

STATSKONTORET

FÖRESKRIFT

19.12.2005

Dnro 388/03/2005

Räkenskapsverken och de statliga fonderna utanför budgeten

## **BOKFÖRING AV ANLÄGGNINGSTILLGÅNGAR SAMT UPPSTÄLLNING AV AVSKRIVNINGSPLANER OCH REGISTRERING AV AVSKRIVNINGAR**

Enligt 59 § (19.6.1997/600) i förordningen om statsbudgeten (11.12.1992/1243), härefter budgetförordningen, skall ämbetsverket och inrättningen föra anläggningstillgångsbokföring över den förvaltade nationalförmögenheten och de förvaltade anläggningstillgångarna.

Enligt 66 g § (19.6.1997/600) 2 och 3 momentet i budgetförordningen skall anskaffningsutgiften på nationalförmögenhet och anläggningstillgångar aktiveras och avskrivs enligt plan såsom kostnad under sin verkningstid. Om man har aktiverat övriga långfristiga utgifter skall dessa avskrivs enligt plan under sin verkningstid.

Med stöd i budgetförordningen 59 § och 66 g § 5 momentet har Statskontoret i dag meddelat en föreskrift om bokföring av anläggningstillgångar samt uppställning av avskrivningsplaner och registrering av avskrivningar.

Det som i denna förordning anges om nationalförmögenhet och anläggningstillgångar, som skall aktiveras, gäller även till tillämpliga delar övriga långfristiga utgifter, som skall aktiveras.

### **Avsikten med bokföringen av anläggningstillgångar**

Den primära avsikten med bokföringen av anläggningstillgångar är att stöda skötseln och tryggheten av den nationalförmögenhet och de anläggningstillgångar som räkenskapsverket och den statliga fonden utanför budgeten förvaltar. Å andra sidan är en primär avsikt med bokföringen av anläggningstillgångar också att producera riktiga och tillräckliga uppgifter om nationalförmögenheten och anläggningstillgångarna för huvudbokföringen och bokslutet. Dessutom används bokföringen av anläggningstillgångar för produktion av information om resultatet och för ledningens redovisning. Ett tillförlitligt och ekonomiskt datasystem är det väsentliga kravet på hur bokföringen av anläggningstillgångar har ordnats för dessa ändamål.

Ur bokförings- och bokslutsperspektiv tjänar bokföringen av anläggningstillgångar uträkningen av de avskrivningar som skall göras på nationalförmögenhet och anläggningstillgångar, fastställandet av den oavskrivna andelen av anskaffningsutgiften samt uppställning av bokslutsinformation och balansspecifikationer om dessa.

## **Innehåll av bokföring av anläggningstillgångar**

I bokföringen av anläggningstillgångar upptas och uppföljs den nationalförmögenhet och de anläggningstillgångar som skall aktiveras i balansräkningen. Om övriga långfristiga utgifter, som inte ökar den materiella förmögenheten, aktiveras skall även dessa inkluderas i bokföringen av anläggningstillgångar. Skyldigheten att aktivera gäller sådan nationalförmögenhet och sådana anläggningstillgångar vars verkningstid överskrider ett år och vars anskaffningsutgift (exklusive mervärdesskatt) är minst 10 000 euro. Såvida det är ändamålsenligt till exempel för att ledningen skall kunna utnyttja uppgifterna i resultatstyrningen, kan räkenskapsverket och den statliga fonden utanför budgeten även tillämpa en lägre gräns i euro för bokföringen av anläggningstillgångar.

Vid uppläggnings av innehållet i bokföringen av anläggningstillgångar skall man beakta de förmögenhetsförvaltningsbehov och behov av intern kontroll som föreligger samt att det valda alternativet är ekonomiskt. Bokföringen av anläggningstillgångar uppdateras och avstäms månatligen mot huvudbokföringen. För att trygga förmögenheten kan man även inkludera sådan nationalförmögenhet och sådana anläggningstillgångar vars anskaffningsutgift har bokförts direkt som kostnad i systemet för bokföring av anläggningstillgångar. I detta fall skall det gå att avskilja uppgifterna i den egentliga bokföringen av anläggningstillgångar från uppgifterna om de förmögenhetsposter som har bokförts direkt såsom kostnad bland annat för avstämningen mot huvudbokföringen.

