

17.5.2010 1 (6)

## Utlåtande om justering av avskrivningsplanen

### 1 Begäran om utlåtande

X förvaltningsdomstol ber kommunsektionen ge ett utlåtande om de kommunalbesvär som anförts över § 5 *Justering av avskrivningsplanen* i A:s stadsstyrelses beslut.

Kommunsektionen ombeds särskilt ta ställning till om stadsstyrelsens beslut strider mot bokföringslagen.

Stadsstyrelsen har justerat avskrivningsplanen genom att tiden för linjära avskrivningar på byggnader och konstruktioner bland materiella tillgångar till vissa delar förlängts med 5 eller 10 år och genom att procenttalen för restvärdesavskrivningarna på konstruktioner och anordningar till vissa delar sänkts med 5 eller 10 procentenheter, vilket i praktiken innebär längre avskrivningstider. De ändrade avskrivningstiderna och procenttalen håller sig ändå inom de gränser som anges i exemplen i bilaga 1 i kommunsektionens allmänna anvisning om avskrivningar enligt plan. I stadsfullmäktiges beslut ges inga närmare motiveringar för justeringen av avskrivningsplanen.

Den som anförts besvär påstår att beslutet strider mot rättsprinciperna inom förvaltningen och mot kommunallagen och bokföringslagen, och att beslutet är avsett att tillämpas retroaktivt. Personen anser att stadsfullmäktige har överskridit sin prövningsrätt när förslaget till ny avskrivningsplan

godkänts och att fullmäktige använt sina befogenheter för andra ändamål än vad lagen medger. Personen anser att fullmäktiges beslut inte stått i rätt förhållande till det eftersträlvade målet, dvs. rätt dimensionering av avskrivningarna, utan att det verkliga syftet med beslutet har varit att förbättra resultatet som visat underskott. Enligt personen har de allmänna anvisningarna inte iakttagits i beredningen av beslutet och det strider mot god bokföringssed och ger en missvisande bild av stadens ekonomiska situation.

I sitt bemötande angående besvären till förvaltningsdomstolen hänvisar stadsstyrelsen till kommunsektionens allmänna anvisningar om avskrivningar enligt plan, enligt vilken en förbättring av inkomstförväntningarna eller förmågan att producera service kan utgöra en grund för att ändra avskrivningsplanen.

Revisorn framhåller i sitt utlåtande till stadsfullmäktige att avskrivningstiderna enligt kommunsektionens allmänna anvisning om avskrivningar enligt plan har följts i den justerade avskrivningsplanen, också om avskrivningstiderna förlängts för vissa grupper av tillgångar. Å andra sidan konstaterar revisorn att avskrivningarna enligt den nuvarande avskrivningsplanen är underdimensionerade i jämförelse med de egna anskaffningsutgifterna för investeringar som ska avskrivas. Om avskrivningsplanen ändras genom förlängning av avskrivningstiderna anser revisorn att det nyckeltal som anger om avskrivningarna räcker till kommer att försämrats.

## 2 Motiveringar till utlåtandet

2.1 Avgränsning av utlåtandet      Kommunsektionen begränsar sitt utlåtande till en laglighetsbedömning av avskrivningsplanen och ändringarna av den utgående från bokföringslagen och 68–70 § i

kommunallagen och de anvisningar och utlåtanden som kommunsektionen gett med stöd av dessa lagar.

Kommunallagen (365/1995)

Enligt 67 § kommunallagen (1336/1997) iakttas bokföringslagen i tillämpliga delar i kommunernas bokföring. Bokföringsnämndens kommunsektion ger anvisningar och utlåtanden om tillämpningen av bokföringslagen och 68–70 § i kommunallagen.

I 68 § i kommunallagen bestäms om kommunens bokslut. Enligt tredje momentet i paragrafen ska bokslutet ge riktiga och tillräckliga uppgifter om resultatet av kommunens verksamhet och om kommunens ekonomiska ställning. De tilläggsupplysningar som behövs för detta ska lämnas i noterna.

Enligt motiveringen till regeringens proposition (RP 8/2006) har man genom att införa denna bestämmelse i kommunallagen särskilt velat betona att räkenskapsperiodens resultat ska ge en riktig bild av den interna finansierings tillräcklighet. Motsvarande bestämmelse finns också i bokföringslagen. I motiveringen till regeringens proposition sades också att i fråga om innehållet i och framställningen av noterna ska Bokföringsnämndens kommunsektions allmänna anvisningar om noter iakttas. Kommunsektionen har gett närmare anvisningar om noter i sin allmänna anvisning om noter till bokslutet för kommuner och samkommuner (2009).

