

Bokföringsnämndens kommunsektion, 16.03.2001

50. Utlåtande om noteringar i bokföringen som föranleds av upplösning av en samkommun

1 Begäran om utlåtande

Kommun X begär utlåtande om noteringar i bokföringen som föranleds av upplösning av en samkommun. Samkommunen för hälsovård i kommun Y och kommun X upplöstes i slutet av år 1999, varefter vardera kommunen har skött sin primärhälsovård själv. Medlemskommunerna gjorde på förhand upp ett särskilt upplösningsavtal i vilket man kom överens om bl.a. delning av tillgångar och skulder och andra praktiska frågor i anslutning till en upplösning. I enlighet med avtalet köpte vardera kommunen före utgången av år 1999 samkommunens tomter inom den egna kommunens område för en nominell köpeskillning, lager som aktiverats i balansräkningen övergick till placeringskommunen, man avtalade om betalningsordningen för samkommunens långfristiga skulder osv.

Man begärde sakkunnigutlåtande om värdering av egendom och eventuella inlösningssättningar mellan kommunerna. Den sakkunniga gav också senare synpunkter på den bokföringsmässiga behandlingen av summorna. De bokföringsmässiga frågorna utreddes på kommunernas begäran också av en annan sakkunnig.

Kommunsektionens utlåtande begärs om

- vilka principer som ska följas i den bokföringsmässiga behandlingen av en samkommunsfusion mot vederlag och naturen hos fusionsaktiva/passiva,
- huruvida summorna i samkommunens utgående balans lämpar sig som grund för sammanställningsbokningarna och i synnerhet
- överföringen av poster som har karaktär av eget kapital (grundkapital, placeringar som motsvarar grundkapitalet, över-/underskott) till medlemskommunernas bokföring genom bokning
- bokföringen av fordringar och skulder mellan medlemskommunerna och samkommunen vid sammanställningen
- behandlingen av semesterlöneskuld
- den bokföringsmässiga behandlingen av tillgångar, skulder och kapitalposter som övergått från samkommunen till de före detta medlemskommunerna samt den inlösningssättning som betalas.

2 Motivering

I bokföringslagen (1336/1997) finns inga särskilda bestämmelser om fusion. Den allmänna utgångspunkten är att beräkningsgrunderna för fusionsnoteringar i bokföringen ska följa samma principer som vid uppgörande av koncernboksut (bl.a. Bokföringsnämndens utlåtande 1994/1253). För överföringarna öppnar den mottagande sammanslutningen i sin bokföring ett sammanställningskonto (fusionskonto) som är motkonto för fusionsbokningarna. Alla konton i den sammanslutning som fusioneras, utom kontona för eget kapital och kontona för poster som har karaktären av eget kapital, överförs till den mottagande sammanslutningens bokföring. Anskaffningsutgifterna för samkommunsandelarna överförs också till sammanställningskontot. På sammanställningskontots debetsida står det pris som betalats för den sammanslutning som tas emot och de skulder som överförs från sammanslutningen. På creditsidan står pengar och fordringar samt aktivandelar av utgifter (d.v.s. inkomstförväntningar) som fås från den sammanslutning som tas emot. Sammanställningskontots debetsaldo visar storleken hos fusionsaktiva (fusionsförlust) och creditsaldot storleken hos fusionspassiva (fusionsvinst). Fusionsdifferensen behandlas i bokföringen som en rättelsepost till utgifter eller övriga affärshändelser.

Kommunsektionen har gett ett utlåtande 28/22.2.1998 om sammanställningsbokningar i kommunens bokföring i samband med upplösning av en samkommun. Enligt det kunde delning av en samkommuns tillgångar och skulder och sammanställningsbokningar på basis av dem i kommun A:s bokföring göras utifrån kontonas saldon på upplösningdagen 1.1.1997. Sammanställningsbokningarna utgjorde affärshändelser för år 1997 i bokföringen för kommun A. Fusionsdifferensen (i detta fall fusionspassiva, fusionsvinst) lades till kommun A:s grundkapital. Inverkan av sammanställningsbokningarna skulle tas med i kommun A:s finansieringskalkyl och tablån över budgetutfallet för år 1997.

