasis eller på motsvarande sätt under följande räkenskapsperioder ifall de inte skall tas upp som förskottsbetalningar

Som resultatregleringar bokförs inkomstförskott som till exempel i förskott erhållna statsandelar, stöd och bidrag och ränteinkomster.

- 2) Sådana utgifter realiserade på prestationsbasis eller på motsvarande sätt för vilka ingen betalning har erlagts, om dessa inte skall tas upp bland skulder till leverantörer.

Som resultatregleringar i form av utgiftsrester bokförs bland annat till räkenskapsperioden hörande obetalda löner (t.ex. övertidslöner eller resultatlöner) och kalkylerade lönebidrag för löner som betalats för räkenskapsperioden bland annat pens-

55

Bokföringsnämndens utlåtande 1561/1999 behandlar grupperingen av konton inom resultatregleringar och övriga skulder.

56

Kommunsektionens utlåtande 2004/65, också Bokföringsnämndens utlåtande 2001/1650.

ions-, arbetslöshets-, olycksfallsförsäkrings- och grupplivförsäkringsskuld till den del de inte redovisats i samband med förskottsnehållningen på lön som utbetalts under räkenskapsperioden, semesterlöneskuld och till den hörande lönebikostnader samt skulder för års- och andra rabatter, ränte-, försäkringspremie-, hyres- och skattekulder.

- 3) Framtida utgifter och förluster om dessa inte skall tas upp bland avsättningar enligt BokfL 5:4.3 §. Till resultatregleringarna hänförs också icke realiserade förluster och på förpliktelser baserade utgifter, vilka säkert realiserats och för vilka tidpunkten för realisering och beloppet är kända. Avdrag för framtida utgifter och förluster i bokslutet presenteras i kapitel 7 *Avsättningar*.

9.2 Skulder i utländsk valuta

Skulder i utländsk valuta omräknas till finsk valuta enligt den kurs som Finlands Bank noterar på bokslutsdagen. Kursdifferensen upptas som finansiell intäkt eller kostnad i resultaträkningen⁵⁷. Om en skuld i utländsk valuta är bunden vid en bestämd kurs genom avtal eller på annat sätt, får den omräknas till finsk valuta 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 (13.12.2005)*.

57

Undantagsregeln i BokfL 5:3.2 § har upphävts med en lagändring (1304/2004), varvid även icke realiserade andelar av långfristiga lånefordringar i utländsk valuta i balansräkningen bör värderas enligt bokslutsdagens kurs och kursdifferensen bör upptas som finansiell intäkt eller kostnad i resultaträkningen.

10 Noter till balansräkningen

Anvisningarna om noter till balansräkningen finns i en särskild allmän anvisning om noter till kommunens och samkommunens bokslut.

11 Balansspecifikationer

Bokslutet skall bekräftas med specifikationer till balansräkningen (BokfL 3:13.1). Specifikationerna består av en detaljerad förteckning över balansposternas innehåll. I balansspecifikationerna skall i detalj per grupp redogöras för innehållet i balansräkningens följande huvudgrupper (BokfF 5:1.1 §):

- bestående aktiva
- rörliga aktiva
- främmande kapital
- avsättningar
- förvaltade medel och förvaltad kapital

Balansspecifikationer behöver inte upprättas för andra än ovan nämnda grupper i balansräkningen. Specifikationen behöver inte innefatta eget kapital och inte heller ackumulerade bokslutsdispositioner (avskrivningsdifferens och reserver). I praktiken rekommenderas att förteckningar över innehållet i dessa balansposter ändå görs upp för att säkerställa kontrollmöjligheterna och till exempel möjligheterna att utarbeta noter till bokslutet i enlighet med bokföringsförordningen.

Balansspecifikationerna kan upprättas som en förteckning över de enskilda posterna som vid tidpunkten för bokslutet ingår i ovan nämnda grupper uppdelade enligt balansräkningens underrubriker. För bestående aktiva kan förteckningen alternativt innefatta enbart räkenskapsperiodens ökning och minskningar i förhållande till föregående räkenskapsperiod (BokfF 5:12.2 §). I det senare fallet måste kommunen alltid ha kvar den förteckning som utgjorde utgångspunkt då man övergick till att meddela de årliga förändringarna. Om klarhet inte eljest uppnås bör förteckningen alltid uppgöras i fullständig form.