Bokföringslagen (1336/1997) och bokföringsförordningen (1339/1997)

Bokslutet ska ge riktiga och tillräckliga uppgifter om resultatet av den bokföringsskyldiges verksamhet och om dennes ekonomiska ställning. De tilläggsupplysningar som behövs för

detta ska lämnas i noterna (BokfL 3 kap. 2 §). Motsvarande bestämmelse finns i 68 § 3 mom. i kommunallagen.

Till de allmänna bokslutsprinciperna hör försiktighetsprincipen: när bokslutet och verksamhetsberättelsen upprättas ska försiktighet iakttas oberoende av räkenskapsperiodens resultat (BokfL 3 kap. 3 § 1 mom. 3 punkten). Denna försiktighet förutsätter bland annat att alla avskrivningar och nedskrivningar av aktiva tas upp i bokslutet och verksamhetsberättelsen (BokfL 3 kap. 3 § 2 mom. 2 punkten). Avvikelse från försiktighetsprincipen får göras endast av särskilda skäl, om inte avvikelsen baserar sig på lag eller andra bestämmelser som utfärdats med stöd av den. Noterna ska innehålla en redogörelse för grunderna för avvikelsen samt en beräkning av dess inverkan på räkenskapsperiodens resultat och den ekonomiska ställningen. (BokfL 3 kap. 3 § 3 mom.)

Enligt 5 kap. 5 § i bokföringslagen ska anskaffningsutgiften för materiella tillgångar som hör till bestående aktiva och enligt 5 kap. 5 a § ska anskaffningsutgiften för immateriella tillgångar aktiveras och tas upp under sin verkningstid som kostnad genom avskrivningar enligt plan. Bestående aktiva i balansräkningen är sådana poster som är avsedda att stadigvarande ge intäkter under flera räkenskapsperioder. De övriga posterna bland aktiva är rörliga. (BokfL 4 kap. 3 §) Utgångspunkten för avskrivningar på enskilda tillgångar bland bestående aktiva är att varje tillgång ska värderas för sig (BokfL 3 kap. 3 § 1 mom. 6 punkten) inom de nedre och övre gränser för avskrivningstiderna som anges i avskrivningsplanen för den grupp som tillgången hör till.

Enligt 2 kap. 3 § 1 mom. 3 punkten i bokföringsförordningen ska noterna till resultaträkningen innehålla en redogörelse för grunderna för avskrivningar enligt plan och ändringarna i dem.

Detta tillämpas också i noterna till kommunens bokslut (se not nr 12 i den allmänna anvisningen om noter nedan).

## 2.3 Kommunsektionens allmänna anvisningar och utlåtanden

### Allmän anvisning om upprättande av balansräkning för kommuner och samkommuner 2006

Kommunsektionen har kompletterat definitionen av bestående aktiva i 4 kap. 3 § i bokföringslagen 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.

### Allmän anvisning om upprättande av resultaträkning för kommuner och samkommuner 2006

Enligt kap. 8 i den allmänna anvisningen om upprättande av resultaträkning upptas avskrivningar och nedskrivningar som två poster: *Avskrivningar enligt plan* och *Nedskrivningar*. I kommunernas och samkommunernas bokslut kan nedskrivningar göras endast beträffande tillgångar som inte avskrivs enligt plan. På andra tillgångar görs avskrivningar enligt plan som omfattar också eventuella tilläggsavskrivningar samt, med beaktande av den väsentlighetsprincip som hör till de allmänna principerna i bokföringslagen (3 kap. 3 §), även mindre försäljningsvinster och försäljningsförluster som gäller immateriella och materiella tillgångar bland bestående aktiva.

I resultaträkningen upptas som avskrivningar alla planavskrivningar på anskaffningsutgiften för immateriella och materiella tillgångar som hör till bestående aktiva.

Tilläggsavskrivningar beträffande materiella eller immateriella tillgångar som omfattas av avskrivningar enligt plan, vilka görs för att inkomstförväntningarna för en tillgång eller dess förmåga producera service väsentligt minskat, upptas som avskrivningar enligt plan. Väsentliga tilläggsavskrivningar ska specificeras i noterna till bokslutet.

Allmän anvisning om avskrivningar enligt plan för kommuner och samkommuner (2008).

Kommunsektionen har gett närmare anvisningar om avskrivningar enligt plan och nedskrivningar i sin allmänna anvisning om avskrivningar enligt plan för kommuner och samkommuner (2008). Avsikten med anvisningen har varit att styra avskrivningarna enligt plan i kommunerna och samkommunerna och förenhetliga de avskrivningstider och avskrivningsmetoder som används i kommunerna. Enligt den allmänna anvisningen kan en enskild kommun avvika från anvisningarna om det finns befogad anledning. Väsentliga avvikelser ska beskrivas i noterna till bokslutet.