## **Genomförande av bokföring av anläggningstillgångar**

I bokföringen av anläggningstillgångar sker uppföljningen av förmögenheten primärt på tillgångsnivå. En tillgång kan bestå av flera delar som strukturellt och funktionellt anknnyter till varandra. Till exempel en datamaskin eller terminal och den separata bildskärmen till den kan utgöra en tillgång, såvida de har samma verkningstid.

I bokföringen av anläggningstillgångar kan en tillgång som bildar en stor funktionell helhet av typ en byggnad eller ett vägnät spjälkas upp på olika delar om verkningstiderna väsentligt avviker från varandra. Till exempel byggnadernas tekniska utrustning, såsom hissar samt maskiner för uppvärmning och luftkonditionering, skiljer sig i detta hänseende i allmänhet i så hög grad från de egentliga byggnaderna att det är all anledning att behandla dem såsom skilda tillgångar i bokföringen av anläggningstillgångar.

I bokföringen av anläggningstillgångar kan likadana maskiner och inventarier samt övrig lös nationalförmögenhet eller lösa anläggningstillgångar som har införskaffats såsom en helhet utgående från väsentlighetsprincipen även uppföljas såsom tillgångsgrupper. I en tillgångsgrupp får endast poster som i affärsbokföringen bokförs på ett och samma konto för nationalförmögenhet och anläggningstillgångar inkluderas. Till exempel kontorsinventarier som har införskaffats då kontoret inreddes för första gången utgör en sådan tillgångsgrupp.

Följande grunduppgifter om tillgången eller tillgångsgruppen skall antecknas i bokföringen av anläggningstillgångar:

- identifikationsuppgifter (varu- eller objektsnummer, namn och typ)
- anskaffningsutgift (exklusive mervärdesskatt)
- anskaffningstidpunkt (månad och år)
- konto i affärsbokföringen eller övrig identifikationsuppgift som används för att fastställa kontot för registrering av anskaffningsutgiften
- avskrivningsmetod som skall tillämpas eller uppgift om att anskaffningsutgiften inte avskrivs enligt plan
- avskrivningstiden, om den inte framgår av uppgifterna om avskrivningsmetod
- tidpunkt då avskrivningarna inleddes (månad och år)
- eventuellt restvärde, vars andel av anskaffningsutgiften inte avskrivs enligt plan

Såsom grunduppgifter i bokföringen av anläggningstillgångar kan man även registrera andra uppgifter om tillgången eller tillgångsgruppen, som till exempel tjänar skötseln och trygghandlet nationalförmögenheten och anläggningstillgångarna.

Uppgifter om vilken avskrivningsmetod och avskrivningstid som används kan inkluderas i bokföringen av anläggningstillgångar även genom att man anger till vilken förmögenhetsgrupp tillgången eller tillgångsgruppen enligt avskrivningsplanen hör.

Med tillgångens eller tillgångsgruppens restvärde avses dess sannolika överlåtelsepris i slutet av avskrivningsperioden. I allmänhet är restvärdet så lågt att det fastställs till noll. Om det dock av någon särskild anledning är sannolikt att tillgången eller tillgångsgruppens restvärde är väsentligt i förhållande till dess anskaffningsutgift, upptas restvärdet separat i bokföringen av anläggningstillgångar. Särskild anledning kan till exempel för bilars del vara att man följer en sådan anskaffningsprincip att de byts ut mot nya efter en viss tidsrymd, som är betydligt kortare än bilarnas maximala brukstid.

I bokföringen av anläggningstillgångar upptas såsom transaktioner för tillgången eller tillgångsgruppen:

- en ökning av anskaffningsutgiften under räkenskapsperioden (exklusive mervärdesskatt) och tidpunkten då denna registrerades (månad och år)
- avskrivningarna enligt plan under räkenskapsperioden
- en eventuell avskrivning som avviker från planen under räkenskapsperioden
- minskning av anskaffningsutgiften under räkenskapsperioden till följd av överlåtelse, slutlig urbruktagnig (t.ex. skrotning) eller förlust (t.ex. tillgången förstörs) och tidpunkten för registrering av denna (månad och år)
- minskningen i ackumulerade avskrivningar till följd av minskningen i anskaffningsutgiften

- en eventuell uppskrivning eller annullering av uppskrivning och tidpunkten för registrering av denna (månad och år)

