

BOKFÖRINGSNÄMNDENS KOMMUNSEKTION
Arbets- och näringsministeriet

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

Helsingfors 2016
ISBN 978-952-293-427-7 (pdf)

fjärde reviderad upplaga
ISBN 978-952-293-427-7 (pdf)
© Finlands Kommunförbund
Helsingfors 2016

Finlands Kommunförbund
Andra linjen 14
PB 200
00101 Helsingfors
Tfn 09 7711
www.kommunerna.net

ALLMÄN ANVISNING OM UPPRÄTTANDE AV RESULTATRÄKNING FÖR KOMMUNER
OCH SAMKOMMUNER

Innehållsförteckning

1 Bestämmelser, anvisningar och föreskrifter om resultaträkningen	5
2 Verksamhetsintäkter	9
2.1 Försäljnings- och avgiftsintäkter	9
2.2 Understöd och bidrag	10
2.3 Övriga verksamhetsintäkter.....	11
3 Förändring av produktlager.....	11
4 Tillverkning för eget bruk	12
5 Verksamhetskostnader	12
5.1 Personalkostnader.....	12
5.2 Köp av tjänster	13
5.3 Material, förnödenheter och varor.....	14
5.4 Understöd	14
5.5 Övriga verksamhetskostnader	15
6 Skatteinkomster.....	16
6.1 Redovisningsprinciper beträffande skatteinkomster	16
6.2 Bokföring av avdrag och tillägg som gjorts i redovisningen av kommunens skatteinkomster	16
7 Statsandelar	17
8 Finansiella intäkter och kostnader.....	18
8.1 Finansiella intäkter	18
8.2 Finansiella kostnader	18
9 Avskrivningar och nedskrivningar.....	19
9.1 Avskrivningar enligt plan.....	19
9.2 Nedskrivningar	20
10 Extraordinära intäkter och kostnader	20
11 Förändringar i avskrivningsdifferens, reserver och fonder	22
11.1 Förändringar i avskrivningsdifferens	22
11.2 Förändringar i reserver	22
11.3 Förändringar i fonder	24

12 Mellanresultat i resultaträkningen och räkenskapsperiodens överskott (underskott)	25
12.1 Verksamhetsbidrag.....	25
12.2 Årsbidrag.....	25
12.3 Räkenskapsperiodens resultat	25
12.4 Räkenskapsperiodens överskott (underskott).....	26
13 Noter till resultaträkningen	26

BILAGOR

Bilaga 1 Resultaträkningsschema för kommuner och samkommuner.....	27
---	----

FÖRKORTNINGAR

KomL	kommunallagen (410/2015)
BokfL	bokföringslagen (1336/1997)
BokfF	bokföringsförordningen (1339/1997)
BokfN 1998/1532	Bokföringsnämndens utlåtande nr 1532 år 1998
Kommunsektionen 2015/112	Bokföringsnämndens kommunsektions utlåtande nr 112 år 2015

1 Bestämmelser, anvisningar och föreskrifter om resultaträkningen

Upprättande av resultaträkning

I kommunens bokslut ska ingå en resultaträkning med noter (KomL 113 §). I kommunens bokföring och bokslut tillämpas kommunallagens och i tillämpliga delar bokföringslagens bestämmelser. Bokföringsnämndens kommunsektion ger anvisningar och utlåtanden om tillämpningen av bokföringslagens och kommunallagens bestämmelser om bokföring och bokslut (KomL 112 §). Anvisningarna och utlåtandena styr kommunerna och samkommunerna till att iaktta god bokföringssed.

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

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

I kommuner och samkommuner är resultaträkningens uppgift att visa huruvida den interna finansiering som influtit i form av intäkter räcker till för att täcka kostnaderna för produktionen av tjänster. Resultaträkningen betjänar förutom kommunens och samkommunens egen ledning också olika intressentgrupper som måste bilda sig en uppfattning om kommunens och samkommunens ekonomi när de övervakar användningen av medel och bedömer behovet av finansiering som baserar sig på inkomstöverföringar. I denna anvisning från bokföringsnämndens kommunsektion ges anvisningar om det schema som ska användas vid upprättande av resultaträkning för kommunerna och samkommunerna.

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

Intäkter och kostnader för affärsverk och andra nettobudgeterade enheter upptas enligt bruttoprincipen bland motsvarande intäkt- och kostnadsposter i kommunens resultaträkning oberoende av hur deras bundenhet till budgeten har definierats. Affärsverken upprättar dessutom en särskild resultaträkning som i tillämpliga delar följer schemat enligt 1 kap. 1 § i bokföringsförordningen. Om affärsverkens resultaträkning ges närmare föreskrifter i kommunsektionens allmänna anvisning om bokföringsmässig behandling av affärsverk i kommuner och samkommuner. Affärsverkets resultaträkning ingår i kommunens bokslut under *Särredovisade bokslut*.

Principer för upprättande av resultaträkning

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

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

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

Bokföringen ska ordnas så att sambandet mellan affärshändelser, verifikationer och noteringar dels via eventuella delbokföringar och huvudbokföringen och dels vidare till bokslutet utan svårighet kan konstateras i båda riktningarna (BokfL 2 kap. 6 §). [2016]

Bokslutshandlingarna ska vara överskådliga och bokslutet ska bilda en helhet (BokfL 3 kap. 1 § 4 mom.).