Enligt punkt 1.3 i den allmänna anvisningen innebär avskrivningar enligt plan att anskaffningsutgifterna för materiella och immateriella tillgångar bland bestående aktiva systematiskt bokförs som kostnader under sin ekonomiska verkningstid.

För att avskrivningar enligt plan ska kunna göras krävs en avskrivningsplan, en separat uppföljning av tillgångarna bland bestående aktiva och ett särskilt system för beräkning av avskrivningarna. I kommunerna godkänner fullmäktige grunderna för avskrivningarna enligt plan i förvaltningsstadgan eller genom ett särskilt beslut där avskrivningsplanen godkänns. I bilaga 1 till den allmänna anvisningen finns exempel på planenliga avskrivningstider och

avskrivningsmetoder. De avskrivningstider som i exemplen används för olika slag av tillgångar är riktgivande.

Kommunsektionen rekommenderar i den allmänna anvisningen att avskrivningstiderna görs så korta som möjligt, vilket innebär val av de kortaste tiderna i exemplen. Normalt väljs en avskrivningstid som är kortare än den tid under vilken tillgången används i serviceproduktionen. Också den avskrivningsmetod som används kan inverka på avskrivningstiden.

Enligt kapitel 3.2.1 om avskrivningstidens längd i kommunsektionens allmänna anvisning om avskrivningar enligt plan ska den ekonomiska livslängden för tillgångar som hör till bestående aktiva och även avskrivningstiden fastställas med beaktande av omständigheterna i den enskilda kommunen. Avskrivningstiden fastställs så att den motsvarar kommunens plan och förväntningar beträffande den ekonomiska livslängden. När man fastställer de ekonomiska livslängderna kan man dra nytta av erfarenheter av den ekonomiska livslängden för motsvarande tillgångar i motsvarande verksamhet. När den ekonomiska livslängden fastställs ska man iaktta försiktighetsprincipen, dvs. försiktighet oberoende av räkenskapsperiodens resultat.

Avskrivningsplanen kan ändras om inkomstförväntningarna beträffande en tillgång bland bestående aktiva eller dess förmåga att producera service förändras väsentligt.

En ändring i avskrivningsplanen gäller endast avskrivningarna enligt plan under den aktuella räkenskapsperioden och därpå följande räkenskapsperioder. Avskrivningar som gjorts under tidigare räkenskapsperioder korrigeras inte.

Avskrivningsplanen ska ändras om inkomstförväntningarna beträffande en tillgång bland bestående aktiva eller dess

förmåga att producera service försämras väsentligt. Det kan då bli nödvändigt att också göra en avskrivning av engångsnatur. Också en förbättring av inkomstförväntningarna eller förmågan att producera service kan kräva en ändring av avskrivningsplanen. Förbättringen i inkomstförväntningarna eller förmågan att producera service kan bero på att den ekonomiska livslängden för tillgången förutspås bli klart längre än vad man tidigare räknat med. Avskrivningsplanen ändras då så att den icke avskrivna anskaffningsutgiften enligt den gamla avskrivningsplanen periodiseras så att den blir avskriven under den nya användningstiden.

Ändringen i avskrivningsplanen ska kunna motiveras med ändringar i inkomstförväntningarna eller förmågan att producera service. Detta gäller särskilt när det är fråga om att förlänga avskrivningstiden eller sänka procenttalen. En allmän minskning av avskrivningsbeloppet i syfte att förbättra resultatet eller täcka underskott i balansräkningen kan inte komma i fråga.

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

*Allmän anvisning om noter till bokslutet för kommuner och samkommuner (2009)*

Enligt not nummer 13 i kommunsektionens allmänna anvisning om noter till bokslutet ska kommunen i sitt bokslut presentera noter som anger överensstämmelsen mellan genomsnittliga avskrivningar enligt plan och genomsnittliga investeringar som



ska avskrivas, om beloppen skiljer sig från varandra i avsevärd grad.

Syftet med noterna till bokslutet är att komplettera den bokslutsinformation som ges i form av kalkyler så att en riktig och tillräcklig bild ges av verksamhetens resultat och den ekonomiska ställningen. Not nummer 13 är avsedd att komplettera den bild som bokslutet ger av räkenskapsperiodens resultat och den ekonomiska ställningen när kommunens avskrivningsnivå ligger klart under den genomsnittliga nivån på de investeringar som ska avskrivas.

Som avsevärd skillnad kan anses en differens på 10 % eller mer. Noterna ska också innehålla redogörelser för avvikelsernas huvudsakliga orsaker samt eventuella behov av att justera avskrivningsplanen.