I balansspecifikationerna specificeras innehållet i varje balanspost skilt för varje beteckning tillräckligt detaljerat.

Bestående aktiva

Materiella och immateriella tillgångar

För materiella och immateriella tillgångar anges deras ursprungliga anskaffningsutgift, räkenskapsperiodens ökning och minskningar av anskaffningsutgiften, avskrivningar och nedskrivningar fram till räkenskapsperiodens början, den oavskrivna anskaffningsutgiften och räkenskapsperiodens avskrivning. Tillgångar av underordnad betydelse, vilka anskaffas kontinuerligt kan behandlas som en enda post, såvida de inte bokförts som kostnad. Balansspecifikationen av tillgångar bland bestående aktiva har detaljerat utretts i bokföringsnämndens kommunsektions allmänna anvisning om avskrivningar enligt plan i kommuner och samkommuner.

Placeringar

I balansspecifikationen av aktier och värdeandelar som motsvarar aktier samt övriga andelar, anges samfundets namn, antal aktier, anskaffningsutgift samt eventuella nedskrivningar och motiveringar till dessa. Uppskrivningar och förändringar av dem meddelas skilt aktie- eller andelsvis.

I balansspecifikationen av beviljade lån och övriga lånefordringar anges för varje fordran gäldenärens namn (och vid behov adressuppgifter) samt belopp, villkor och säkerheter för fordran. Man rekommenderar att också förfallodagen meddelas.

För masskuldebrev anges gäldenärens, dvs emittentens namn, hemort, antalet skuldebrev, anskaffningsutgiften samt eventuell nedskrivning av den samt motivering till nedskrivningen.

I balansspecifikationen av värdepapper som ingår i tillgångarna 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 som anskaffningen eller beviljandet av lånet baserar sig på.

Donationsfondernas särskilda täckning och kapital

Av specifikationen av donationsfondernas särskilda täckning skall framgå beloppet av de medel som ingår i gruppen och varifrån de härstammar. Av specifikationen av donationsfonder skall framgå de donationsfonders kapital, som förkovras och förbrukas enligt särskilda föreskrifter i gåvobrev, testamenten eller avtal.

Förvaltade medel och förvaltad kapital

Av specifikationen av förvaltade medel skall framgå beloppet av de medel som ingår i förvaltade medel och varifrån de härstammar. Av specifikationerna av förvaltad kapital skall framgå beloppet av de poster som hänför sig till kapitalet och varifrån de härstammar.

Rörliga aktiva

Omsättningstillgångar

För omsättningstillgångar skall anges tillgångarnas art, mängd och anskaffningsutgift. Tillgångar vilkas värde eller betydelse är ringa kan anges gruppvis. Specifikationen av omsättningstillgångar skall basera sig på en fysisk inventering av lagren. Inventeringen kan företas i samband med bokslutet eller fortlöpande i form av delinventeringar. Den senare metoden kan användas vid lagerbokföring med hjälp av maskinläsbara datamedier då specifikationen av omsättningstillgångar ges i form av en adb-förteckning. För varje benämning anges lagermängd, måttenhet, enhetspris och den totala anskaffningsutgiften samt eventuella inkuransavdrag. Inkuransavdraget kan också göras för gruppvis.

I balansspecifikationen av förskottsbetalningar för anskaffning av omsättningstillgångar anges till vem, när, hur mycket och för vilken tillgång betalningen har erlagts. Samtidigt anges eventuella erhållna säkerheter.

Fordringar

I balansspecifikationen av fordringar skall framgå på vem och hur mycket kommunen har fordringar. Också resultatregleringarna skall anges specificerade enligt ovan. Det rekommenderas att fordringarna specificeras fakturavis.

Finansiella värdepapper

För kommunens värdeandelar eller fysiska värdepapper anges samfundets namn, det totala antalet aktier eller andelar, anskaffningsutgiften samt från den eventuellt avdragen kostnad och motivering till avdraget.

För fordringsbevis anges gäldenärernas (t.ex. emittenten av masskuldebrev) namn, anskaffningsutgiften samt en eventuell nedskrivning och motiveringen till den.

När kommunen har en fordran hos den till vilken kommunen själv står i skuld, skall fordran och skulden enligt 1:10.2 § i bokföringsförordningen upptas separat i balansräkningen om inte kvittning har överenskommit före räkenskapsperiodens slut.