Grunden för bokföring av en utgift är mottagande av en produktionsfaktor, och grunden för bokföring av en inkomst är överlåtelse av en prestation (*prestationsprincipen*). Utgifter och inkomster får även bokföras på grundval av fakturering (*faktureringsprincipen*) eller betalning (*kontantprincipen*). (BokfL 2 kap. 3 §) Mindre noteringar som gjorts enligt fakturerings- eller kontantprincipen behöver inte rättas och kompletteras enligt prestationsprincipen innan bokslutet och verksamhetsberättelsen upprättas, om inte deras totala inverkan är väsentlig (BokfL 3 kap. 4 §). [2016]

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

Rättvisande bild

Bokslutet och verksamhetsberättelsen ska ge en rättvisande bild av den bokföringsskyldiges verksamhetsresultat och ekonomiska ställning i enlighet med väsentlighetsprincipen och med beaktande av arten och omfattningen av den bokföringsskyldiges verksamhet. De tilläggsupplysningar som behövs för detta ska lämnas i noterna. (BokfL 3 kap. 2 §) [2016]

Väsentlighet som bokslutsprincip

En omständighet som framgår av bokslutet eller verksamhetsberättelsen är väsentlig då utelämnande av eller felaktigheter i den rimligen kan förväntas påverka de beslut som användarna fattar på grundval av bokslutet och verksamhetsberättelsen. Även om en omständighet i sig är oväsentlig ska väsentlighetsbedömningen avse helheten, om flera liknande omständigheter föreligger. Särskild vikt bör fästas vid sådana omständigheter

som har väsentlig betydelse för en rättvisande bild. (BokfL 3 kap. 2 §) Väsentlighetsprincipen utgår från den bokföringsskyldiges storlek samt verksamhetens art och natur. [2016]

Övriga allmänna bokslutsprinciper

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

- 1) den bokföringsskyldige ska förutsättas fortsätta sin verksamhet,
- 2) konsekvens ska iakttas när principerna och metoderna för upprättande av bokslutet tillämpas från en räkenskapsperiod till en annan,
- 3) uppmärksamhet ska fästas vid affärshändelsernas faktiska innehåll och inte enbart vid deras juridiska form (*innehållsbetoning*),
- 4) försiktighet ska iakttas oberoende av räkenskapsperiodens resultat,
- 5) den ingående balansen ska basera sig på den föregående räkenskapsperiodens utgående balans,
- 6) de intäkter och kostnader som hänför sig till räkenskapsperioden ska tas upp utan hänsyn till datum för betalningen (*prestationsprincipen*),
- 7) varje tillgång och annan post som tas upp bland posterna i balansräkningen ska värderas för sig,
- 8) i balansräkningen ska poster bland aktiva respektive passiva och i resultaträkningen intäkter och kostnader tas upp till fullt belopp utan att de dras av från varandra, om inte en sammanställning behövs för att ge en rättvisande bild (*nettningsförbud*). (BokfL 3 kap. 3 §) [2016]

Den försiktighet som avses i 1 mom. 4 punkten förutsätter särskilt att bokslutet och verksamhetsberättelsen tar upp

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

När det är fråga om en sådan väsentlig omständighet som avses i 3 kap. 2 a § i bokföringslagen får avvikelser från principen i 1 och 2 mom. ovan göras endast av särskilda skäl. En sådan avvikelse ska basera sig på lag eller på en bestämmelse eller föreskrift som utfärdats med stöd av lag. Noterna ska innehålla en redogörelse för grunderna till avvikelsen och en beräkning av hur avvikelsen påverkar räkenskapsperiodens resultat och den ekonomiska ställningen. [2016]

Försiktighet (2016)

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

Försiktighet förutsätter särskilt att man i bokslutet och verksamhetsberättelsen beaktar

- endast sådana vinster som har realiserats under räkenskapsperioden
- alla avskrivningar och nedskrivningar av aktiva
- uppskrivningar av skulder
- alla förutsebara förpliktelser och möjliga förluster som har uppkommit under den avslutade eller tidigare räkenskapsperioder, även om de blir kända först efter räkenskapsperiodens utgång. (BokfL 3 kap. 3 § 2 mom.)

