



KYRKOSTYRELSENS CIRKULÄR

Nr 10/2005
18.2.2005

- Innehåll:
1. Uträkning av planenliga avskrivningar och delbokföring av bestående aktiva
 2. Ändringar i upphandlingslagen 1.2.2005

1. UTRÄKNING AV PLANENLIGA AVSKRIVNINGAR OCH DELBOKFÖRING AV BESTÅENDE AKTIVA

Kyrkostyrelsen har tidigare i samband med cirkulär 12/1998 anvisning nr 1 gett anvisningar om hur avskrivningsplanen och bokföringen av anläggningstillgångar skall göras. Eftersom bokföringslagen har ändrats och bokföringsnämnden har gett nya rekommendationer i fråga om ovannämnda sakhelheter, sänder kyrkostyrelsen som vidstående bilaga nya anvisningar om grunderna för uträkning av planenliga avskrivningar samt delbokföringen av bestående aktiva.

Lagen om ändring av bokföringslagen (30.12.2004/1304) känner inte längre till ordet "anläggningstillgångar". Från och med början av 2005 används för i balansräkningen aktiverade poster benämningen "bestående aktiva".

I de bifogade anvisningarna anges bl.a.

- anskaffningsutgiften och restvärdet för de bestående aktiva
- hur en anskaffningsutgift som täckts med bidrag eller någon annan finansieringsandel tas upp
- hur en grundförbättringsutgift tas upp
- hur avskrivningstidens längd fastställs
- ändring av avskrivningsplanen med exempel
- revidering av avskrivningsmetoderna och -tiderna vid en sammanslagning av församlingar
- åtgärder som hänför sig till försäljningen av en materiell tillgång som hör till de bestående aktiva
- bokslutsåtgärderna gällande bestående aktiva
- att som metod för avskrivningar av byggnader rekommenderas metoden med linjära avskrivningar
- att kyrkofullmäktige alltid skall godkänna avskrivningsplanen och därtill anslutna ändringar
- att som ny under aktiveringsgräns rekommenderas t.ex. 5 000 euro och som "påminnelseeuro" 100 euro.

De nya anvisningarna om planenliga avskrivningar och delbokföring av bestående aktiva gäller från och med 1.1.2005, dvs. avskrivningarna uträknas enligt den bifogade anvisningen från och med redovisningsperioden 2005. Under året kommer Kirkkopalvelut och Efeko Ab att ordna kurser om hur de bifogade anvisningarna skall tillämpas. Ekonomiplaneraren och ekonomiplaneringschefen vid kyrkostyrelsen kan anlitas bl.a. i fråga om kurser för prosterierna.

2. ÄNDRINGAR I UPPHANDLINGSLAGEN 1.2.2005

Lagen om ändring av lagen om offentlig upphandling, dvs. upphandlingslagen, (21/2005) trädde i kraft 1.2.2005. I lagen infördes en ny paragraf 7a:

”En upphandlingsenhet skall fatta ett **skriftligt beslut** om de avgöranden som påverkar kandidaternas eller anbudsgivarnas ställning samt om anbudsförfarandets utgång. Till **beslutet som skall motiveras skall dessutom fogas en... anvisning om hur ärendet kan anhängiggöras i marknadsdomstolen (anvisning om ansökan)**. Beslutet jämte anvisningen om ansökan skall **skriftligt delges de parter som saker gäller**.

Efter att ett upphandlingsbeslut har fattats **skall upphandlingsenheten ingå ett skriftligt avtal om upphandlingen. Upphandlingsavtal får ingås och beslut verkställas tidigast 21 dagar efter det att kandidaterna eller anbudsgivarna har fått eller anses ha fått del av beslutet och anvisningen om ansökan.**

Avvikelse från tidsfristen enligt 2 mom. kan göras, om ingående av avtal är absolut nödvändigt av skäl som är tvingande på grund av allmänt intresse eller av någon annan oförutsebar orsak som inte beror på upphandlingsenheten. Upphandlingsenheten skall i sitt beslut ange grunderna för avvikelserna.”

Något upphandlingsbeslut får alltså inte verkställas eller något upphandlingsavtal ingås innan det har gått sju dagar från det att tidsfristen för ansökan till marknadsdomstolen har löpt ut. Detta innebär att ett upphandlingsbeslut kan verkställas **tidigast 21 dagar från det** att anbudsgivaren eller säljarkandidaten har fått eller anses ha fått del av beslutet och anvisningen om ändringssökande. Tiden för besvär hos marknadsdomstolen är 14 dagar, och därefter skall församlingen ännu vänta 7 dagar innan beslutet kan verkställas. Avsikten med denna väntetid är att den part som är missnöjd med beslutet skall kunna påverka ett eventuellt felaktigt beslut genom besvär.

Även efter 1.2.2005 har en församling rätt att göra en upphandling direkt efter beslutet, om upphandlingsavtalet är **ovillkorligt nödvändigt** av tvingande skäl med avseende på det allmänna intresset eller en sådan oförutsedd orsak som inte beror på församlingen. Ett dylikt snabbt verkställande av ett upphandlingsbeslut kan vara möjligt, om den särskilda brådskan beror på faktorer utanför församlingen och som församlingen rimligtvis inte kunnat förutse. I sitt beslut skall församlingen motivera avvikelserna från en dylik tidtabell. Upphandlingsbeslut där karenstiden på 21 dagar inte skulle följas är sällsynta.

På grund av ändringen av upphandlingslagen skall en församling ingå ett skriftligt avtal om ett upphandlingsbeslut. Avtalsdokumentet skall utöver uppgifterna om avtalsparterna och -objektet omfatta en kort hänvisning till de dokument som uppkommit i samband med anbudstävlan och den därtill anslutna beslutsproceduren. I avtalsdokumentet får inte medtas sådana skyldigheter som inte funnits med redan i anbudsbegäran. I övrigt kan avtalen utformas fritt.

Ändringen av upphandlingslagen utgör en del av den kommande totalreformen av upphandlingslagen (23.12.1992/1505). Avsikten med totalreformen är att de nya upphandlingsdirektiven skall träda i kraft senast 31.1.2006. Den ändring i lagen som infördes i början av februari 2005 har gjorts efter krav från Europakommissionen, eftersom Finland inte har infört direktiven om offentlig upphandling på det sätt som EG-domstolen hade förutsett. Principerna i denna nu genomförda delreform kommer att ingå i den kommande helhetsreformen.

Lagen om offentlig upphandling återfinns bl.a. på adressen www.finlex.fi efter beslutet från 21.1.2005.