Kommunsektionen har också gett utlåtande 45/24.4.2000 om hur man skall bokföra en ökning av grundkapitalet som uppstår vid fusion av två samkommuner. Enligt utlåtandet bokförs den fusionsdifferens, fusionsförlust, som fås som resultat av sammanställningen av bokföringsvärdena i den samgående sammanslutningens avslutande balansräkning i

balansräkningen bland olika anläggningstillgångskonton som ökning av de poster från vilka förlusten primärt kan anses ha uppstått. Det kan inte anses motiverat att bokföra fusionsförlusten som affärsvärde i samkommunens balansräkning.

I upplösningssavtalet för samkommunen har man avtalat bl.a. följande angående delning av tillgångar och skulder:

- Ett långfristigt lån som hör till samkommunen i övergångsskedet överförs på kommun Y och av lånekapitalet vid övergången erlägger kommun X en summa i enlighet med grundkapitalandelen åt kommun Y (kommun Y 46/61 och kommun X 15/61).
- Penningmedel, kortfristiga skulder och fordringar utreds i kommun Y:s bokföring. För differensen i de nämnda posterna svarar medlemskommunerna i förhållande till sina grundkapitalandelar.
- Byggnaderna överförs till placeringskommunen. Byggnadernas värde delas enligt värdet 31.12.1999 på vardera kommunen i proportion till antalet vårdplatser på bäddavdelningen (kommun Y 46 vårdplatser och kommun X 15 vårdplatser). Som värde för byggnaderna används restvärdet på basis av återanskaffningspriset; om definitionen av restvärdet har man avtalat närmare i upplösningssavtalet. En utredningsman har gjort en slututredning av värdena i enlighet med upplösningssavtalet.
- Lösörets bokföringsvärde delas i proportion till grundkapitalandelarna (46/61 och 15/61).
- Lagrens bokföringsvärde delas i proportion till grundkapitalandelarna.

3 Kommunsektionens utlåtande

Med kontinuiteten i balansräkningen som grund görs sammanställningsbokningarna i medlemskommunernas bokföring som bokföringstransaktioner för år 2000 på basis av saldona på kontona i samkommunens bokföring på upplösningssdagen 1.1.2000 (balansräkning 31.12.1999).

Med undantag av det egna kapitalet och poster med karaktär av eget kapital hos den sammanslutning som tas emot överförs dess konton i de överenskomna fördelningsproportionerna till de mottagande kommunernas bokföring.

Fusionsdifferensen behandlas som en rättelse till utgifterna eller övriga affärshändelser. I det fall som detta utlåtande gäller bokför den ena medlemskommunen en fusionsförlust och den andra en fusionsvinst.

Fusionsaktiva (fusionsförlust) bokförs som ökning av de anläggningstillgångsposter i balansräkningen där den i första hand anses ha uppstått. Fusionsaktiva bokförs med iakttagande av försiktighetsprincipen som en ökning av anläggningstillgångarna på så sätt att värdena för anläggningstillgångarna höjda med fusionsaktiva inte ur verksamhetens synvinkel överstiger det sannolika överlåtelse- eller bruksvärdet för anläggningstillgångarna. Här överstiger t.ex. byggnadernas värde inte det överlåtelsevärde som fastställts i upplösningssavtalet. Till den del fusionsaktiva (fusionsförlust) inte kan beaktas som en ökning av anläggningstillgångskontona bokförs den i resultaträkningen som en extraordinär kostnad. Det kan inte anses motiverat att bokföra fusionsaktiva (fusionsförlust) som goodwill i en verksamhet som huvudsakligen finansieras med skattemedel.

Fusionspassiva (fusionsvinst) bokförs i det här fallet som extraordinär intäkt i kommunens resultaträkning, eftersom den är en ersättning i pengar som betalats av den andra medlemskommunen för överförda bestående aktiva.

Semesterlöneskulden är en resultatregleringsskuld i samkommunens balansräkning och den tas upp i de mottagande kommunernas bokföring enligt de överenskomna fördelningsproportionerna.

Den inlösningssättning som ska betalas enligt upplösningssavtalet bokförs i medlemskommunen på sammanställningsskontot med penningkontona som motkonto.

Fordringar och skulder mellan samkommun och medlemskommun elimineras genom motbokningar efter sammanställningen.