Balanskontinuitet

Ändringar i bokslutsprinciper och korrigeringar av väsentliga fel som hänför sig till tidigare räkenskapsperioder görs enligt god bokföringssed genom rättelser i posten *Överskott/underskott från tidigare räkenskapsperioder* bland eget kapital. Korrigeringar görs alltså inte så att de påverkar resultatet utan retroaktivt. Motsvarande korrigeringar ska också göras i den utgående balansen för den föregående räkenskapsperioden, som utgör jämförelseår. Det är inte nödvändigt att ändra jämförelseårets resultaträkning så att den blir jämförbar, men om det är nödvändigt för att ge en rättvisande bild ska noterna innehålla information om ändringens inverkan på resultatet så att det blir möjligt att göra jämförelser mellan räkenskapsperioderna. Om jämförelseårets siffror trots allt korrigeras, bör ändringarna och grunderna för dem framgå av noterna. Om verksamhetsberättelsen eller noterna till bokslutet innehåller bokslut eller nyckeltal för flera räkenskapsperioder ska även dessa i mån av möjlighet göras jämförbara eller åtminstone förses med ett tydligt omnämnande om de eventuella delar som inte är jämförbara.¹ Felaktigheter i uppgifter som gäller den pågående räkenskapsperioden bör alltid rättas som resultatpåverkande. Poster av ringa betydelse som hör till tidigare perioder bokförs i de resultat- och balansräkningsposter till vilka de kan hänföras. Differenser som uppkommer på grund av periodisering utgör inte sådana felaktigheter som avses här.

Bokföringsbestämmelser för små- och mikroföretag

I kommunerna tillämpas inte bokslutsbestämmelserna för små- och mikroföretag enligt 1 kap. 4 a och b § i bokföringslagen. [2016]

Internationella redovisningsstandarder

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

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

1

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

Anvisningens ikraftträdande

Denna reviderade allmänna anvisning tillämpas i kommunernas och samkommunernas bokföring och bokslut från 1.1.2016. [2016]

2 Verksamhetsintäkter

Verksamhetsintäkterna indelas i resultaträkningen i:

Försäljningsintäkter

Avgiftsintäkter

Understöd och bidrag

Övriga verksamhetsintäkter

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

2.1 Försäljnings- och avgiftsintäkter

Försäljnings- och avgiftsintäkter är vederlag som kommunen får av utomstående för prestationer som den producerar. Försäljnings- och avgiftsinkomsterna bokförs enligt prestationsprincipen som kommunens inkomst för den räkenskapsperiod under vilken prestationen har överlåtits. Prestationer som kräver lång framställningstid kan enligt 5 kap. 4 § i bokföringslagen av särskilda skäl intäktsföras på grundval av tillverkningsgrad, förutsatt att det separata bidrag som hänför sig till prestationen kan bestämmas på ett tillförlitligt sätt.² I en kommun kunde ett sådant särskilt skäl till exempel kunna vara att det affärsverk som ansvarar för kommunens byggverksamhet även idkar betydande byggverksamhet utanför kommunen.

Försäljningsintäkter är inkomster av varor och tjänster som är avsedda att säljas till ett pris som i regel täcker produktionskostnaderna. De ersättningar som kommunens affärsverksamhet (bl.a. vatten-, avfallshanterings-, trafik-, kantin- och tvätteriverksamhet) tar ut för sina prestationer bokförs dock bland försäljningsintäkter oberoende av om de täcker produktionskostnaderna eller inte. Också intäkter från försäljning av virke, parkeringsavgifter³ och anslutningsavgifter som inte kan återbäras bokförs som försäljningsintäkter⁴.

2
Bokföringsnämndens allmänna anvisning om redovisning av inkomst som intäkt enligt tillverkningsgrad 30.9.2008

3
Felparkeringsavgift är inte en avgift som tas ut för en prestation utan en post av böteskaraktär som upptas bland övriga verksamhetsintäkter.

4
Kommunsektionen 2004/65, även BokfN 2000/1650, BokfN utlåtande 2013/1905 om hur anslutningsavgifter för stamnätet ska upptas i bokslutet hos den som ansluter sig till nätet.

Försäljningsintäkter är även ersättningar för prestationer som kommunen har producerat och överlämnat till en tredje part på uppdrag av staten. Dyliga ersättningar som erhållits på grundval av principen om s.k. full ersättning är bl.a. ersättningar för avbytarservice, ersättningar för sjukvård åt beväringar och fångar, ersättningar för tryggnad av flyktingars utkomst och övriga kostnader för flyktingar, universitetssjukhusens specialstatsandel för undervisnings- och forskningsverksamhet samt olycksfallsverkets ersättningar enligt lagen och förordningen om ändring av lagen om skada, ådragen i militärtjänst.

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

Avgiftsintäkter är klientavgifter och andra avgifter för sådana varor och tjänster vilkas prissättning inte är avsedd att täcka produktionskostnaderna i sin helhet eller vilkas priser bestäms enligt kundens betalningsförmåga. Ofta finns det bestämmelser om grunden för avgifterna i lag eller förordning. Sådana avgiftsintäkter är bl.a. klientavgifter inom hälso- och sjukvården, såsom hälsocentrals- och poliklinikavgifter och avgifter för anstaltsvård, socialserviceavgifter, olika tillstånds- och tillsynsavgifter, markanvändnings- och utvecklingsavgifter, kursavgifter och avgifter för avbytarservice.

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

Övriga korrektivposter som har samband med försäljningen, till exempel kreditförluster som uppkommit av kundfordringar, samt indirekta skatter som inte direkt baserar sig på försäljningsvolymen, till exempel acciser, avdras i resultaträkningen som övriga verksamhetskostnader. Av de kostnadsposter som hör till försäljningen behandlas försäljningsfrakter och försäljningsprovisioner inte som korrektivposter utan de bokförs inom det kostnadsslag till vilket de kan hänföras.