KYRKOSTYRELSEN

Risto Voipio

Maija-Liisa Hietakangas

**AVSKRIVNINGAR ENLIGT PLAN OCH DELBOKFÖRING AV
BESTÅENDE AKTIVA I FÖRSAMLINGAR OCH KYRKLIGA
SAMFÄLLIGHETER**

INNEHÅLL

1.	Inledning	3
2.	Avskrivningsplan	3
2.1.	Basen för avskrivningarna	4
2.1.1.	Anskaffningsutgift och restvärde för bestående aktiva	4
2.1.2.	Anskaffningsutgift som täckts med bidrag eller annan finansieringsandel	4
2.1.3.	Anskaffningsutgift som täckts med investeringsreserv eller -fond	5
2.1.4.	Hantering av grundförbättringsutgift	5
2.1.5.	Anskaffningsutgift för en tillgång som tillverkats för eget bruk	5
2.2.	Avskrivningstidens längd	6
2.3.	Att påbörja och avsluta avskrivningar	7
2.4.	Avskrivningsmetod	7
2.5.	Gruppering av avskrivningsobjekten	8
3.	Ändring av avskrivningsplanen	8
3.1.	Förändrade inkomstförväntningar	9
3.2.	Sammanlagning av församlingar	9
4.	Avskrivningar över eller under plan	10
5.	Försäljning av tillgång som hör till bestående aktiva	10
6.	Delbokföring av bestående aktiva	11
6.1.	Delbokföring av tillgångar som skall bokföras som kostnader genom avskrivningar ..	11
6.2.	Förteckning över tillgångar som bokförs som årskostnader	12
7.	Bokslutsuppgifter som gäller avskrivningar och bestående aktiva	12
7.1.	Resultaträkning	12
7.2.	Balansräkning	13
7.3.	Noter till bokslutet	13
7.4.	Balansspecifikationer	15

BILAGOR

BILAGA 1	Exempel på avskrivningstider enligt plan fr.o.m. 1.1.2005	16
BILAGA 2	Exempel på fastställande av anskaffningsutgift för bestående aktiva	17
BILAGA 3	Exempel på olika avskrivningsmetoder	18
BILAGA 4	Exempel på ändring i avskrivningsplan	19
BILAGA 5	Exempel på upplösning av investeringsreserv till avskrivningsdifferens samt bokföringar	20

1. Inledning

Bestående aktiva är sådana poster som är avsedda att stadigvarande ge intäkter under flera räkenskapsperioder (BokfL 4:3). Anskaffningsutgiften för anläggningstillgångar och andra materiella tillgångar som hör till bestående aktiva skall aktiveras och tas upp under sin verkningstid som kostnad genom avskrivningar enligt plan (BokfL 5:5,1). Till församlingens bestående aktiva hör tillgångar som används i serviceproduktionen under fler än en räkenskapsperiod, oberoende av för vilket syfte tillgångarna skall ge intäkter, med iakttagande av väsentlighetsprincipen. De benämningar som använts i denna anvisning, bl.a. när det gäller bestående aktiva, följer uppdateringen av bokföringslagen (30.12.2004/1304).

Syftet med denna anvisning är att uppdatera de anvisningar som gavs i kyrkostyrelsens cirkulär nr 12/1998 om bokföring av anläggningstillgångar samt uträkning av avskrivningar. Målet är att anskaffningsutgifterna för bestående aktiva skall bokföras korrekt genom avskrivningar som kostnader under sin verkningstid, att balansräkningen skall ge korrekta uppgifter om oavskrivna anskaffningsutgifter för församlingens bestående aktiva, och att delbokföringen av bestående aktiva skall innehålla nödvändiga uppgifter om tillgångar som ingår i församlingens bestående aktiva.

Enligt 22 § i församlingarnas modell till ekonomistadga skall en förteckning föras över församlingens fasta och lösa egendom enligt kyrkorådets/kyrkorådets ekonomiska sektionens anvisningar. Kyrkofullmäktige godkänner grunderna för de planenliga avskrivningarna och fattar beslut om en aktiveringsgräns för bestående aktiva i balansräkningen. Med planenliga avskrivningar avses avskrivningar som församlingen gör på bestående aktiva enligt en i förväg fastställd plan oberoende av resultatet för räkenskapsperioden. De planenliga avskrivningarna förutsätter ett separat uträkningssystem för avskrivningar samt en delbokföring av tillgångar som hör till bestående aktiva. Kyrkorådet/kyrkorådets ekonomiska sektion ger anvisningar om hur man tar lösöre ur bruk.

Församlingens storlek, en ökning eller en minskning i antalet medlemmar samt nyligen gjorda investeringar och kommande investeringsbehov inverkar på hur församlingen fastställer en tillräckligt hög men rimlig avskrivningsnivå.

Församlingarna och de kyrkliga samfälligheterna skall tillämpa denna uppdaterade anvisning på den räkenskapsperiod som började 1.1.2005 och senare räkenskapsperioder. I anvisningen avses med församling även en kyrklig samfällighet.

2. Avskrivningsplan

Med avskrivningar enligt plan avses avskrivningar som församlingen gör på bestående aktiva enligt en i förväg fastställd plan oberoende av resultatet för räkenskapsperioden. Avskrivningsgrunderna är den anskaffningsutgift som bokförs genom avskrivning som kostnad, avskrivningstiden och avskrivningsmetoden.

Enligt anvisningarna i cirkulär nr 12/1998 skall kyrkofullmäktige godkänna grunderna för avskrivningsplanen. Dessutom fattar kyrkofullmäktige beslut om en nedre gräns i euro för vilka projekt som skall bokföras som investeringsutgifter och aktiveras i balansräkningen. I kyrkostyrelsens cirkulär nr 12/1998 rekommenderas en aktiveringsgräns på 3 364 euro, men i stora församlingar är gränsen ofta högre. Som ny nedre gräns för aktivering föreslås t.ex. 5 000 euro.

Vid sammanställandet av avskrivningsplanen är det ändamålsenligt att, med beaktande av väsentlighetsprincipen, fästa särskild uppmärksamhet vid fastställandet av rätt avskrivningstid- och metod för de i euro mätt största tillgångarna och grupperna av tillgångar.

2.1. Basen för avskrivningarna

Med värdegrunden för avskrivningarna avses det belopp i euro som bokförs genom avskrivningar som kostnad. Värdegrunden är i sista hand anskaffningsutgiften för en tillgång bland bestående aktiva med avdrag för tillgångens restvärde.

Vid värderingen av församlingens bestående aktiva i den ingående balansräkningen för år 1999 var huvudregeln att det anskaffningsprisrelaterade restvärdet för bestående aktiva som köpts före år 1999 utreds med hjälp av en retroaktiv avskrivningskalkyl. Församlingen skall säkerställa att ingångsvärderingen av de bestående aktiva har gjorts enligt anvisningarna från 1998. Om väsentliga fel har uppkommit skall dessa rättas till.

2.1.1. Anskaffningsutgift och restvärde för bestående aktiva

Med anskaffningsutgift avses de rörliga utgifterna för anskaffning och tillverkning av en tillgång (BokfL 4:5,1). Om beloppet av de fasta utgifter som sammanhänger med anskaffningen och tillverkningen av en tillgång är väsentligt jämfört med de rörliga utgifterna, får också deras andel räknas in i anskaffningsutgiften (BokfL 4:5,2). I en aktiverad anskaffningsutgift inräknade utgifter som föranletts av anskaffning och tillverkning skall kunna klarläggas med hjälp av kostnadsberäkning eller kostnads-kalkyler (BokfL 5:5,2). Om församlingen har tagit lån för att finansiera tillverkningen av en tillgång, kan ränteutgifterna för lånet under tillverkningstiden räknas med i anskaffningsutgiften med iakttagande av väsentlighetsprincipen. Om den mervärdesskatt som ingår i anskaffningsutgiften för bestående aktiva inte får avdras vid uträkningen av den skatt som skall redovisas till staten, skall även omsättningsskattens andel av anskaffningspriset räknas med i anskaffningsutgiften.

