

Bokföringsnämndens kommunsektion

31.8.2004

UTLÅTANDE OM BOKFÖRING AV UNDERSTÖD FÖR KOMMUNSAMMANSLAGNINGAR

År 2005 sker fler kommunsammanslagningar än tidigare år, och sammanslagningar som infaller senare är under beredning. Kommunsektionen anser att den på eget initiativ bör ge ett utlåtande om bokföringen av dessa sammanslagningsunderstöd för att alla samgående kommuner framgent ska bokföra dessa understöd på ett enhetligt sätt.

1 Motiveringar till utlåtandet

1.1 Lagstiftning

I 10 kap. (38–40 §) i kommunindelningenslagen (1196/1997, ändrad 1447/2001) finns bestämmelser om understöd för kommunsammanslagningar. De ändrade bestämmelserna trädde i kraft vid ingången av 2002. Sammanslagningsunderstöden består av ett kalkylerat sammanslagningsunderstöd (38 §), ersättning av minskning av statsandelar (39 §) och stöd för investerings- och utvecklingsprojekt (40 §). Stödet för investerings- och utvecklingsprojekt är i kraft endast en begränsad tid och gäller ändringar i kommunindelningen till och med år 2005.

En ändring av kommunindelningenslagen är under beredning och gäller i första hand grunderna för ersättning av bortfall av statsandelar samt förlängning av giltighetstiden för stödet för investerings- och utvecklingsprojekt. Lagändringen avses träda i kraft vid ingången av 2006.

1.1.1 Kalkylerat sammanslagningsunderstöd

Storleken på det kalkylerade sammanslagningsunderstödet enligt den nuvarande lagen bestäms enligt kalkylerade grunder utgående från invånarantalet i de berörda kommunerna på det sätt som närmare bestäms i lagen. Sammanslagningsunderstödet är avsett att ersätta de exceptionella kostnader eller inkomstminskningar som följer av kommunsammanslagningen. Understödet är högst 6 727 517 euro för hela den period då understödet ges. Det betalas under fem år på så sätt att understödet årligen minskar utgående från beloppet för det första året. Under det första året efter ikraftträdandeåret utgör understödet 80 procent, under det andra året 60 procent, under det tredje året 40 procent och under det fjärde året 20 procent av beloppet under ikraftträdandeåret. Om sammanslagningsunderstödet delas av flera kommuner fördelas understödet mellan kommunerna i förhållande till invånarantalet. Inrikesministeriet betalar understödet årligen före utgången av juni.

1.1.2 Ersättning för minskning av statsandelar

Om en kommunsammanslagning minskar statsandelarna ersätts minskningen under fem års tid, dvs. året då ändringen träder i kraft och de därpå följande

fyra åren. Ersättningen beräknas genom att den allmänna statsandel, den på skatteinkomster baserade utjämning av statsandelarna och de uppgiftsbaserade statsandelar för driftskostnader som beviljats de berörda kommunerna året före det år ändringen träder i kraft jämförs med de motsvarande statsandelar som kommunerna verksamma i samma region efter det att ändringen i kommunindelningen trätt i kraft, erhållit det år då ändringen träder i kraft. Under det första året efter ikraftträdandeåret utgör ersättningen 80 procent, under det andra året 60 procent, under det tredje året 40 procent och under det fjärde året 20 procent av beloppet under ikraftträdandeåret. Inrikesministeriet betalar ersättningarna i samband med betalningen av sammanslagningsunderstödet. Nämnas kan att denna ersättning inte har betalats i samband med kommunsammanslagningar, eftersom villkoren för beviljandet inte har uppfyllts.

1.1.3 Stöd för investerings- och utvecklingsprojekt

När det gäller ändringar i kommunindelningen som skett vid ingången av år 2003 och 2004 och ändringar som kommer att verkställas vid ingången av 2005 kan dessutom det prövningsbaserade stödet för investerings- och utvecklingsprojekt enligt den nuvarande lagen utnyttjas. Inrikesministeriet kan för att främja ändringar i kommunindelningen bevilja kommunerna stöd för investerings- och utvecklingsprojekt som gäller näringslivet, samhällsstrukturen, miljövården, utbildnings- och kulturväsendet samt social- och hälsovården. Stödets storlek avgörs från fall till fall när beslutet om ändring i kommunindelningen fattas. Kommunerna kan ställa stödet som villkor för ändringen i kommunindelningen. I dessa fall kan ändringen i kommunindelningen göras endast om stöd beviljas. I samband med motiveringen till statsbudgeten har det fattats ett beslut att stödet är högst 1 681 879 euro för varje kommunindelningsändring.