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

2.2 Understöd och bidrag

I resultaträkningen upptas som en egen grupp understöd, bidrag och andra inkomstöverföringar från staten, Europeiska unionen och andra sammanslutningar när understödet eller bidraget inte utgör ersättning till kommunen för en prestation eller en finansieringsandel för en investering. Sådana ersättningar är bl.a. statsunderstöd för

grundläggande utkomststöd⁵, lönesubventioner, understöd för kommunsammanslagningar samt landskapsutvecklingspengar och EU-stöd för kommunens egna utvecklingsprojekt inom driftsekonomin, Folkpensionsanstaltens ersättningar till kommunen för ordnandet av företagshälsovård för den egna personalen, skolresestöd för studerande i gymnasier och yrkesläroanstalter då Folkpensionsanstalten på ansökan betalar ersättning till huvudmannen och sådana betalningsandelar för låneräntor som en samkommun tar ut av sina medlemskommuner.

2.3 Övriga verksamhetsintäkter

Till övriga verksamhetsintäkter hör andra regelbundet inflytande verksamhetsintäkter än de ovan nämnda. Hit hör bland annat hyresintäkter, som även kan upptas på en egen rad om deras belopp bland verksamhetsintäkterna är väsentligt, samt felparkeringsavgifter och intäkter från återkrävt utkomststöd.

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

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

3 Förändring av produktlager

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

5

Beviljandet och betalningen av grundläggande utkomststöd överförs till FPA 1.1.2017.

4 Tillverkning för eget bruk

Produktionsvärdet för aktiverade tillgångar som tillverkats för eget bruk redovisas separat i resultaträkningen som *Tillverkning för eget bruk* efter verksamhetsintäkterna. Tillverkning för eget bruk utgör en korrektivpost till resultaträkningen genom vilken den effekt tillverkningen för eget bruk har haft på räkenskapsperiodens resultat elimineras, om utgifter för tillverkning av tillgångar har upptagits som utgifter i resultaträkningen. Denna metod tillämpas i första hand.⁶

Tillverkning för eget bruk kan också bokföras så att man i de utgifter som redovisas i resultaträkningen inte inkluderar utgifter för produktion av tillgångar bland bestående aktiva, utan andelen eget bruk tas upp som en utgiftsöverföring genom att den dras av från de utgifter som upptagits i resultaträkningen och aktiveras bland bestående aktiva. I så fall ingår till exempel inte aktiverade personalutgifter i personalkostnaderna i resultaträkningen. Vid detta förfaringsätt upptas inte *Tillverkning för eget bruk* som en egen post efter verksamhetsintäkterna.

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

5 Verksamhetskostnader

Verksamhetskostnaderna indelas i resultaträkningen i följande grupper:

Personalkostnader

Löner och arvoden

Lönebikostnader

Pensionskostnader

Övriga lönebikostnader

Köp av tjänster

Material, förnödenheter och varor

Understöd

Övriga verksamhetskostnader

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

5.1 Personalkostnader

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

6

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

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

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

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

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

Enligt Bokföringsnämndens utlåtande (BokfN 1991/1149) upptas naturaförmånernas penningvärden inte som utgiftsöverföringar och inte heller som andra affärshändelser i bokföringen⁷. Arbetsgivarens kostnader för naturaförmåner till löntagare upptas i resultaträkningen i de poster till vilka de kan hänföras (BokfN 1999/1586).

5.2 Köp av tjänster

Köp av tjänster kan i resultaträkningen eller i noterna till den indelas i tjänster som köps direkt till kunder, dvs. kommuninvånare, och tjänster som kommunen använder för sin egen serviceproduktion. Minimikravet är att det totala beloppet av de köpta tjänsterna ska anges.

Kundtjänster är slutprodukttjänster som är avsedda för kommuninvånarna och som kommunen köper av andra serviceproducenter. I denna post bokförs alla köp av kundtjänster, också kundtjänster som köpts till invånare i andra kommuner eller i medlemskommuner. För kundtjänsterna betalas en ersättning som baserar sig på ett avtal eller på marknadspris. Ersättningar som baserar sig på avtal är bland annat betalningsandelar per klient till samkommuner.⁸ [2016]

7

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

8

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

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

5.3 Material, förnödenheter och varor

Till material, förnödenheter och varor räknas bland annat kontors- och skolmaterial, litteratur, livsmedel, beklädnad, mediciner och vårdmaterial, rengöringsmedel och rengöringsmaterial, bränsle och smörjmedel samt utgifter för anskaffning av värme, vatten och elektricitet. Däremot hör avloppsvattenavgifter till köp av tjänster.

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

1. anskaffningsutgiften bokförs på kontot *Inköp under räkenskapsperioden*, och inköpens kostnadseffekt korrigeras i bokslutet genom att förändring av lager bokförs i balansräkningen⁹, eller
2. anskaffningsutgiften bokförs på lagerkontot för respektive omsättningstillgångspost och därefter som kostnad för verksamhetsenheterna enligt förbrukningen av material och förnödenheter.

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

5.4 Understöd

Understöden omfattar understöd och bidrag som betalats till hushåll samt understöd och bidrag som beviljats sammanslutningar.