Med restvärde avses tillgångens sannolika överlåtelsepris när livslängden går ut. Som restvärde fastställs oftast 0 euro, eller vid behov "minneseuro" för att säkerställa att balansspecifikationerna gällande de bestående aktiva är riktiga. "Minneseuro" kan vara t.ex. 100 euro. I praktiken tas restvärdet annars i beaktande bara i mycket välgrundade situationer. Till exempel fordon kan utgöra ett sådant undantag.

2.1.2. Anskaffningsutgift som täckts med bidrag eller annan finansieringsandel

Anskaffningsutgiftens belopp efter avdrag för bidrag eller annan finansieringsandel är värdegrunden för avskrivningskalkyleringen. Exempelvis kyrkans centralfonds bygg- eller utvecklingsbidrag samt EU-finansiering för en investeringsutgift bokförs som avdrag på den aktuella anskaffningsutgiften.

Erhållna byggnadsbidrag bokförs på kreditsidan av Halvfärdiga arbeten, högst till beloppet av utgifterna. Bidrag som influtit innan utgifterna realiserades bokförs bland resultatregleringarna. Uppgifter om registreringarna redovisas i noterna till bokslutet.

2.1.3. Anskaffningsutgift som täckts med investeringsreserv eller -fond

Även om anskaffningsutgiften för bestående aktiva täcks helt eller delvis med en investeringsreserv eller -fond, utgör hela anskaffningsutgiften ändå värdegrunden för de planenliga avskrivningarna. Om en investeringsreserv eller -fond används för att täcka anskaffningsutgiften innebär detta i allmänhet en ökning av avskrivningsdifferensen som tas upp bland aktiva i balansräkningen. Den ackumulerade avskrivningsdifferensen i balansräkningen minskas utifrån de kommande räkenskapsperiodernas planenliga avskrivningar i samma proportion som anskaffningsutgiften har täckts med investeringsreserven eller -fonden. Motkonto för minskningen av en ackumulerad avskrivningsdifferens i balansräkningen är minskningen av avskrivningsdifferensen i resultaträkningen (se Kyrkostyrelsens cirkulär 17/5.6.2003, Upprättande av bokslut).

2.1.4. Hantering av grundförbättringsutgift

Grundförbättringsutgiften för en tillgång som aktiverats bland de bestående aktiva kan läggas till tillgångens oavskrivna anskaffningsutgift eller bokföras som ett eget avskrivningsobjekt i den aktuella gruppen av tillgångar. För separat aktiverade grundförbättringsutgifter fastställs en egen avskrivningsplan.

Grundförbättringsutgiftens verkningstid kan vara samma som den återstående ekonomiska livslängden för den grundförbättrade tillgången. Särskilt i sådana fall kan grundförbättringsutgiften läggas till tillgångens oavskrivna anskaffningsutgift och avskrivas under den återstående ekonomiska livslängden. Om grundförbättringsutgiften väsentligt höjer inkomstförväntningarna i anknytning till tillgången eller förlänger tillgångens återstående ekonomiska livslängd, kan avskrivningsplanen ändras i motsvarande mån.

Om man blir tvungen att göra om grundförbättringen t.ex. med 10 års mellanrum, kan grundförbättringsutgiften bokföras som ett eget avskrivningsobjekt, varvid även en egen avskrivningsplan skall sammanställas för utgiften.

På en anskaffningsutgift för aktier som berättigar till besittning av en lägenhet görs inga planenliga avskrivningar, men en grundförbättringsutgift för en aktielägenhet bokförs bland immateriella tillgångar under bestående aktiva (i balansräkningen) och avskrivas enligt plan under den uppskattade verkningstiden.

2.1.5. Anskaffningsutgift för en tillgång som tillverkats för eget bruk

När en församling tillverkar en tillgång som hör till bestående aktiva (t.ex. en byggnad eller en fast konstruktion) för eget bruk, är utgångspunkten att de rörliga utgifter som föranletts av tillverkningen bokförs som anskaffningsutgift.

Anskaffningsutgifterna för det material och de tillbehör som använts vid tillverkningen, utgifterna för installationer och entreprenader samt utgifterna vid köp av experttjänster och andra tjänster bokförs som anskaffningsutgift för den tillgång som tillverkats för eget bruk så, att de rabatter och krediteringar som erhållits på inköspriserna samt den avdragsgilla mervärdesskatten minskar beloppet av de utgifter som räknas med i anskaffningsutgiften.

I anskaffningsutgiften för en tillgång som tillverkats för eget bruk kan man inkludera löner till personer som är i församlingens tjänst jämte lönebikostnader, om dessa personers arbetsinsatser har gällt tillverkningen och mängden använd arbetstid har allokerats till den aktuella tillgången i arbetstidsbokföringen, samt om dessa personalutgifters andel är

väsentlig i jämförelse med den övriga anskaffningsutgiften. Som grund för arbetstidens anskaffningspris kan man använda de aktuella personernas genomsnittliga månads- eller timlöner, på vilka tillkommer genomsnittliga lönebikostnader. Anskaffningspriset för arbetet skall även inkludera en genomsnittlig andel av sociala löner, t.ex. semesterlönen.

2.2. Avskrivningstidens längd

Anskaffningsutgifterna för tillgångar som hör till bestående aktiva skall avskrivas under sin verkningstid. Med verkningstiden avses den ekonomiska livslängden för tillgången. Den ekonomiska livslängden är i allmänhet kortare än den tekniska livslängden. Anskaffningsutgiften för en tillgång skall periodiseras som kostnader genom avskrivningar längs den ekonomiska livslängden. När den ekonomiska livslängden går ut skall anskaffningsutgiften vara avskriven till fullo.

Hur livslängden för tillgångar som hör till bestående aktiva och samtidigt avskrivningstiden för dessa fastställs beror på de individuella omständigheterna i församlingen. Den ekonomiska livslängden fastställs utifrån den erfarenhet man har av motsvarande tillgångar i motsvarande bruk. I planeringen av avskrivningstiden värderar man tillgångens ekonomiska livslängd eller användningens omfattning och eventuella behov av grundläggande reoveringar. Den ekonomiska livslängden skall fastställas med iakttagande av försiktighetsprincipen.

Avskrivningstidens längd kan avsevärt påverka storleken på räkenskapsperiodens och därigenom på räkenskapsperiodens resultat samt på beloppet av den oavskrivna anskaffningsutgift som aktiveras i balansräkningen. En lång avskrivningstid medför ett större överskott för räkenskapsperioden och oavskriven anskaffningsutgift än en kort avskrivningstid. Men å andra sidan skall församlingen inte genom onödigt långa avskrivningstider senarelägga ekonomiska belastningar i form av avskrivningar för täckning under kommande år eller årtionden. Osäkerhet huruvida församlingens inkomtsfinansiering kommer att hållas stark och stora investeringsbehov inom den närmaste framtiden talar för relativt korta livslängder. Resultaträkningen ger inte alltid rätt bild av hur räkenskapsperiodens resultat har uppkommit, om avskrivningarna under en längre period är betydligt mindre än ersättningsinvesteringarna.

