

Bokföringsnämndens kommunsektion, 28.11.2000

49. Utlåtande om hur nedskrivning av anläggningstillgångar skall behandlas

1 Begäran om utlåtande

Kommun A begär ett utlåtande om nedskrivning av grundkapitalet med anläggningstillgångarna som motkonto.

I kommun A gjordes en inledande värdering av anläggningstillgångarna i ingående balansen 1.1.1997 enligt bokföringsnämndens kommunsektions allmänna anvisning. I den inledande värderingen uppskattades anläggningstillgångarnas värde till totalt 143,0 mnmk, varav andelen för byggnader var 73,0 mnmk, för VA-nätet 14,7 mnmk och för byggnadsplanevägar 4,0 mnmk. Avskrivningarna enligt plan utgjorde 5,3 mnmk.

Enligt kommunen anger det värde som man fick i den inledande värderingen av industrihallar värdet av de kommunala oavskrivna medel som investerats i hallarna, men i den händelse att kommunen säljer en gammal industrihall till en företagare är värdet betydligt högre än det gängse värdet för industrilokaler. Kommun A ligger långt ifrån alla tillväxtcentra, varvid den gängse prisnivån ligger betydligt under bokföringsvärdet och försäljning skulle ge upphov till försäljningsförlust i resultaträkningen.

Gamla VA-nät och anordningar samt byggnadsplanevägar kräver årlig sanering, vilket ger upphov till finansiell behållning i finansieringskalkylen, även om avskrivningarna på dessa redan belastar räkenskapsperiodens resultat.

Kommunen har gjort en beräkning enligt vilken anläggningstillgångarnas värde bör skrivas ned genom sänkning av grundkapitalet. Enligt beräkningen bör värdet av affärs- och industribyggnader skrivas ned med 7 512 992 mark, värdet av VA-nätet med 4 532 786 mark och av byggnadsplanevägar med 956 745 mark. Totalbeloppet av nedskrivningarna blir 13 002 523 mark, och med detta belopp skulle grundkapitalet sänkas. Förändringen skulle medföra att beloppet av avskrivningarna enligt plan sjunker från 5,2 mnmk år 1999 till 4,2 mnmk år 2000.

Kommunen motiverar det föreslagna förfarandet med att anläggningstillgångarnas nuvarande värde och de fastställda avskrivningarna på detta ger en felaktig bild av effektiviteten och lönsamheten i kommunens verksamhet. Enligt begäran om utlåtande har kommunen svårigheter med sitt årsbidrag på grund av ändringarna i fördelningsandelen av samfundsskatten, i synnerhet under ekonomiplanepreioden 2001?2003. Trots detta är kommunens förmåga att producera basservice inte hotad. Resultatet blir dock negativt, flera miljoner mark per år. Enligt kommunen kan detta minska kommuninvånarnas och eventuella inflyttningsbenägna personers tilltro till kommunens serviceförmåga. Nedskrivningar som inverkar på resultatet ger upphov till ett underskott på över 10 miljoner mark i resultaträkningen det år nedskrivningen görs. Man skall i alla fall bokföra räkenskapsperiodens underskott genom sänkning av grundkapitalet i samband med bokslutet.

År 1999 uppvisade kommun A ett negativt årsbidrag på 1,0 mnmk i resultaträkningen. Räkenskapsperioden uppvisade ett positivt resultat på 14,6 mnmk efter avskrivningar och extraordinära försäljningsvinster. I finansieringskalkylen för 1999 uppgick den positiva interna finansieringen till 20,5 mnmk och nettoinvesteringarna till 5,7 mnmk.

2. Motivering

BokfL 5 kap.1 §: Räkenskapsperiodens inkomster skall tas upp som intäkter i resultaträkningen. Från intäkterna skall som kostnader dras av de utgifter som sannolikt inte längre medför motsvarande inkomst samt förlusterna. Övriga utgifter får aktiveras i enlighet med vad som bestäms nedan (i bokföringslagen).