Understöd som beviljats hushåll är bland annat utkomststöd, stöd för närståendevård, hemvårdsstöd för barn och det kommunala tillägget till stödet, stöd för privat vård av barn och det kommunala tillägget till stödet, sådana stödåtgärder för handikappade där kommunen ersätter vissa saker eller tjänster som stödmottagaren skaffat själv (bl.a. personlig assistent samt utrustning, apparater och anordningar som behövs för att klara av dagliga rutiner, ändringsarbeten i bostaden, extra kostnader för kläder eller

9

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

specialdiet), liksom taxisedlar för handikappades resor eller understöd i form av saker, skattefria rehabiliterings-, flit- eller terapipenning samt olika stipendier.

Understöd till sammanslutningar är bland annat verksamhetsunderstöd till olika föreningar, sällskap och väglag samt medlemskommunernas betalningsandelar för en samkommuns investeringar när andelen inte kan tas upp i balansräkningen bland övriga utgifter med lång verkningstid. Hit hör också kapital enligt en stiftelses stiftelseurkund vilket betalas till stiftelsen (är inte är en utgift som kan aktiveras bland övriga andelar i balansräkningen).¹⁰ [2016]

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

5.5 Övriga verksamhetskostnader

Övriga verksamhetskostnader innefattar bland annat hyreskostnader, skadestånd, borgensförluster, skador av engångsnatur som överstiger försäkringsskyddet och direkta skatter som kommunen betalar, t.ex. samfundsskatt¹¹ för rörelseverksamhet, fastighetsskatter och skogsvårdsavgifter samt indirekta skatter såsom avfallsskatt. Hit hör också moms på eget bruk eller på måltidsförmåner till den del skatten inte kan hänföras till ifrågasvarande kostnadslag. Hyreskostnaderna kan också tas upp i resultaträkningen på en egen rad om de utgör ett väsentligt belopp bland verksamhetskostnaderna. Kostnadsposter som har samband med försäljningen, till exempel kreditförluster som uppkommit av kundfordringar, samt indirekta skatter som inte direkt baserar sig på försäljningsvolymen, till exempel accis, dras i resultaträkningen av som övriga verksamhetskostnader.

Bland de kostnadsposter som hör till försäljningen ska försäljningsfrakter och försäljningsprovisioner bokföras inom det kostnadslag till vilket de kan hänföras. [2016]

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

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

10

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

11

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

6 Skatteinkomster

6.1 Redovisningsprinciper beträffande skatteinkomster

I resultaträkningen eller i noterna till den anges skatteinkomsterna indelade i kommunens inkomstskatt, andel av samfundsskatten, fastighetsskatt och övriga skatteinkomster. Kommunens inkomstskatter tas upp i bokslutet enligt Skatteförvaltningens redovisningstidpunkt som skatteinkomst för räkenskapsperioden i fråga.

Till räkenskapsperioden hänförs följande redovisningar av inkomstskatt:

- månatliga redovisningar av förskottsinnehållningar och förskottsuppbörd
- redovisning av skatter enligt lagen om beskattningsförfarande för skatteår som föregår räkenskapsperioden
- rättelseredovisningar.

Redovisningar av samfundsskatt som hänförs till räkenskapsperioden är redovisad förskottsuppbörd och övriga redovisningar av samfundsskatt.

Som kommunens fastighetsskatteinkomst bokförs den fastighetsskatt som redovisats under räkenskapsperioden.

Hundskatt, som debiteras och uppbärs av kommunen, bokförs som inkomst under den räkenskapsperiod då den debiterats eller då den influtit.

6.2 Bokföring av avdrag och tillägg som gjorts i redovisningen av kommunens skatteinkomster

Avdragen och tilläggen i redovisningarna till kommunen bokförs enligt följande:

- De förskottsinnehållningar och socialskyddsavgifter som kommunen i egenskap av arbetsgivare erlägger genom kvittning enligt 12 § 2 mom. i lagen om förskottsuppbörd bokförs som minskning av kontona *Förskottsinnehållningar* och *Socialskyddsavgifter* bland övriga kortfristiga skulder.
- Kommunens andel av beskattningskostnaderna enligt 11 § i lagen om skatteförvaltningen bokförs i kostnadsgruppen *Köp av tjänster*.
- Poster som återkrävs av kommunen på grund av rättelser i de redovisade beloppen dras av från skatteinkomsterna. Om den månads redovisning där avdraget har gjorts räcker till för återkravet bokförs de återkrävda posterna inte separat. Ett belopp som blir kvar för att återkrävas i senare redovisningar bokförs per skatteinkomster an passiva resultatregleringar.
- Rättelser som ingår i räkenskapsperiodens skatteredovisningar och som beror på felaktiga prestationer bokförs under skatteinkomster. Om rättelsebelopp överförs till redovisningarna för följande räkenskapsperiod, tas de i bokslutet upp som aktiva eller passiva resultatregleringar. Om kommunen utan att vänta på följande redovisning återbetalar skatt som betalats till för stort belopp, bokförs det återbetalda beloppet som minskning av skatteinkomsterna.

