

7.10.2008

Tillsyn över kommunens bokföring

1 Begäran om utlåtande

Sökanden är ersättare i revisionsnämnden i X stad. Sökanden ber med hänvisning till 8 kap. 1 § i bokföringslagen att arbets- och näringsministeriet granskar om bokslutet för X stad för 2007 har upprättats enligt bokföringslagen och andra bestämmelser, föreskrifter och anvisningar som getts med stöd av denna lag.

Sökandens uppfattning som ersättare i revisionsnämnden är att stadens bokslut och verksamhetsberättelse för år 2007 inte på det sätt som avses i 3 kap. 2 § i bokföringslagen och 68 § 3 mom. i kommunallagen ger riktiga och tillräckliga uppgifter om resultaten av kommunens verksamhet och den ekonomiska ställningen. Uppgifter har inte heller getts i noterna till bokslutet eller verksamhetsberättelsen.

Enligt sökanden uppfylls inte kraven i dessa lagar om riktiga och tillräckliga uppgifter. Aktier i bolaget Y Oy som har bokförts i stadens bokföring under placeringar bland bestående aktiva har inte nedskrivits så som 5 kap. 13 § i bokföringslagen föreskriver. Ändå åsamkar placeringarna staden årligen nettoutgifter på cirka 700.000–800.000 euro och några intäkter som skulle kunna täcka anskaffningsutgiften för placeringarna är inte att vänta under avskrivningstiden. Enligt sökandens uppfattning har dessa placeringar inte heller något som helst marknads- eller försäljningsvärde och nedskrivningarna bör vara av samma storlek som placeringen, dvs. 4 miljoner euro.

2 Motiveringar till utlåtandet

Även om sökanden varken är en kommun, en samkommun, en organisation för kommuner eller en myndighet, ger kommunsektionen ett utlåtande eftersom frågan är av allmänt intresse.

2.1 Kommunens bokföringsskyldighet och kommunsektionens befogenheter

Kommunens bokföringsskyldighet regleras i kommunallagen. I kommunens bokslut tillämpas kommunallagens och i tillämpliga delar bokföringslagens bestämmelser. Bokföringsnämndens kommunsektion ger enligt 67 § i kommunallagen anvisningar och utlåtanden om tillämpningen av bokföringslagen och kommunallagens bestämmelser i 68–70 § om bokföring och bokslut. I kommunens bokföring iaktas bokföringslagen i tillämpliga delar enligt bokföringsnämndens kommunsektionens allmänna anvisningar och utlåtanden. I 68 § i kommunallagen finns bestämmelser om innehållet i kommunens bokslut.

Kommunen hör inte till dem som är bokföringsskyldiga enligt bokföringslagen, eftersom bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen inte gäller offentliga samfund (BokfL 1 kap. 1 § 2 mom.). Detta betyder att kommunernas iakttagande av bokföringslagen inte heller står under arbets- och näringsministeriets överinseende enligt 8 kap. 1 § i bokföringslagen.

Bokföringsnämndens kommunsektion utför de uppgifter som kommunallagen ålägger den och som bokföringsnämnden anvisar den enligt förordningen om bokföringsnämnden 1 a §. Kommunsektionen kan ge anvisningar och utlåtanden om hur bokföringslagen och bestämmelserna om bokföring i kommunallagen ska tillämpas på begäran av myndigheter, organisationer för kommuner eller bokföringsskyldiga enligt kommunallagen (KomL 67 §, BokfL 8 kap. 2 § 1 mom). Kommunerna och samkommunerna är bokföringsskyldiga med stöd av kommunallagen och kommunsektionen ger anvisningar och utlåtanden på deras skriftliga begäran.

2.2 Tillsyn över lagligheten enligt kommunallagen (365/1995)

Enligt 8 § i kommunallagen följer finansministeriet allmänt kommunernas verksamhet och ekonomi. Länsstyrelsen kan med anledning av klagomål undersöka om kommunen iakttar gällande lagar.

Ändring i fullmäktigebeslut söks i första hand genom kommunalbesvär hos förvaltningsdomstolen. Kommunalbesvär över ett slutligt beslut av en kommunal myndighet kan anföras med motiveringen att beslutet har tillkommit i felaktig ordning, att den myndighet som fattat beslutet har överskridit sina befogenheter eller att beslutet i övrigt strider mot lag (KomL 90 §).

Besvärsrätt har den som ett beslut avser eller vars rätt, skyldighet eller fördel direkt påverkas av beslutet (part) samt kommunmedlemmarna (KomL 92 §). Kommunalbesvär ska anföras inom 30 dagar från delfäendet av beslutet (KomL 93 §). Besvärstiden för en part börjar från delfäendet av beslutet. En part anses ha fått del av beslutet sju dagar efter att protokollsutdraget avsändes, om inte något annat påvisas (KomL 95 § 1 mom.). En kommunmedlems besvärstid räknas alltid från det att protokollet med det ärende som är föremål för besvär har lagts fram offentligt (KomL 95 § 2 mom.).

I 9 kap. i kommunallagen finns bestämmelser om granskning av kommunens förvaltning och ekonomi. Kommunen har en revisionsnämnd (71 §) och revisorer (72 §) som ska granska förvaltningen och ekonomin. Det är en revisors uppgift att granska förvaltningen, bokföringen och bokslutet för räkenskapsperioden och samtidigt granska bland annat om kommunens bokslut och därtill hörande koncernbokslut är upprättade enligt bestämmelserna och föreskrifterna om upprättande av bokslut samt om bokslutet ger riktiga och tillräckliga uppgifter om verksamheten, ekonomin, den ekonomiska utvecklingen och de ekonomiska ansvaren under räkenskapsperioden (73 §).