Om man räknar med att inkomsten från de tillgångar som bokförts bland bestående aktiva eller någon annan nytta dessa tillgångar ger i serviceproduktionen kommer att minska avsevärt mot slutet av den ekonomiska livslängden, skall detta beaktas i avskrivningsplanen. När man tillämpar den lineära avskrivningsmetoden är detta möjligt genom att man som grund för de planliga avskrivningarna använder en avskrivningstid som är i viss mån kortare än den beräknade ekonomiska livslängden för tillgångarna. Framför allt om man tillämpar den lineära avskrivningsmetoden kan avskrivningstiden också av andra särskilda skäl vara kortare än tillgångarnas ekonomiska livslängd.

Också övriga utgifter med lång verkningstid, till exempel grundreparationsutgifter som gäller aktie- och hyreslägenheter, skall avskrivas under sin verkningstid. På grund av de speciella värderingssvårigheterna i anknytning till verkningstiden bör avskrivningstiden för andra långfristiga utgifter som hör till immateriella tillgångar i allmänhet fastställas till högst fem år.

Bilaga 1 innehåller exempel på avskrivningstider enligt plan.

2.3. Att påbörja och avsluta avskrivningar

Avskrivningarna på anskaffningsutgiften påbörjas då tillgången har tagits i bruk i församlingens verksamhet. I allmänhet är den här tidpunkten den samma som tidpunkten för anskaffningen. Till avskrivningstiden räknas till exempel inte en normal provkörningstid för maskiner som hör till bestående aktiva. En exceptionellt lång provdrift berättigar dock inte till senareläggning av avskrivningarna.

Om det handlar om en tillgång med relativt hög anskaffningsutgift, skall avskrivningen göras från början av den månad i räkenskapsperioden när församlingen börjar använda tillgången. När det gäller att börja göra avskrivningar får man alltid beakta väsentlighetsprincipen. Det är möjligt att tillämpa en förenklad metod där räkenskapsperiodens hela normala avskrivning görs som en planenlig avskrivning för den räkenskapsperiod tillgången tas i bruk, förutsatt att detta inte väsentligt förvränger totalbeloppet av räkenskapsperiodens planenliga avskrivningar.

Om en med avseende på anskaffningsutgiften relativt värdefull, oavskriven tillgång säljs eller överlåts på annat sätt, skall avskrivning enligt plan göras för den aktuella räkenskapsperioden fram till slutet av försäljningsmånaden/transaktionsmånaden.

2.4. Avskrivningsmetod

Med planenliga avskrivningar följer man med hur förmågan att generera inkomster eller producera tjänster hos en tillgång som hör till bestående aktiva minskar. Minskningen beror antingen på att tiden går eller på hur mycket tillgången används, eller på båda dessa faktorer. Avskrivningarna enligt plan får däremot inte minskas eller ökas beroende på räkenskapsperiodens resultat. Avskrivningarna skall göras enligt planen oberoende av resultatet för räkenskapsperioden.

När det gäller avskrivningar enligt plan är de vanligaste avskrivningsmetoderna följande: lineär avskrivningsmetod, restvärdesavskrivning och avskrivning på basis av användning.

I den lineära avskrivningsmetoden uträknas avskrivningen så att man fördelar anskaffningsutgiften på den beräknade ekonomiska livslängden. Vid fastställandet av avskrivningstiden skall man fästa särskild uppmärksamhet vid att avskrivningstiden skall vara tillräckligt kort för att metoden inte skall leda till en för låg avskrivningsnivå. Metoden är enkel och med hjälp av denna är det lätt att räkna ut avskrivningen.

Vid utgiftsrestavskrivningar uträknas avskrivningen utifrån den oavskrivna delen av anskaffningsutgiften enligt samma avskrivningsprocent. Om församlingen har valt utgiftsrestavskrivning som avskrivningsmetod, finns det fortfarande oavskriven anskaffningsutgift kvar i bokföringen när den ekonomiska livslängden går ut. Denna rest avskrivs som en engångsavskrivning efter att den fastställda ekonomiska livslängden gått ut, förutsatt att det inte finns några andra hinder för detta.

Främst i fråga om naturtillgångar (t.ex. grustag) görs avskrivningarna på basis av användningen som s.k. substansavskrivningar. Med detta avses att anskaffningsutgiften för tillgången avskrivs vartefter material lösgörs från naturen, till exempel säljs. Avskrivningarna kan uträknas efter användningen också när det gäller t.ex. maskiner och bilar. Då är maskintimmarna och kilometerställningarna grund för uträkningen.

På markområden och byte av markbeståndsdelar görs inga avskrivningar eftersom det inte går att fastställa en ekonomisk livslängd för dessa.

2.5. Gruppering av avskrivningsobjekten

De planenliga avskrivningarna uträknas per tillgång för de tillgångar som är betydande med avseende på anskaffningsutgiften. Avskrivningsplanen kan sammanställas för tillgångar med lägre anskaffningsutgift så att de tillgångar som hör till bestående aktiva fördelas med iakttagande av väsentlighetsprincipen och på basis av avskrivningsmetod i grupper. Då fastställs grunderna för de planenliga avskrivningarna per grupp av tillgångar.

Vid grupperingen av avskrivningsobjekten följs grupperingen av bestående aktiva i församlingarnas balansräkningsmodell:

Immateriella tillgångar

- Immateriella rättigheter
- Övriga utgifter med lång verkningstid
- Förskottsbetalningar

Materiella tillgångar

- Mark- och vattenområden
- Begravningsplatser
- Byggnader
- Fasta konstruktioner och anordningar
- Maskiner och inventarier
- Övriga materiella tillgångar
- Förskottsbetalningar och pågående nyanläggningar

Placeringar

- Aktier och andelar
- Övriga fordringar

Grundläggningsutgifter och forskningsutgifter skall bokföras som kostnader för räkenskapsperioden (BokfL 30.12.2004/1304, 5:7-8). Församlingarna har i allmänhet inga aktiverbara utvecklingsutgifter.

På aktiverade anskaffningsutgifter för aktier och andelar bland bestående aktiva görs inga avskrivningar enligt plan. Om den förväntade inkomsten till exempel från aktier som hör till bestående aktiva varaktigt är mindre än den bokförda anskaffningsutgiften, och om denna skillnad enligt god bokföringssed kan betraktas som väsentlig, skall anskaffningsutgiften för aktierna kostnadsföras som en nedskrivning till den del som gäller skillnaden mot den sannolika inkomsten (BokfL 5:13).

3. Ändring av avskrivningsplanen

Eftersom upprättandet av avskrivningsplanen förutsätter att man kan förutse framtiden, kan det hända att man blir tvungen att göra ändringar i avskrivningsplanen om planen konstateras felaktig, till exempel för optimistiskt eller pessimistiskt upprättad. När församlingarna år 1999 övergick till att följa tillämpliga delar av bokföringslagen, förekom det att avskrivningstiderna och -metoderna inte fastställdes tillräckligt exakt. Därför kan det

finnas anledning att församlingen kontrollerar de beslut som gjordes angående planenliga avskrivningar.