En utgift för grundlig förbättring av tillgången eller tillgångsgruppen upptas som en ökning av anskaffningsutgiften förutom i de fall då det är ändamålsenligt att behandla förbättringen som en separat tillgång i bokföringen av anläggningstillgångar. Såsom utgifter för grundlig förbättring av anläggningstillgångar upptas sådana utgifter som väsentligt förbättrar tillgångens eller tillgångsgruppens produktionsförmåga, medan å andra sidan sådana utgifter som inte ökar dess produktionsförmåga eller som endast ökar denna i ringa grad bokförs direkt som kostnad såsom reparations- och underhållsutgifter. Förbättringen förlänger ofta tillgångens eller tillgångsgruppens verkningstid, men den kan även resultera i en ökning av tillgångens eller tillgångsgruppens produktionskapacitet medan den ursprungliga verkningstiden är oförändrad. Gränsdragningen mellan grundlig förbättring samt reparation och underhåll är inte alltid entydig. Ofta blir man tvungen att överväga den aktuella situationen utgående från de principer som har angetts här ovanför.

Om endast en del av de tillgångar som ingår i de tillgångar som behandlas som en tillgångsgrupp i bokföringen av anläggningstillgångar överläts, slutligt tas ur bruk eller går förlorade, blir man tvungen att uppskatta minskningen i anskaffningsutgiften och därmed minskningen av ackumulerade avskrivningarna utgående från de tillgängliga uppgifterna om tillgångarna i tillgångsgruppen (t.ex. antal tillgångar och återanskaffningspriser).

Ur bokföringen av anläggningstillgångar skall dessutom följande ackumulerade uppgifter om tillgången eller tillgångsgruppen ingå:

- anskaffningsutgiften i början och slutet av räkenskapsperioden
- ackumulerade avskrivningar i början och slutet av räkenskapsperioden
- en eventuell uppskrivning i början och slutet av räkenskapsperioden
- bokföringsvärdet i slutet av räkenskapsperioden

Tillgången eller tillgångsgruppen skall ingå i bokföringen av anläggningstillgångar under hela sin verkningstid även om hela anskaffningsutgiften redan genom avskrivningar skulle ha bokförts som kostnad. Däremot överförs inte uppgifterna om en tillgång eller tillgångsgrupp, som under räkenskapsperioden har överlåtits, slutligt tagits ur bruk eller förlorats, till bokföringen av anläggningstillgångar för följande år.

## Avskrivningsplaner

Räkenskapsverket och den statliga fonden utanför budgeten skall ha en skriftlig avskrivningsplan. I den ekonomistadga som föreskrivs i budgetförordningen 69 b § (7.4.2004/254) och som det ämbetsverk eller den inrättning som fungerar som räkenskapsverk fastställer skall det ingå bestämmelser om uppställning, uppdatering och godkännande av avskrivningsplanen. För att boksluten även för avskrivningarnas del skall vara uppgjorda på ett enhetligt sätt skall man följa avskrivningsplanerna för övriga räkenskapsverk som idkar liknande verksamhet vid uppställningen och uppdateringen av räkenskapsverkets avskrivningsplan.

Avskrivningsplanen skall grupperas på det sätt som krävs för uträkning av avskrivningarna så att verkningstiden (avskrivningsperioden) för den aktiverade national-

förmögenheten och de aktiverade anläggningstillgångarna samt de övriga aktiverade långfristiga utgifterna framgår av planen, liksom även den använda avskrivningsplanen. Den huvudsakliga avskrivningsmetoden är lineära avskrivningar. För malmfyndigheter och övrig jordämnesförmögenhet använder man dock en avskrivningsmetod enligt förbrukning. Om ett restvärde har fastställts för någon förmögenhetsgrupp skall även detta restvärde upptas i avskrivningsplanen.

I statens affärsbokföring används följande avskrivningstider för sådan nationalförmögenhet och sådana anläggningstillgångar som har aktiverats i balansräkningen samt övriga aktiverade långfristiga utgifter som avskrivs under sin verkningstid. Avvikelser från dessa avskrivningstider kan göras endast av vägande, särskilda skäl.