1.2 Bestämmelser och anvisningar om bokföring av understöden

Prestationsprincipen

Som grund för bokföringen av inkomsterna och utgifterna skall man i regel följa prestationsprincipen (BokfL 2 kap. 3. § 1 mom.).

Enligt den uppstår en inkomst när en prestation överläts och en utgift när en produktionsfaktor tas emot. Under räkenskapsperioden kan noteringar i den löpande bokföringen göras enligt kontantprincipen, men när räkenskapsperioden går ut skall bokföringen enligt kontantprincipen, med undantag för noteringar som gäller affärshändelser av ringa betydelse, rättas och kompletteras enligt prestationsprincipen innan bokslutet upprättas (BokfL 3 kap. 4 §). Enligt prestationsprincipen är grunden för bokföring av en utgift mottagandet av en produktionsfaktor, vilket i allmänhet motsvarar den tidpunkt som varan eller tjänsten faktiskt överläts från säljaren till köparen. Om säljaren och köparen kommit överens om att besittningsrätten övergår till köparen före äganderätten, avgör besittningsrätten när utgiften uppkommit enligt prestationsprincipen.

Bokföringssätt som motsvarar bokföring enligt prestationsprincipen

Grunden för affärshändelser som upptas i bokföringen är inte alltid överlåtelse av en prestation eller mottagande av en produktionsfaktor. Begreppet ”sätt som motsvarar bokföring på prestationsbasis” (dvs. bokföringssätt som motsvarar bokföring enligt prestationsprincipen) ingår i definitionen av aktiva och passiva resultatregleringar i 4 kap. 6 § 1 mom. i bokföringslagen. Som bokföringssätt som motsvarar bokföring enligt prestationsprincipen kan anses bl.a. bokföring på beslutsbasis (bokföringsnämndens utlåtande nr 1998/1542, punkt 2.2.1), dvs. då rätt att få en inkomst eller skyldighet att betala en utgift har uppkommit genom ett förpliktande beslut. Begreppet anses också omfatta periodisering av räntor enligt den tid som har flutit (t.ex. bokföringsnämndens utlåtande nr 1995/1317). När det gäller direkta skatter har bokföringsnämnden tolkat bokföringssätt som motsvarar bokföring enligt prestationsprincipen så att inkomstskatter bör hänföras till den räkenskapsperiod för vilken de debiteras (bokföringsnämndens utlåtande nr 1990/1083).

Kontantprincipen

Enligt bokföringslagen kan man också vid bokföring av inkomster och utgifter använda kontantprincipen, men leverantörsskulder och försäljningsfordringar skall kunna klarläggas fortlöpande (BokfL 2 kap. 3 § 2 mom.). Härvid upptas inkomsterna och utgifterna i bokföringen på basis av betalningstidpunkt. Bokföring enligt kontantprincipen skall dock, med undantag för affärshändelser av ringa betydelse, rättas och kompletteras enligt prestationsprincipen innan bokslutet upprättas (BokfL 3 kap. 4 §).

Allmänna anvisningar och utlåtanden av kommunsektionen

Enligt kommunsektionens allmänna anvisning om resultaträkningen (1999) skall i resultaträkningen som en egen grupp upptas understöd, bidrag och andra inkomstöverföringar från staten, Europeiska unionen och andra sammanslutningar, när understödet eller bidraget inte utgör ersättning för kommunens prestationer eller finansieringsandel för investeringar. I anvisningen nämns att bland annat sammanslagningsunderstödet ingår i denna post. I Finlands Kommunförbunds mall för kontoplan (2003) har definitionen av understöd och bidrag kompletterats så att de är inkomstöverföringar som varken utgör ersättning för försäljning av en prestation eller finansieringsandel för en investeringsutgift och som inte bokförs direkt i resultaträkningen under Statsandelar.