Om en ändring i avskrivningsplanen inverkar väsentligt på rörelseresultatet i församlingens bokslut eller på den bild som ges av församlingens ekonomiska ställning, skall ändringen meddelas i noterna till bokslutet. Då skall noterna innehålla följande uppgifter:

- motiveringen till ändringen av avskrivningsplanen
- innehållet i ändringen samt ändring i avskrivningstiden och/eller -metoden
- avskrivningar av engångskaraktär som eventuellt orsakats av ändringen i avskrivningsplanen.

Kyrkofullmäktige skall alltid godkänna en ändring av avskrivningsplanen.

3.1. Förändrade inkomstförväntningar

Om det sker väsentliga förändringar i förmågan att producera tjänster hos en tillgång som hör till bestående aktiva eller i inkomstförväntningarna på denna, kan församlingen bli tvungen att ändra avskrivningsplanen. Avskrivningar och ackumulerad avskrivningsdifferens från tidigare räkenskapsperioder kan dock inte rättas till. En ändring i avskrivningsplanen gäller bara planenliga avskrivningar för den räkenskapsperiod när ändringen görs och därpå följande räkenskapsperioder.

Om förmågan att producera tjänster hos en tillgång som hör till bestående aktiva eller inkomstförväntningarna på denna försvagas väsentligt, skall man göra en engångsavskrivning. Då ändras tillgångens oavskrivna anskaffningsutgift så att den motsvarar en lägre förmåga att producera tjänster eller en mindre inkomstförväntning. En avskrivning av det här slaget ackumulerar inte avskrivningsdifferensen på samma sätt som en avskrivning som överskrider planen.

Man kan bli tvungen att göra ändringar i avskrivningsplanen också för att tillgången används i serviceproduktionen längre än beräknat. Då skall avskrivningsplanen ändras så att den oavskrivna anskaffningsutgiften periodiseras för avskrivning under en ny, längre användningstid.

3.2. Sammanslagning av församlingar

Om församlingar går samman kan detta innebära att man måste göra ändringar i de berörda församlingarnas avskrivningsplaner. Om en del av de bestående aktiva som är avsedda för serviceproduktion tas ur bruk eller om deras användningsändamål ändras till följd av sammanslagningen, skall avskrivningsplanen ändras på dessa punkter. Vid behov skall man göra en tilläggsavskrivning på den resterande oavskrivna anskaffningsutgiften.

Om de församlingar som går samman har tillämpat mycket olika långa avskrivningstider eller olika avskrivningsmetoder är det skäl att ändra avskrivningsplanen så att den justerade avskrivningsplanen tillgodoser de förenade församlingarnas behov på bästa möjliga sätt. Om en tillgång används för samma ändamål, skall likadana tillgångar i den ekonomiska enheten avskrivas enligt samma avskrivningsmetoder och avskrivningstider.

4. Avskrivningar över eller under plan

Att man använder en investeringsreserv eller -fond för att täcka anskaffningsutgiften kan vara en motivering för avskrivning över plan. En minskning av avskrivningsdifferensen innebär i själva verket avskrivningar under plan.

Om en investering har täckts helt eller delvis med en investeringsreserv eller -fond, tas beloppet av den täckta anskaffningsutgiften upp i resultaträkningen och bland passiva i balansräkningen som en ökning av avskrivningsdifferensen. Om det finns en ackumulerad avskrivningsdifferens i balansräkningens passiva, skall man i resultaträkningen avdra de planenliga avskrivningarnas resultatverkan genom att bokföra minskningen i avskrivningsdifferensen. I resultaträkningen tas räkenskapsperiodens sammanlagda planenliga avskrivningar upp som avskrivningar och korrigeras med ändringen i avskrivningsdifferensen. Ackumulerad avskrivningsdifferensen får bokföras som minskning av avskrivningsdifferens i resultaträkningen högst till samma belopp som räkenskapsperiodens planavskrivningar. Att upplösa en ackumulerad avskrivningsdifferens så att den oavskrivna delen av anskaffningsutgiften ökar, är inte förenligt med god bokföringssed.

Bilaga 2 till anvisningarna om upprättande av bokslut för församling och kyrklig samfällighet (cirkulär nr 17/2003) visar vilka konton som används när man gör eller upplöser en investeringsreserv.

5. Försäljning av tillgång som hör till bestående aktiva

Försäljningsvinsten eller -förlusten för en tillgång som hör till bestående aktiva uträknas så att man från försäljningspriset först avdrar tillgångens oavskrivna anskaffningsutgift, från vilken man dessförinnan har avdragit den planenliga avskrivningen för hela den aktuella räkenskapsperioden i regel fram till den månad tillgången såldes. Med hjälp av bokföringen över bestående aktiva skall man kunna utreda försäljningsinkomstens fördelning på oavskriven anskaffningsutgift enligt plan samt på försäljningsvinst eller -förlust.

Om en tillgång med avseende på den oavskrivna anskaffningsutgiften är rätt dyr skall en planenlig avskrivning göras för den aktuella räkenskapsperioden fram till tidpunkten för överlåtelsen med en månads noggrannhet. Men med stöd av väsentlighetsprincipen kan man dock låta bli att göra en liten planenlig avskrivning för den räkenskapsperiod försäljningen sker.

Försäljningsvinster från bestående aktiva bokförs bland övriga rörelseintäkter på konto Vinsten på försäljning av anläggningstillgångar (konto 3820). Försäljningsförluster bokförs bland övriga rörelsekostnader på konto Förluster av försäljning av anläggningstillgångar (konto 6580). Små försäljningsförluster kan också bokföras bland avskrivningar av engångsnatur. Då skall de specificeras med iakttagande av väsentlighetsprincipen i noterna till resultaträkningen. Exceptionellt stora försäljningsvinster eller -förluster som beror på att församlingen gör en ovanlig avyttring av bestående aktiva skall tas upp i posten Extraordinära intäkter eller Extraordinära kostnader i resultaträkningen.

Om avskrivningar över plan har gjorts på den sålda tillgången och den ackumulerade avskrivningsdifferensen har följts upp per tillgång, skall de gjorda avskrivningarna rättas till senast när bokslutet upprättas genom att man från den ackumulerade avskrivningsdifferensen avdrar den sålda tillgångens andel och inkluderar den som en minskning av avskrivningsdifferensen i resultaträkningen.

6. Delbokföring av bestående aktiva

Bokföringen av tillgångar som hör till bestående aktiva hanteras oftast som en separat delbokföring med hjälp av ett särskilt adb-program för detta ändamål. Om församlingen är liten och investeringarna har varit och kommer att vara ringa, kan bokföringen av tillgångar som hör till bestående aktiva också hanteras till exempel med hjälp av ett kalkylprogram eller kartotek. Den separata bokföringen över tillgångar som hör till bestående aktiva skall avstämmas mot bokföringen, åtminstone i samband med bokslutet. Avancerade adb-program producerar kalkyler över avskrivningar och oavskrivna anskaffningsutgifter samt balanspostbestämda noter och balansspecifikationer. Vissa adb-program räknar även ut avskrivningar och interna räntor enligt uppkomstprincipen per uppgiftsområden för huvudbokföringen, vilket möjliggör bättre uppföljning av det ekonomiska läget i realtid.