Kontogrupp	Förmögenhetsgrupp	Avskrivningstid
110	Etablerings- och organisationsutgifter	3-5 år
111	Forsknings- och utvecklingsutgifter	3-5 år
112	Immateriella rättigheter	3-17 år
113	Affärsvärde	3-5 år
114	Övriga utgifter med lång verkningstid	3-20 år
119	Förskottsbetalningar och pågående anskaffningar	ingen avskrivningstid
120	Jord- och vattenområden	ingen avskrivningstid, jordämnen enligt förbrukning
121	Byggnadsmarks- och vattenområden	ingen avskrivningstid, jordämnen enligt förbrukning
122	Industri- och kontorsbyggnader Bostadsbyggnader	20-40 år 30-50 år
123	Konstruktioner	10-20 år
124	Anläggningar	10-50 år
125-126	Maskiner och anordningar Transportmedel Adb-anordningar	5-15 år 4-7 år 3-5 år
127	Inventarier	5-10 år
128	Malmfyndigheter och övriga jordämnen Övriga materiella tillgångar	enligt förbrukning 5-20 år
129	Förskottsbetalningar och pågående anskaffningar	ingen avskrivningstid
13	Värdepapper ingående i anläggningstillgångarna och övriga långfristiga placeringar	ingen avskrivningstid

För sådan nationalförmögenhet som har aktiverats i balansräkningen uppgörs en avskrivningsplan endast i den utsträckning som nationalförmögenheten används såsom produktionsfaktor. Som avskrivningstid används en avskrivningstid som har föreskrivits för motsvarande anläggningstillgångar inom ramen för avskrivningstiderna här ovanför.

Om den avskrivningsperiod som har fastställts för nationalförmögenhet eller en anläggningstillgång eller den totala användningen av jordämnesförmögenhet senare visar sig vara väsentligt inkorrekt, skall tillgångens avskrivningsplan ändras på denna punkt. Ändringen av avskrivningsplanen gäller endast avskrivningar från och med den räkenskapsperiod då ändringen görs. Avskrivningar som har gjorts på tillgångens anskaffningsutgift under tidigare räkenskapsperioder justeras inte till följd av detta.

Om ett restvärde har fastställts för tillgången och sådan nationalförmögenhet eller anläggningstillgång används såsom produktionsfaktor efter den planliga avskrivningstiden, skall man på den anskaffningsutgift som motsvarar restvärdet göra upp en ny avskrivningsplan. Avskrivningar som har gjorts på tillgångens anskaffningsutgift under tidigare räkenskapsperioder justeras inte till följd av detta.

## Registrering av avskrivningar

Avskrivningarna registreras månatligen i affärsbokföringen. Avskrivningarna görs senast från den månad som följer på ibruktagandet av produktionsfaktorn. Inga avskrivningar görs på uppskrivningar.

Om man konstaterar att produktionsförmågan för nationalförmögenhet eller anläggningstillgångar har minskat väsentligt mera än väntat och detta medför att det inte under den resterande verkningstiden längre är sannolikt att man får motsvarande nytta för den enligt planen oavskrivna anskaffningsutgiften skall man göra en tilläggsavskrivning av engångsnatur. Man kan även nödgas göra en sådan avskrivning av engångsnatur på anskaffningsutgiften för sådan nationalförmögenhet eller sådana anläggningstillgångar, till exempel jordområden eller värdepapper, som enligt avskrivningsplanen inte skall avskrivas.

Vid försäljning av förmögenhet görs den sista avskrivningen för den sista användningsmånaden, varefter utgiftsresten bokförs mot kontot för realisationsvinst eller försäljningsförlust på förmögenhet. Då förmögenhet överläts gratis, slutligt tas ur bruk eller går förlorad avskrivs ett eventuellt restvärde i sin helhet.

## **Ikraftträdande och föreskrifter som hävs**

Denna föreskrift träder i kraft 1.1.2006. Med denna föreskrift upphävs Statskontorets föreskrift 2/03/98 per 4.6.1998 Uppställning av avskrivningsplaner och registrering av avskrivningar i affärsbokföringen och därefter gjorda ändringar till föreskriften.

Jaakko Heiskanen (09) 7725 415, Hannu Koponen (09) 7725 404 och Pirjo Rautio (09) 7725 407 på Statskontorets Förvaltningens styrning ger närmare information om frågor kring denna föreskrift.

Våra e-postadresser är av formen fornamn.efternamn@valtiokonttori.fi.

Generaldirektör

Jukka Wuolijoki

Divisionschef

Mikko Kangaspunta