- Räkningar på skatter tas upp bland de finansiella posterna i resultaträkningen för den räkenskapsperiod då räntan erhålls eller betalas på basis av redovisningen.

7 Statsandelar

Under statsandelar i resultaträkningen upptas statsandelar och statsunderstöd för driftsekonomin, då dessa grundar sig på den allmänna kostnadsfördelningen mellan stat och kommun och då de inte till sin karaktär utgör bruksavgifter eller andra avgifter. Sådana statsandelar är statsandelen för kommunal basservice, övriga statsandelar för undervisnings- och kulturverksamhet och behovsprövad höjning av statsandelen. Till statsandelssystemet hör också en utjämning av statsandelen på basis av skatteinkomsterna och en utjämning till följd av systemändringen, vilka ökar eller minskar kommunernas statsandel. Statsandelarna för driftskostnader upptas i bokslutet enligt statsandelsmyndighetens redovisningar och beslut enligt prestationsprincipen¹².

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

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

Ersättningar av staten enligt den s.k. principen om full ersättning upptas bland försäljningsintäkterna. Statsandelar och understöd för tillgångar bland bestående aktiva och för övriga utgifter med lång verkningstid dras av från anskaffningsutgiften. Övriga statliga understöd och bidrag upptas som en egen grupp bland verksamhetsintäkterna.

12

Enligt prestationsprincipen ska de intäkter och kostnader som hänförs till räkenskapsperioden tas upp i bokslutet utan hänsyn till datum för betalningen (BokfL 3 kap. 3 §). I definitionen av aktiva och passiva resultatregleringar i BokfL 4 kap. 6 § 1 mom. ingår begreppet sätt som motsvarar bokföring på basis av prestation. Som bokföring som motsvarar bokföring på basis av prestation kan man bland annat betrakta bokföring som baserar sig på beslut liksom också periodisering av räntor enligt den tid för vilka de betalas (BokfN 1998/1542 punkt 2.2.1). Kommunsektionen 1998/37.

8 Finansiella intäkter och kostnader

Som finansiella intäkter och kostnader upptas intäkter och kostnader vilka till sin karaktär hör till finansieringsverksamheten.

I regel periodiseras räntor och övriga finansiella inkomster och utgifter som intäkt eller kostnad för den räkenskapsperiod under vilken betalningsskyldigheten på basis av tiden har uppstått. Beträffande räntor på skatt frångår man dock prestationsprincipen. Dessa bokförs som intäkt eller kostnad för den räkenskapsperiod då räntan på basis av skatteredovisningen erlagts eller erhållits.

8.1 Finansiella intäkter

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

8.2 Finansiella kostnader

Bland finansiella kostnader särskiljs räntekostnader och övriga finansiella kostnader.

Till räntekostnaderna hör räntor på långfristiga och kortfristiga lån¹⁴. Kostnader för och intäkter från derivatavtal som ingåtts i säkringssyfte bokförs bland räntekostnader.¹⁵ [2016]

Övriga finansiella kostnader är bland annat skatteredovisningsräntor, dröjsmålsräntor, räntekostnader för ränteswapavtal som inte ingåtts i säkringssyfte, garanti- och kreditförlustprovisioner och andra kostnader för finansieringslån utöver ränta, till exempel kursförluster och värdeminskningar beträffande lånefordringar och värdepapper som hör till finansieringstillgångarna samt värdeminskningar beträffande övriga motsvarande finansiella medel¹⁶. Likaså utgör kreditförluster till följd av kommunens utlåning nedskrivningar som hör till finansiella kostnader.

Som finansiella kostnader upptas dessutom nedskrivningar av anskaffningsutgiften för andra placeringar bland bestående aktiva än aktier och andelar. Nedskrivningar av aktier

¹³
Se Kommunsektionens utlåtande 1998/36 om återbäring av överskott.

¹⁴
Ränteutgifterna för lån som under produktionsperioden kan hänföras till produktionen av en tillgång får räknas in i anskaffningsutgiften. (BokfL 4 kap. 5 § 3 mom.) Det finns ingen nedre eller övre gräns för ränteutgifter som ska aktiveras.

¹⁵
BokfN:n utlåtande 2011/1878 om hantering av ränteswapavtal i bokslutet hos en s.k. liten bokföringsskyldig och 2014/1912 och om hantering av ett ränteswapavtal i anknytning till banklån i bokslutet [2016].

¹⁶
Bokföringsnämndens kommunsektions utlåtande 2010/96 om värdering av aktier som hör till finansieringstillgångar och bokföring av värdeförändringar

och andelar bland bestående aktiva (placeringar som stöder kommunens verksamhet) bokförs som *Nedskrivningar* i gruppen Avskrivningar och nedskrivningar.

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

9 Avskrivningar och nedskrivningar

Avskrivningar och nedskrivningar upptas i resultaträkningen som två poster: avskrivningar enligt plan och nedskrivningar. Anskaffningsutgiften för en materiell tillgång avskrivs enligt plan så att den kostnadsförs på respektive räkenskapsperiod under sin verkningstid (BokfL 5 kap. 5 §). Om den sannolika framtida inkomsten av en tillgång eller investering som hör till bestående aktiva beräknas bli varaktigt mindre än den ännu oavskrivna anskaffningsutgiften, ska skillnaden kostnadsföras som en nedskrivning (BokfL 5 kap. 13 §). I kommuner ser man utöver inkomstförväntningarna också på tillgångens förmåga att producera service.