6.1. Delbokföring av tillgångar som skall bokföras som kostnader genom avskrivningar

Av delbokföringen av tillgångar som hör till bestående aktiva skall åtminstone följande uppgifter framgå för respektive tillgång eller grupp av tillgångar:

- tillgångens identifikationsuppgifter, t.ex. beteckning, typ och nummer,
- anskaffningsutgift,
- beloppet av bidrag eller annan finansieringsandel som erhållits för anskaffningen samt separat uppgift om det belopp av finansieringsandelen som eventuellt omfattas av återbäringsskyldighet,
- tidpunkten för anskaffningen, i regel angiven som månad och år,
- avskrivningsmetoden samt
- avskrivningstiden, om denna inte framgår av uppgifterna om avskrivningsmetoden.

Delbokföringen av tillgångar som hör till bestående aktiva – konstruktioner och anordningar samt maskiner, inventarier och annan därmed jämförbar lös egendom – kan med beaktande av väsentlighetsprincipen även uppläggas per tillgångsgrupp, förutsatt att detta har endast ringa effekt på de planenliga avskrivningarnas storlek. För detta talar – när det gäller tillgångar av ringa värde – principen om ekonomiskt producerad information, enligt vilken nyttan av att uträkna planavskrivningar skall vara större än de därav förorsakade kostnaderna.

Om grunden för planavskrivningen fastställts gruppvis, skall man i uppgifterna om avskrivningsmetod och avskrivningstid meddela till vilken avskrivningsgrupp tillgången hör. I delbokföringen över tillgångar som hör till bestående aktiva skall åtminstone följande uppgifter anges, grupperade enligt avskrivningsobjekten i avskrivningsplanen:

- räkenskapsperiodens planavskrivning,
- räkenskapsperiodens totalavskrivning,
- ackumulerade planavskrivningar,
- ackumulerade totalavskrivningar,
- den enligt planen icke avskrivna delen av anskaffningsutgiften
- räkenskapsperiodens avskrivningsdifferens och
- ackumulerad avskrivningsdifferens.

Internrevisionen kan förutsätta att tillgångens placering eller den person som ansvarar för tillgången anges i grunduppgifterna om tillgången.

6.2. Förteckning över tillgångar som bokförs som årskostnader

De tillgångar som bokförs som årskostnader i resultaträkningen kan inte innehålla sådan egendom, vars allmänna utnyttjandegrad är så hög att särskild uppmärksamhet fästs vid kontrollen av den. Anskaffningsutgiften för egendom som bokförs som årskostnad införs på ett utgiftskonto som motsvarar utgiftens karaktär. Det rekommenderas att sådana tillgångar upptas i en egen grupp i förteckningen på vilka inga planenliga avskrivningar görs. På det sättet kan man få en förteckning till exempel på egendom som gått förlorad i samband med skada.

Av förteckningen över tillgångar som bokförs som årskostnader men följs upp separat skall åtminstone följande uppgifter framgå:

- tillgångens identifikationsuppgifter, t.ex. beteckning, typ och nummer,
- anskaffningsutgift,
- tidpunkten för anskaffningen, i regel angiven som månad och år,
- var tillgången är placerad och
- vem som ansvarar för den.

7. Bokslutsuppgifter som gäller avskrivningar och bestående aktiva

7.1 Resultaträkning

I resultaträkningen läggs planenliga avskrivningar och avskrivningar av engångsnatur fram efter årsbidraget före extraordinära intäkter och kostnader. Bland avskrivningarna visas även avskrivningar av engångsnatur som orsakats av ändring i avskrivningsplanen eller annan omständighet. I bokslutet redovisas avskrivningar som överskrider eller underskrider plan på raden Ökning (-) och minskning (+) i avskrivningsdifferens.

Avskrivningar

Avskrivningarna i resultaträkningen omfattar, förutom avskrivningar enligt den av kyrkofullmäktige godkända planen, även avskrivningar av engångsnatur och tilläggsavskrivningar, till exempel rättelser av avskrivningar till följd av ändring i avskrivningsplan. Även små vinster och förluster från försäljning av tillgångar som hör till bestående aktiva kan redovisas bland avskrivningarna som en rättelse av planavskrivningar.

Nedskrivningar

I församlingarnas bokslut kan nedskrivningar bara göras på sådana bestående aktiva på vilka inga planenliga avskrivningar görs.

Extraordinära intäkter och kostnader

Extraordinära poster är sådana intäkter och kostnader som grundar sig på väsentliga händelser av engångsnatur som avviker från församlingens normala verksamhet, till exempel stora vinster eller förluster i anslutning till försäljning av tillgångar som hör till bestående aktiva. Dessa händelser antas inte upprepa sig och utgör mycket stora belopp i förhållande till församlingens storlek.

Ökning (-) eller minskning (+) i avskrivningsdifferens

Användningen av en investeringsreserv eller -fond innebär att investeringsreserven eller -fonden omvandlas till en avskrivningsdifferens som under det år reserven används och under följande räkenskapsperioder dras av till beloppet av den planenliga avskrivningen av tillgången i fråga för respektive räkenskapsperiod.

Användningen av en investeringsreserv eller -fond för täckande av en investeringsutgift bokförs i resultaträkningen som en minskning (+) av reserven. När den ackumulerade avskrivningsdifferensen i balansräkningens passiva avdras årligen högst till beloppet av de planenliga avskrivningarna, bokförs motposten som en minskning (+) av avskrivningsdifferensen i resultaträkningen.

7.2. Balansräkning

Som bestående aktiva i balansräkningen redovisas anskaffningsutgiften för immateriella och materiella tillgångar samt långfristiga placeringar minskad med planavskrivningarna. Den ackumulerade differensen mellan totalavskrivningarna och planavskrivningarna redovisas på passiva sidan i balansräkningen i gruppen Avskrivningsdifferens.

Förutsättningarna för uppskrivning anges i BokfL 5:17 §. Uppskrivningsmöjligheten gäller bara Mark- och vattenområden som hör till bestående aktiva samt värdepapper som inte är sådana finansiella instrument som avses i BokfL 5:2 a. Det belopp som motsvarar uppskrivningen skall redovisas i punkten Uppskrivningsfond under Eget kapital. Uppskrivning är en exceptionell bokföringspost och skall användas med försiktighet. Den värdeskillnad som ligger till grund för uppskrivningen skall bl.a. vara väsentlig och varaktig. En uppskrivning som visar sig ogrundad skall återkallas.

7.3. Noter till bokslutet

När det gäller att ge noter till bokslutet tillämpas lämpliga delar av bestämmelserna i kapitel 3 i bokföringslagen och kapitel 2 i bokföringsförordningen.

Noterna skall innehålla uppgifter om de värderingsprinciper och -metoder samt periodiseringsprinciper och -metoder som har följts vid upprättandet av bokslutet (BokfL 2:2). Som värderings- och periodiseringsprinciper för bestående aktiva meddelas hur tillgångarnas anskaffningsutgifter har uträknats samt vilken bokföringsmetod som har tillämpats på utgifterna.

Exempel: Bestående aktiva har upptagits i balansräkningens enligt beloppet av anskaffningsutgiften med avdrag för avskrivningar enligt plan. De planenliga avskrivningarna har uträknats enligt en i förväg fastställd avskrivningsplan. Uträkningsgrunderna för de planenliga avskrivningarna presenteras i punkten Grunderna för avskrivningar enligt plan i noterna till resultaträkningen.