Enligt ovan nämnda allmänna anvisning upptas under Statsandelar i resultaträkningen statsandelar och statsbidrag för driftsekonomin, då dessa grundar sig på den allmänna kostnadsfördelningen mellan stat och kommun och då de inte till sin karaktär utgör bruksavgifter eller andra avgifter. Dessa statsandelar är kalkylmässiga statsandelar för social- och hälsovården och för undervisnings- och kulturverksamhet och den kalkylmässiga allmänna statsandelen för kommunerna samt finansieringsstöd enligt prövning. Enligt anvisningen upptas statsandelar för driftskostnader i bokslutet enligt statsandelsmyndigheternas redovisningar och beslut på ett bokföringssätt som motsvarar bokföring enligt prestationsprincipen.

De ersättningar som staten betalar för kommunens prestationer enligt principen om s.k. full ersättning ingår i försäljningsintäkterna och de bokförs enligt prestationsprincipen.

Stödet för investerings- och utvecklingsprojekt betalas vid ingången av det år då sammanslagningen sker. Enligt kommunsektionens allmänna anvisning om uppgörande av balansräkning (1999) bokförs som resultatregleringar inkomstförskott, som till exempel i förskott erhållna statsandelar, samt stöd och bidrag (kap. 9.1.8).

I den allmänna anvisningen har inte särskilt nämnts hur man redovisar för investeringsbidrag eller andra finansieringsandelar för projekt som ospänner flera år och som skall aktiveras. Statsandelar och understöd för anläggningstillgångar och övriga utgifter med lång verkningstid dras av från anskaffningsutgiften.

Kommunsektionen har i sitt utlåtande 2004/64 behandlat kännetecknen för prestationsprincipen och behandlingen av investeringsutgifter i bokföringen samt bokföringen av förskottsbetalningar. När det gäller förskottsbetalningar konstateras det i utlåtandet att de i regel bokförs enligt kontantprincipen.

2 Kommunsektionens ställningstagande

Som grund för bokföringen av det kalkylerade sammanslagningsunderstödet kunde man använda ett bokföringssätt som motsvarar bokföring enligt prestationsprincipen, vilket innebär att understöden bokförs under ikraftträdandeåret utgående från beslutet och verkställigheten av indelningen. Man kunde i det fallet anse att de beviljade understöden kommer att ges och beloppet är klart, även om betalningen sker under fem års tid. Å andra sidan kan man motivera bokföring av det kalkylerade sammanslagningsunderstödet enligt kontantprincipen med att understödet beviljas för att ersätta kommunerna för exceptionella kostnader eller inkomstminskningar som till följd av sammanslagningen uppkommer under flera års tid efteråt.

Kontantprincipen kan anses ändamålsenlig som bokföringsgrund när det gäller ersättningen för minskning av statsandelar eftersom denna ersättning uttryckligen avses ersätta bortfall av statsandelar under det år sammanslagningen sker och åren därefter.

Som grund för bokföring av stöd för investerings- och utvecklingsprojekt anses uppkomsten av de utgifter för investerings- och utvecklingsprojekt som stödet beviljas för. Om projekten omfattar flera år inkomstförs stödet under de olika åren enligt uppkomsten av utgifter i proportion till totalkostnadskalkylen. Till den delen som det i förskott betalda stödet ännu inte inkomstförts som finansieringsandel för projektet antecknas det som resultatreglering i balansräkningen.

I noterna skall ges behövliga tilläggsuppgifter om erhållna bidrag, understöd och ersättningar samt om behandlingen av dessa i bokföringen.

3 Kommunsektionens utlåtande

Det kalkylerade sammanslagingsunderstödet och ersättningen för minskning av statsandelar bokförs som inkomst enligt kontantprincipen under de år de utbetalas. Grunden för bokföring enligt kontantprincipen är att exceptionella utgifter och eventuella bortfall i statsandelar till följd av sammanslagningen uppstår under flera års tid efteråt, och sammanslagingsunderstödet och ersättningen för minskning av statsandelar har beviljats för att ersätta dessa utgifter och inkomstbortfall. Dessa understöd och ersättningar noteras i resultaträkningen under Understöd och bidrag.

Stödet för investerings- och utvecklingsprojekt inkomstförs så att det motsvarar uppkomsten av utgifter som skall ersättas. Om ett projekt omfattar flera år, redovisas stödet under de olika räkenskapsåren enligt uppkomsten av utgifter i proportion till totalkostnadskalkylen. Till den delen som det i förskott till kommunen betalda understödet inte redovisats som finansieringsandel för projektet, antecknas det som resultatreglering i balansräkningen.

I noterna skall ges behövliga tilläggsuppgifter om erhållna bidrag, understöd och ersättningar samt om behandlingen av dessa i bokföringen.