9.1 Avskrivningar enligt plan

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

Oväsentliga vinster och förluster vid försäljning av tillgångar bland bestående aktiva som avskrivs kan bokföras som rättelser till avskrivningarna, såvida de inte bokförts som övriga verksamhetsintäkter eller verksamhetskostnader¹⁷.

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

Om det på grund av motiverade ändringar i avskrivningsplanen görs tilläggsavskrivningar på materiella eller immateriella tillgångar som avskrivs enligt plan, upptas dessa som avskrivningar enligt plan. Väsentliga tilläggsavskrivningar ska specificeras i noterna till bokslutet. [2016]

Vid värdeminskningar tillämpas avskrivningar enligt plan alltid i första hand, nedskrivningar först i andra hand. Om en tillgång som avskrivs till exempel totalförstörs i en brand eller inkomstförväntningarna för tillgången förändras väsentligt eller användningsändamålet ändras så att det inte längre finns några inkomstförväntningar, görs en kostnadsföring i form av nedskrivning i resultaträkningen. [2016]

17

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

9.2 Nedskrivningar

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

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

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

En nedskrivning ska bokföras vid en värdeminskning som uppskattas vara bestående. I noterna till resultaträkningen ska uppges beloppet av nedskrivningar enligt 5 kap. 13 § i bokföringslagen, om de inte separat har tagits upp i resultaträkningen (BokfF 2 kap. 3 §).
[2016]

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

10 Extraordinära intäkter och kostnader

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

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

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

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

Förfaringsättet att bokföra ändringar i bokföringsprinciper och rättelser av väsentliga fel som uppkommit under tidigare räkenskapsperioder bland *Överskott/underskott från tidigare räkenskapsperioder* presenteras i kapitel 1 på sidan 7. Noterna till resultaträkningen ska innehålla uppgifter om poster redovisade som extraordinära intäkter och kostnader (BokfF 2 kap. 3 § 1 mom. 2 punkten).

19

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

11 Förändringar i avskrivningsdifferens, reserver och fonder

11.1 Förändringar i avskrivningsdifferens

Användningen av en investeringsreserv för att täcka anskaffningsutgiften för tillgångar bland bestående aktiva som avskrivs bokförs som minskning av reserver (+) i resultaträkningen. För att upphäva minskningen av reserven bokförs en motsvarande ökning av avskrivningsdifferensen (-) i resultaträkningen. Användningen av en investeringsreserv innebär att investeringsreserven ändras till en avskrivningsdifferens, som minskas under den räkenskapsperiod då reserven använts och under följande räkenskapsperioder med högst samma belopp som planavskrivningarna på ifrågavarande tillgång bland bestående aktiva under respektive räkenskapsperiod²⁰. Att upplösa en avskrivningsdifferens så att den ännu oavskrivna anskaffningsutgiften ökar är inte förenligt med god bokföringssed.²¹

11.2 Förändringar i reserver

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

Kommunen kan göra en investeringsreservering för en framtida anskaffningsutgift. På så sätt kan kommunen förbereda sig för ekonomiskt betydande investeringar under kommande år genom att på förhand samla in medel för dessa. De objekt som

20

Exempel:

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

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

21

I ett företag som beskattas enligt näringskattelagen kan ett särskilt skäl till avskrivningar utöver plan vara att skatteavdrag för avskrivningar enligt 54 § i näringskattelagen inte kan göras till ett större belopp än de avdrag för avskrivningar som gjorts i bokföringen. När de maximala avskrivningarna enligt näringskattelagen överskrider avskrivningarna enligt plan, kan den bokföringsskyldige sålunda bokföra avskrivningar utöver planen. De bokslutsdispositioner som då uppstår redovisas som avskrivningsdifferens i balansräkningen. Bokföring av en sådan avskrivningsdifferens kan bli befogad för kommunal affärsverksamhet som medfört inkomstskattskyldighet till exempel för affärsverksamhet på en annan kommuns område eller för sådana fastigheter i kommunens ägo som är belägna på en annan kommuns område och som inte används för ett allmänt eller allmännyttigt ändamål (21 § 4 mom. i inkomstskattelagen). Bokföring av en avskrivningsdifferens kan bli befogad också för en samkommuns affärsverksamhet som medfört inkomstskattskyldighet eller för fastigheter som samkommunen äger och som inte används för ett allmännyttigt ändamål.

investeringsreserven är avsedd för bör specificeras i kommunens ekonomiplan. Trots att bokföringslagen inte förutsätter att en reserv specificeras enligt projekt, kan det anses höra till god bokföringssed att bildandet av en investeringsreserv ställs i relation till de närmast följande årens investeringsplaner och specificeras i kommunens ekonomiplan. Det kan inte anses vara förenligt med god bokföringssed att öka eller minska investeringsreserven i syfte att jämna ut räkenskapsperiodens resultat utan att överföringarna baserar sig på planerade investeringsprojekt eller genomförandet av dem.