Noterna till resultaträkningen skall innehålla en redogörelse över grunderna för avskrivningar enligt plan och ändringarna i dessa (BokfL 2:3,1 §). Som redogörelse över grunderna för planavskrivningarna och ändringarna i dessa skall den bokföringsskyldige lämna uppgifter om uträkningsgrunderna för planavskrivningarna (avskrivningsmetod, avskrivningstid) per grupp av tillgångar samt motiveringar för ändringar av avskrivningsplanen. Uppgifterna kan ges gruppvis även för byggnader och andra sådana tillgångar för vilka tillgångsbestämda avskrivningsplaner har upprättats. Uppgifterna kan redovisas även i anslutning till de ovan nämnda värderings- och periodiseringsprinciperna.

Noterna skall innehålla följande uppgifter om tillgångar som hör till bestående aktiva:

- oavskriven anskaffningsutgift i början av räkenskapsperioden
- ökning och minskningar under räkenskapsperioden, överföringar mellan poster
- räkenskapsperiodens finansieringsandelar av ökningarna
- räkenskapsperiodens avskrivningar enligt plan, samt
- räkenskapsperiodens nedskrivningar och deras återföringar.

Sådana väsentliga tilläggsavskrivningar på immateriella och materiella tillgångar som är föremål för planenliga avskrivningar, vilka inkluderas i de planenliga avskrivningarna, skall specificeras i noterna till bokslutet.

Exempel på balanspostbestämda noter till bestående aktiva:

	Immateriella tillgångar		Materiella tillgångar						Totalt
	Immateriella rättigheter	Övriga utgifter med lång verkningstid	Mark- och vattenområden	Begravningspl.	Byggnader	Fasta konstr. och anordn.	Övriga materiella tillgångar	Maskiner och inv.	
Oavskriven anskaffningsutgift 1.1	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Ökningar under räkenskapsperioden	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Finansieringsandelar under rp.	x	x	x	x	X	x	x	x	x
Minskningar under rp.	x	x	x	x	X	x	x	x	x
Överföringar mellan poster	x	x	x	x	X	x	x	x	x
Räkenskapsperiodens avskrivning	x	x		x	X	x	x	x	x
Nedskrivningar och deras återföringar			x						
Oavskriven anskaffningsutgift 31.12	x	x	x	x	X	x	x	x	x
Uppskrivningar			x						x
Bokföringsvärde 31.12	x	x	x	x	X	x	x	x	x
Väsentliga tilläggsavskrivningar Specifikation över väsentliga tilläggsavskrivningar	x	x		x	x	x	x	x	x

Placeringar bland bestående aktiva

	Aktier och andelar	Övriga fordr.	Totalt
	Bostadsaktier	Övriga aktier och andelar	
Anskaffningsutgift 1.1	x	x	x
Ökningar	x	x	x
Minskningar	x	x	x
Nedskrivningar och deras återföringar	x	x	x
Oavskriven anskaffningsutgift 31.12	x	x	x
Uppskrivningar	x		x
Bokföringsvärde 31.12	x	x	x

7.4 Balansspecifikationer

Det rekommenderas att den bokföringsskyldige i balansspecifikationerna specificerar de bestående aktiva per tillgång eller grupp av tillgångar vid räkenskapsperiodens utgång. Åtminstone ökning och minskning i bestående aktiva, specificerade per tillgång eller grupp av tillgångar, skall åtminstone meddelas. Ökningarna och minskningarna kan grupperas t.ex. efter inköp, försäljningar och överföringar mellan tillgångsgrupper. Också sådana tillgångar vars ekonomiska livslängd ännu inte har gått ut, men vars anskaffningsutgift har avskrivits enligt plan, skall redovisas i balansspecifikationerna.

Avskrivningsdifferensen som redovisas på balansräkningens passiva sida och ändringar i denna under räkenskapsperioden utreds i specifikationerna, åtminstone specificerade enligt balansposterna för bestående aktiva.

Exempel på balansspecifikation:

Utgiftsrestmetod, 30 %, enligt väsentlighetsprincipen har räkenskapsperiodens hela normala avskrivning gjorts som en avskrivning enligt plan.

Räkenskapsperioden 1.1.2005-

31.12.2005

Balansspecifikation per

31.12.2005.

Konto	Saldo 1.1.2005	Anskaffn. tidpunkt	Verifik.	Räkenskapsp. händelse	Räkenskapsp. ökning/minskn.	Bidrag	Avskr.	Överf. m. grupper	Saldo 31.12.2005
Konto 1245 Dator- anläggningar	15000						-4 500		10 500
		1.4.2005	255	5 st. datoranl.	10 000		-3 000		7 000
		15.5.2005	300	2 st. skrivare	5 000		-1 500		3 500
		19.9.2005	522	2 st. datoranl.	1 500		-450		1 050
Datoran- läggningar	15000				16 500		-9 450		22 050

BILAGA 1 Exempel på avskrivningstider enligt plan fr.o.m. 1.1.2005

Följande avskrivningstider är riktgivande för avskrivning av anskaffningsutgifter för tillgångar som hör till bestående aktiva. De år som anges nedan skall inte betraktas som absoluta, utan som minimi- eller maximiavskrivningstider. Som avskrivningstid fastställs den tid som man räknar med att tillgången kommer att användas eller erfarenheten visar att tillgången kan användas för i serviceproduktionen. **När det gäller byggnader rekommenderas lineär avskrivningsmetod.**

Om församlingen väljer utgiftsrestavskrivning som avskrivningsmetod, skall procentsatserna fastställas så att anskaffningsutgiften för tillgångarna till största delen avskrivs under avskrivningstiderna. Den resterande anskaffningsutgiften avskrivs som en engångsavskrivning efter att den fastställda ekonomiska livslängden gått ut, förutsatt att det inte finns några andra hinder för detta. För maskiner och inventarier används ofta utgiftsrestavskrivning som avskrivningsmetod.

BESTÅENDE AKTIVA	Lineär avskrivning	Utgiftsrest-avskrivning
1.1. Immateriella tillgångar		
1. Immateriella rättigheter		
Användningsrätt till adb-program	2–5 år	Rekommenderas ej
2. Övriga utgifter med lång verkningstid		
Utvecklingsutgifter	2–5 år	Rekommenderas ej
Adb-program	2–5 år	Rekommenderas ej
Övriga	2–5 år	Rekommenderas ej
1.2. Materiella tillgångar		
1. Mark- och vattenområden	Inga avskr. uträknas	
2. Begravningsplatser		
Mark- och vattenområden på begravningsplatserna	Ingen avskrivningstid	
Begravningskapell	30–50 år	7–10 %
Begravningsväsendets övriga byggnader	10–20 år	15–20 %
Begravningsväsendets fasta konstruktioner och anläggningar	10–30 år	15–25 %
Orglar i begravningskapell	15–30 år	10–20 %
Begravningsväsendets maskiner och inventarier	5–10 år	25–30 %
Övriga utgifter med lång verkningstid i anknytning till begravningsv.	3–5 år	30–40 %
Övriga materiella tillgångar i anknytning till begravningsväsendet	Efter användningstid	
3. Byggnader		
Kyrkor	40–70 år	7–10 %
Församlingshem	30–50 år	7–10 %
Kapell	30–50 år	7–10 %
Läger- och kurscentraler	20–40 år	10–15 %
Bostadsbyggnader	20–40 år	10–15 %
Förvaltnings- och inrättningsbyggnader	20–40 år	10–15 %
Service- och ekonomibygnader	10–20 år	15–20 %
Övriga byggnader	10–20 år	15–20 %
4. Fasta konstruktioner och anläggningar		
Mark- och vattenkonstruktioner	15–30 år	10–20 %
Orglar	15–30 år	10–20 %
Övriga fasta konstruktioner och anordningar	10–30 år	15–25 %
5. Maskiner och inventarier		
Transportmedel	5–10 år	25–30 %
Datoranläggningar	3–5 år	30–40 %
Övriga maskiner och inventarier	5–10 år	25–30 %
6. Övriga materiella tillgångar		
Naturtillgångar	Efter användningen	
Sakral-, värde- och konstföremål	Ingen avskrivning	Ingen avskrivning
1.3. Placeringar		
1. Aktier och andelar	Ingen avskrivning	Ingen avskrivning