Enligt den allmänna anvisningen bestäms den genomsnittliga avskrivnings- och investeringsgraden utgående från medeltalet av de egna anskaffningsutgifterna för sådana investeringar under året före bokslutsåret, under bokslutsåret och enligt gällande ekonomiplan (inklusive affärsverken) för vilka avskrivningar görs. Med egna anskaffningsutgifter för investeringar avses skillnaden mellan utgiften för anskaffning av en investering och den finansieringsandel som beviljats för investeringen (investeringsunderstöd). Investeringar som ska avskrivas utgörs av anskaffningar av andra tillgångar bland bestående aktiva än mark- och vattenområden samt placeringar (RP 8/2006 rd.). Om de nämnda åren innefattar poster vilkas belopp är exceptionella, kan en sådan exceptionell faktor beaktas i kalkylen. Om perioden för en godkänd investeringsplan är längre än perioden för ekonomiplanen kan medeltalet beräknas utgående från flera år.

Enligt not nummer 12 i den allmänna anvisningen ska en redogörelse om grunderna för avskrivningar enligt plan och ändringar i dem ges i enlighet med 2 kap. 3 § 1 mom. 3 punkten i bokföringsförordningen. Som redogörelse ges uppgifter om planavskrivningarnas beräkningsgrund (avskrivningsmetod, avskrivningstid) och ändringar i dem samt orsakerna till ändringar i avskrivningsplanen. Alternativt kan uppgifterna också ges i noterna i samband med de värderingsprinciper och värderingsmetoder samt periodiseringsprinciper och periodiseringsmetoder som har följts vid upprättandet av bokslutet (not 1)

#### Kommunsektionens utlåtande 73/2005

I utlåtandet ombads kommunsektionen ta ställning till huruvida man i kommuner som hamnat i ekonomiskt trångmål utan egen skuld kan avvika från avskrivningar enligt plan så att kommunen helt eller delvis låter bli att bokföra avskrivningar under några år i syfte att förhindra ackumulerande underskott. Den sökande anförde ekonomiskt trångmål som motivering.

I sitt utlåtande ansåg kommunsektionen att lagstiftningen och kommunsektionens anvisningar inte ger några möjligheter att utgående från motiveringarna i begäran om utlåtande helt eller delvis underlåta att göra avskrivningar enligt plan under några år. Sådana avvikelser är inte förenliga med god kommunal bokföringssed.

I sitt ställningstagande påpekade kommunsektionen att avsikten med avskrivningar enligt plan är att periodisera anskaffningsutgiften för en aktiverad produktionsfaktor under dess verkningstid, vanligen den ekonomiska användningstiden, som kostnad genom årliga avskrivningar, med iakttagande av utgift mot inkomst-principen eller principen om utgift mot

nyttjande av produktionsfaktorer. Inom den kommunala ekonomin bör avskrivningarnas belopp på lång sikt svara mot den genomsnittliga årliga nivån på ersättande investeringar. Kommunsektionen konstaterade också att det faktum att man låter bli att bokföra avskrivningar inte förbättrar kommunens ekonomi. De ekonomiska problemen skjuts bara upp till en senare tidpunkt.

### 3 Kommunsektionens utlåtande

Stadens ändrade avskrivningstider och procenttal håller sig inom de gränser som anges i bilaga 1 i kommunsektionens allmänna anvisning om avskrivningar enligt plan (2008).

Den rätta nivån på avskrivningarna måste ändå bedömas också utgående från hur de påverkar kommunernas verksamhetsresultat och ekonomiska ställning med tanke på bokföringslagens och kommunallagens krav på en riktig och tillräcklig bild. Det innebär att om den genomsnittliga avskrivningsnivån avviker väsentligt från investeringsnivån för tillgångar bland bestående aktiva som ska avskrivas, ska kommunen i noterna till bokslutet redogöra för hur stor avvikelsen är och hur avskrivningsplanen ska justeras så att den genomsnittliga avskrivningsnivån bättre motsvarar investeringsnivån.

Enligt bokslutsuppgifterna 2009 blir den genomsnittliga avskrivningsnivån för A stad betydligt lägre än den genomsnittliga investeringsnivån. Därför anser kommunsektionen att en sänkning av avskrivningsbeloppet genom en allmän förlängning av avskrivningstiderna eller sänkning av procenttalen inte förbättrar den bild som bokslutskalkylerna ger av stadens verksamhetsresultat och ekonomiska ställning.

Ändringar i avskrivningsplanen ska basera sig på förändringar i inkomstförväntningarna för en tillgång eller dess förmåga att producera service. Detta gäller särskilt när det är fråga om att förlänga avskrivningstiden eller sänka procenttalen. En allmän minskning av avskrivningsbeloppet i syfte att förbättra resultatet eller täcka underskott i balansräkningen kan inte anses vara förenligt med god bokföringssed.

Enligt Kommunsektionens allmänna anvisning om avskrivningar enligt plan kan en ändring i avskrivningsplanen gälla endast planavskrivningar under den aktuella räkenskapsperioden och därpå följande räkenskapsperioder.