BokfL 5 kap.5 §: 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.

I kapitel 3.1 Ändring av avskrivningsplanen i bokföringsnämndens kommunsektions allmänna anvisning om avskrivningar enligt plan för kommuner och samkommuner (6.4.1999) sägs att: Om avkastningsförväntningarna för en anläggningstillgång eller dess förmåga att producera service förändras väsentligt, kan man bli tvungen att ändra avskrivningsplanen för tillgången i fråga. Avskrivningar gjorda under tidigare räkenskapsperioder korrigeras dock inte. Ändring i avskrivningsplanen gäller endast planavskrivningarna under den aktuella räkenskapsperioden och därpå följande räkenskapsperioder.

Avskrivningsplanen skall ändras om avkastningsförväntningarna beträffande en anläggningstillgång eller dess förmåga att producera service försämras väsentligt. -{-Då kan man också bli tvungen att göra en avskrivning av engångsnatur

(tilläggsavskrivning) så att den icke avskrivna anskaffningsutgiften för tillgången kommer att svara mot de minskade avkastningsförväntningarna eller den försämrade förmågan att producera service.

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

Enligt bokföringsnämndens kommunsektions allmänna anvisning om uppgörande av resultaträkning skall avskrivningarna tas upp efter årsbidraget, varvid årsbidraget inte påverkas av avskrivningsnivån.

3. Kommunsektionens ställningstagande

Syftet med avskrivningarna på anläggningstillgångarna är inte att få anläggningstillgångarnas värde i balansräkningen att motsvara det gängse värdet, men att periodisera anskaffningsutgiften av tillgångarna för deras användningstid, enligt en i förväg uppgjord plan. Om det visar sig att avskrivningsplanen gjorts upp så, att anläggningstillgångarnas värde i balansräkningen under den nuvarande räkenskapsperioden och de följande räkenskapsperioderna ger en väsentligt felaktig bild av anläggningstillgångarnas avkastningsförmåga och kapacitet att producera service i kommunens verksamhet, skall tilläggsavskrivningar göras på anläggningstillgångarna. I resultaträkningen eller i noterna till bokslutet skall ingå en specifikation över tilläggsavskrivningarna. I noterna skall dessutom utredas på vilka grunder tilläggsavskrivningarna gjorts.

Om en anläggningstillgång säljs, t.ex. en industrihall, skall den försäljningsförlust som uppstår på grund av avskrivningsplanen tas upp i bokslutet senast under försäljningsåret. Om försäljningsförlusten är väsentlig kan den bokföras som extraordinär kostnad.

Oberoende av bokföringssätt påverkar tilläggsavskrivningarna räkenskapsperiodens över-/underskott och de följande kan medföra ett betydande underskott i kommunens bokslut. Eftersom tilläggsavskrivningarna inte påverkar kommunens finansieringsbehov är det inte nödvändigt att täcka underskottet med intäkter från räkenskapsperioderna, utan underskottet kan på förslag av kommunstyrelsen bokföras som sänkning av grundkapitalet. Också i detta fall skall underskottet tas upp efter tilläggsavskrivningarna i kommunens resultaträkning. Sänkningen av grundkapitalet tas upp i följande års bokslut efter beslut av fullmäktige.

4 Kommunsektionens utlåtande

Tilläggsavskrivningar på de anläggningstillgångar som är föremål för avskrivning enligt plan skall tas upp i kommunens resultaträkning i samband med avskrivningar.

Om tilläggsavskrivningar på anläggningstillgångar medför ett betydande underskott i kommunens resultaträkning och det inte behövs någon finansiering för att täcka underskottet, rekommenderar vi att det underskott som sålunda uppstått dras av från kommunens grundkapital.

Det är inte förenligt med god bokföringssed att minska anläggningstillgångarnas värde i balansräkningen och att göra motsvarande sänkning av grundkapitalet direkt i balansräkningen.