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

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

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

1) Ökningar av reserver och fonder kan i regel göras högst till det överskott som räkenskapsperiodens resultat uppvisar.

Undantag från regel 1:

Av resultatet för en kommun eller en samkommuns affärsverk kan göras en investeringsreservering till högst beloppet av kommunens eller samkommunens överskottsposter (KomL 120 § 1 mom. 6 punkten). Till överskottsposterna räknas kommunens eller samkommunens över- eller underskott för räkenskapsperioden och över- eller underskott från tidigare räkenskapsperioder samt kommunens eller samkommunens egna fonder. Kommunens eller samkommunens uppskrivningsfond och fond för verkligt värde ska inte räknas som en överskottspost, eftersom behandling av dessa fonders kapital som överskott skulle innebära att uppskattade, men ännu inte realiserade överlåtelsevinster intäktsförs på förhand och binds till reserverna.

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

Undantag från regel 2:

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

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

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

11.3 Förändringar i fonder

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

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

Donationsfonders kapital, vilkas ökning och användning är förknippade med särskilda bestämmelser som grundar sig på ett gåvobrev eller annat avtal, upptas bland *Donationsfondernas kapital* under förvaltad kapital. Förändringar av kapitalet i en donationsfond under förvaltad kapital bokförs så att det inte inverkar på resultatet. Donationsfonders medel med allmän täckning ingår i kommunens finansieringstillgångar och medel med särskild täckning i posten *Donationsfondernas särskilda täckning* under förvaltade medel.

12 Mellanresultat i resultaträkningen och räkenskapsperiodens överskott (underskott)

12.1 Verksamhetsbidrag

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

12.2 Årsbidrag

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

12.3 Räkenskapsperiodens resultat

Räkenskapsperiodens resultat är skillnaden mellan de inkomster och utgifter som periodiserats på räkenskapsperioden. Resultatet ökar eller minskar kommunens reserver eller eget kapital. Efter räkenskapsperiodens resultat redovisas förändringar i avskrivningsdifferens, reserver och fonder. Direkta skatter redovisas bland övriga verksamhetskostnader. En avsättning är inte någon resultatbehandlingspost, utan måste göras när skyldighet att göra den har uppkommit, oberoende av räkenskapsperiodens resultat. Avsättningar bokförs som kostnad inom den grupp i resultaträkningen till vilken de kan hänföras, före räkenskapsperiodens resultat²².

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

Om kommunens eller samkommunens balansräkning visar underskott som saknar täckning, ska det i verksamhetsberättelsen redogöras för hur balanseringen av ekonomin utfallit under räkenskapsperioden samt för den gällande ekonomiplanens tillräcklighet för balanseringen av ekonomin (KomL 115 § 2 mom.). [2016]

22

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

12.4 Räkenskapsperiodens överskott (underskott)

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

13 Noter till resultaträkningen

Enligt 3 kap. 1 § i bokföringslagen innehåller bokslutet bl.a. uppgifter som ska lämnas i bilagor (noter) till resultaträkningen. I 2 kap. i bokföringsförordningen finns bestämmelser om verksamhetsberättelse och noter till bokslutet. Bokföringsnämndens kommunsektion har gett ut en allmän anvisning om noter till bokslutet för kommuner och samkommuner.

**RESULTATRÄKNING FÖR KOMMUNER OCH
SAMKOMMUNER**

Bilaga 1

	1.1–31.12.2016		1.1–31.12.2015	
Verksamhetsintäkter				
Försäljningsintäkter	+		+	
Avgiftsintäkter	+		+	
Understöd och bidrag	+		+	
Övriga verksamhetsintäkter	+	+	+	+
Tillverkning för eget bruk		+		+
Verksamhetskostnader				
Personalkostnader				
Löner och arvoden	-		-	
Lönebikostnader				
Pensionskostnader	-		-	
Övriga lönebikostnader	-		-	
Köp av tjänster	-		-	
Material, förnödenheter och varor	-		-	
Understöd	-		-	
Övriga verksamhetskostnader	-	-	-	-
Verksamhetsbidrag		=		=
Skatteinkomster		+		+
Statsandelar		+		+
Finansiella intäkter och kostnader				
Ränteintäkter	+		+	
Övriga finansiella intäkter	+		+	
Räntekostnader	-		-	
Övriga finansiella kostnader	-	+/-	-	+/-
Årsbidrag		=		=
Avskrivningar och nedskrivningar				
Avskrivningar enligt plan	-		-	
Nedskrivningar	-	-	-	-
Extraordinära poster				
Extraordinära intäkter	+		+	
Extraordinära kostnader	-	+/-	-	+/-
Räkenskapsperiodens resultat		=		=
Ökning (-) eller minskning (+) av avskrivningsdifferens		-/+		-/+
Ökning (-) eller minskning (+) av reserver		-/+		-/+
Ökning (-) eller minskning (+) av fonder		-/+		-/+
Räkenskapsperiodens överskott (underskott)		=		=

I samkommuner utelämnas raderna Skatteinkomster och Statsandelar (Bokf 1 kap. 11 §)