BILAGA 2 Exempel på fastställande av anskaffningsutgift för bestående aktiva

Exempel

Balansgrupp: Maskiner och inventarier,
datoranläggningar

Datorer, arbetsstation	10 st.	7 500
Skrivare	10 st.	<u>2 000</u>
Anskaffningsutgift inkl. skatt		<u><u>9 500</u></u> Bas för avskrivning

Balansgrupp: Övriga utgifter med lång verkningstid, adb-program

Office-paket	10 st.	<u>6 000</u>
Anskaffningsutgift inkl. skatt		<u><u>6 000</u></u> Bas för avskrivning

Exempel

Utvidgning av begravningsplats

Balansgrupp: Mark- och vattenområden på begravningsplatser

Anskaffningsutgift för markområde		20 000
Byte av markbeståndsdelar		70 000
Lagfartsutgifter för markområde		<u>200</u>
Anskaffningsutgift inkl. skatt		<u><u>90 200</u></u> (Ingen avskrivning)

Balansgrupp: Begravningsplatsens fasta konstruktioner och
anläggningar

Utgifter för experttjänster		10 000
Avgift för byggnadslov		550
Pris för byggnadsentreprenad		180 000
Frakter		200
Försäkringspremier under byggtiden		100
Utgifter för planteringar		30 000
Utgifter för ledningsnät		70 000
Byggnadsbidrag från centralfonden		<u>-120 000</u>
Anskaffningsutgift inkl. skatt		<u><u>220 850</u></u> Bas för avskrivning

Exempel

Balansgrupp: Bostadsbyggnader

Fastighet som mottagits som donation		70 000 (Igåvobrev)
Entreprenadpris för grundläggande reovering		<u>80 000</u>
Anskaffningsutgift inkl. skatt		<u><u>80 000</u></u> Bas för avskrivning

BILAGA 3 Exempel på olika avskrivningsmetoder

Exempel på lineär avskrivning

Vid lineär avskrivning uträknas avskrivningen så att man fördelar tillgångens anskaffningspris på den beräknade användningstiden.

För sin verksamhet köper församlingen 1.6.2005 en kopieringsapparat, varvid avskrivningarna räknas ut för 7 månader. Anskaffningsutgift 15 000 €, avskrivningstid 5 år.

År	Ansk. utgift	Avskrivning	Restvärde
2005	15 000	1 750	13 750
2006		3 000	10 250
2007		3 000	7 250
2008		3 000	4 250
2009		3 000	1 250
2010		1 250	0

Exempel på utgiftsrestmetoden

Vid utgiftsrestavskrivningar uträknas avskrivningen utifrån den oavskrivna delen av anskaffningsutgiften, dvs. restvärdet, enligt samma avskrivningsprocent.

För sin verksamhet köper församlingen 1.6.2005 en kopieringsapparat. Anskaffningsutgift 15 000 €, avskrivningsprocent 30 %.

År	Ansk. utgift	Avskrivning	Restvärde
2005	15 000	2 625	12 375
2006		3 713	8 662
2007		2 599	6 063
2008		1 819	4 244
2009		1 273	2 971
2010		2 971	0

Kopieringsapparaten tas ur bruk efter fem år. Under det sista året är avskrivningen enligt plan 891 euro och engångsavskrivningen 2 080 euro.

Exempel på avskrivning beroende på användningen

Församlingen köper ett markområde som skall användas som grustag för 60 000 euro. Enligt en bedömning av en geolog kan 50 000 ton grus tas från området. Värdet på en kubik grus blir då 1,20 €/m³ (60 000 €:50 000 ton=1,20 €). Under räkenskapsperioden tas 3 200 ton grus från området. Räkenskapsperiodens avskrivning på basis av användning är således 3 840 euro (3 200 x 1,20 €).

BILAGA 4 Exempel på ändring i avskrivningsplan

Församlingens lagerbyggnad togs i bruk 1.7.2003. Lagerbyggnadens anskaffningsutgift var 50 000 euro. Avskrivningstiden var 50 år, lineär avskrivning ($50\,000\text{ e} : 50\text{ år} = 1000\text{ euro/år}$).

År	Lineär avskr.	Akkumul. avskr.	Restvärde
	500	500	49 500
2004	1000	1 500	48 500

Kyrkofullmäktige beslöt att avskrivningstiden för lagerbyggnaden förkortas från 50 år till 25 år. Den nya avskrivningstiden tillämpas från och med 1.1.2005 och räknas från och med tidpunkten för lagerbyggnadens ibruktagande 1.7.2003 ($48\,500\text{ e} : 23,5\text{ år} = 2\,064\text{ euro/år}$).

År	Lineär avskr.	Akkumul. avskr.	Restvärde
2005	2064	4 064	46 436
2006	2064	6 128	44 372
2007	2064	8 192	42 308
2008	2064	10 256	40 244
2009	2064	12 320	38 180
2010	2064	14 384	36 116

BILAGA 5 Exempel på omvandling av investeringsreserv till avskrivningsdifferens samt bokföringar

1. Reserven bildas. I samband med bokslutet bildar församlingen av överskottet en investeringsreserv på 60 000 euro för byggandet av ett begravningskapell.

Ökning i reserver	Investeringsreserv
60 000	60 000

2. Begravningskapellet byggs 500 000 €

Bankkonto	Begravningskapell
500 000	500 000

3. Investeringsreserven upplöses

Investeringsreserv	Minskning i reserver
(60 000)	60 000
60 000	

4. Investeringsreserven omvandlas till avskrivningsdifferens

Ökning i avskrivningsdifferens	Avskrivningsdifferens
60 000	60 000

5. En planenlig avskrivning görs på begravningskapellet. Avskrivningsmetoden är lineär avskrivning, avskrivningstiden 30 år, ibruktagning 1.1. 200x. $500\,000\text{ €}/30\text{ år} = 16\,700\text{ €}$

Begravningskapellet	Avskrivningar på begravningsplatsernas anläggningstillgångar
16 700	16 700

6. Upplösning av avskrivningsdifferensen i relation till den planenliga avskrivningen på begravningskapellet.

Minskning av avskrivningsdifferens	Avskrivningsdifferens
2.004	2.004