Poster för vilka inget värde har angetts i balansräkningen skall också specificeras i balansspecifikationerna. Sådana är bl.a. värdepapper som erhållits vid fondemissioner, som gåvor eller i övrigt utan vederlag.

Kassa och bank

Kommunens kontanter skall specificeras kassavis underordnade kassor medräknat och banktillgodohavanden skilt för varje bankkonto.

Främmande kapital

Ur specifikationen av skulder till leverantörer bör framgå till vem och hur mycket kommunen är skyldig samt tidpunkten för skuldens uppkomst. Det rekommenderas att skulderna till leverantörer specificeras fakturavis. I fråga om erhållna förskott bör det framgå av vem, hur mycket samt mot vilket vederlag betalningen har erhållits samt eventuella ställda säkerheter. Resultatregleringar samt övriga lång- och kortfristiga skulder skall specificeras i detalj. Masskuldebrevslån skall specificeras enligt balansposter i balansräkningen eller i noterna till balansräkningen. På samma sätt skall även skulder som förfaller till betalning efter fem år eller längre tid specificeras. Lånen skall i balansspecifikationerna specificeras enligt lånetyp så att långivaren, låneavtalets nummer eller motsvarande identifikation samt lånets amorteringsplan anges. Det rekommenderas att också ställda säkerheter anges lånevis.

Frivilliga balansspecifikationer

Utöver det som bör upptas i noterna, kräver bestämmelserna inte specifikationer över ändringar i poster under eget kapital och inte heller över reserver. Det rekommenderas dock att man bl.a. i fråga om investeringsreserveringar redogör för vilka beslut reserveringen baserar sig på, beloppet av den ursprungliga reserven, ändringar av beloppet och reservens belopp i bokslutet.

Övriga specifikationer

Övriga balansspecifikationer som kommunen kan göra upp enligt eget övervägande är bl.a. förteckning över försäkringarna, förteckning över kommunens viktigaste hyresavtal och övriga avtal samt en utredning över anhängiga tvistemål.

Specifikationernas utformning

Balansspecifikationerna bifogas enligt 3:13 § i bokföringslagen till bokslutet för att bekräfta dess riktighet. Specifikationerna behöver dock inte tas med i den balansbok som avses i 3:8 §. Specifikationen till balansräkningen och noterna utgör kommunens interna bokslutsdokument, som inte behöver offentliggöras. Enligt 5:4 § i bokföringsförordningen skall balansspecifikationerna dateras och undertecknas av de personer som har avfattat dem.

Det rekommenderas att till balansspecifikationerna bifoga saldobekräftelser av utomstående, långivares och pantinnehavares meddelanden samt övriga bekräftelser av utomstående. I fråga om lånen räcker också en avskrift av senaste amorterings- och/eller räntebetalningsverifikat, av vilket lånesaldot framgår.

Enligt 5:3 § i bokföringsförordningen (1339/1997) får balansspecifikationerna och specifikationerna till noterna upprättas i ett maskinläsbart datamedium ur vilket data vid behov kan tas fram i vanlig läsbar skriftlig form på det sätt som arbets- och näringsministeriet beslutar. I beslut nr 47 (1998) om metoder för bokföringen presenteras bl.a. bestämmelser om hur data skall kunna tas fram i läsbar form, om tryggheten av innehållet samt anteckning av tidpunkten för upprättande och kod för identifikation av informationen. [14.12.2010]

Balansspecifikationerna och övriga bokslutsspecifikationer skall inbindas på samma sätt som balansboken.

BALANSRÄKNINGSSCHEMA FÖR KOMMUNER OCH SAMKOMMUNER**AKTIVA****A BESTÅENDE AKTIVA****I Immateriella tillgångar**

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

II Materiella tillgångar

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

III Placeringar

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

B FÖRVALTADE MEDEL

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

C RÖRLIGA AKTIVA**I Omsättningstillgångar**

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

II Fordringar**Långfristiga fordringar**

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

Kortfristiga fordringar

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

III Finansiella värdepapper

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

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

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

B AVSKRIVNINGSDIFFERENS OCH RESERVER

1. Avskrivningsdifferens
2. Reserver

C AVSÄTTNINGAR

1. Avsättningar för pensioner
2. Övriga avsättningar

D FÖRVALTAT KAPITAL

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

E FRÄMMANDE KAPITAL**I Långfristigt**

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

II Kortfristigt

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