2.3 Bestående aktiva

I den allmän anvisningen om upprättande av balansräkning för kommuner och samkommuner har kommunsektionen kompletterat bokföringslagens definition av begreppet bestående aktiva så att *kommunens bestående aktiva utgörs av materiella och immateriella tillgångar vilkas stadigvarande verkningstid omfattar flera räkenskapsperioder samt aktier och andelar som stöder kommunens verksamhet och övriga pla-*

ceringar, oberoende av om tillgångarna är avsedda att ge inkomst eller ej (Allmän anvisning om upprättande av balansräkning för kommuner och samkommuner kap. 2.1. s. 8). Denna utvidgning av begreppet bestående aktiva anses motiverad eftersom avsikten med anskaffning av produktionsfaktorer till kommunens serviceproduktion inte alltid nödvändigtvis är att ge inkomster utan att producera tjänster för invånarna, vilka med stöd av lag eller genom fullmäktiges beslut finansieras med skattemedel.

Enligt samma allmänna balansanvisning innehåller posten *Placeringar* bland bestående aktiva värdepapper som anskaffats för att främja kommunens verksamhet, placeringar i anslutning till kommunens verksamhetsområde och andra långfristiga placeringar. Enligt den allmänna balansanvisningen har placeringar som stöder kommunens verksamhet karaktär av eget eller främmande kapital i sammanslutningar som sköter kommunens uppgifter eller vars verksamhet syftar till att stödja mål i anslutning till kommunens uppgifter. Det kan till exempel gälla tillhandahållandet av serviceproduktion, ändringar i näringsstrukturen eller tryggheten av sysselsättningen inom kommunen eller regionen. Som placeringar som stöder kommunens verksamhet anses i regel kapitalplaceringar, till exempel lån och aktie- och kapitalplaceringar för finansiering av investeringar.

Enligt de handlingar som bifogats begäran är Liikuntakeskus Oy kommunens dotterbolag. Kommunen äger huvuddelen av aktierna i bolaget. Bolaget äger simhallar, ishallar samt byggnader omfattande gym m.m. och tillhandahåller dessa tjänster för kommuninvånarna. En placering i idrottscentrets aktier är att tolka som en placering som stöder kommunens verksamhet i ett bolag som sköter kommunens uppgifter och producerar tjänster för kommuninvånarna. Ett sådant bolag har inte nödvändigtvis sådana krav på lönsamhet att det kunde bedriva sin verksamhet enbart med kundavgifter m.m. utan kommunen är delägare och understöder verksamheten som ett alternativ till att kommunen själv upprätthåller fastigheten och producerar tjänsterna i egen regi för kommuninvånarna.

Enligt kommunsektionens allmänna anvisning om avskrivningar enligt plan (7.10.2008) behandlas nedskrivningar av bestående aktiva som avskrivs enligt plan som extra avskrivningar. På sådana tillgångar bland bestående aktiva som inte är föremål för avskrivningar enligt plan (mark- och vattenområden, förskottsbetalningar och pågående nyanläggningar, aktier och andelar bland bestående aktiva, och konstföremål som bokförts bland bestående aktiva) görs vid behov en nedskrivning enligt

BokfL 5 kap. 13 §. Bland annat följande omständigheter kan vara tecken på nedskrivning:

- Tillgången har fått skador.
- Förändringar i produktionsmängden eller produktionsmetoder kommer att ske i den närmaste framtiden.
- Avkastningsförväntningarna på tillgången eller förväntningarna på serviceverksamheten är eller kommer att vara sämre än prognostiserat.
- Under perioden har stora skadliga förändringar skett eller kommer att ske i en nära framtid i den tekniska miljön eller på marknaden (affärsverk) eller i kommunens omvärld.

Förteckningen är inte fullständig men tar fram några omständigheter som är värda att beakta vid bedömningen av behovet av nedskrivning eller extra avskrivning. Om den ekonomiska verkningstiden för anskaffningsutgiften för aktier bland bestående aktiva i exceptionella fall kan förväntas vara begränsad, ska anskaffningsutgiften avskrivas enligt en på förhand uppgjord plan.

Enligt den allmänna anvisningen för avskrivningar begränsar sig avkastningsförväntningarna för placeringar som stöder kommunens verksamhet i kommunens balansräkning i fråga om aktier bland bestående aktiva vanligtvis inte till löpande dividendinkomster och försäljningsinkomster som realiserats vid överlåtelse. Kommunens aktier och andelar bland bestående aktiva är aktier och andelar i form av placeringar som avser att stödja kommunens verksamhet och som har anskaffats för bestående bruk. För dem är det kännetecknande att de som en del av kommunens eller kommunkoncernens bestående aktiva som helhet ofta saknar ett värde som går att utreda.

När man överväger behovet av extra avskrivningar eller nedskrivningar ska de sannolika inkomstförväntningarna och värdet av tillgången och placeringen inom tjänsteproduktionen bedömas med iakttagande av försiktighetsprincipen.

2.4 Idrottslagen

Enligt idrottslagen (1054/1998) är det statens och kommunernas uppgift att skapa allmänna förutsättningar för idrott (2 §). Kommunen får statsandelar för driftskostnaderna inom idrottsverksamheten (5 §). Dessutom beviljar staten understöd i första hand till kommuner och samkommuner samt sammanslutningar där en kommun eller sam-

kommun har bestämmanderätten för anläggningsprojekt som avser idrottsanläggningar och tillhörande fritidslokaliteter (8 §). Att inneha aktier i ett idrottscenter och understödja bolagets verksamhet kan ses som ett sätt att skapa allmänna förutsättningar för idrott och motion i enlighet med idrottslagen. Understöd till kommunens idrottscenter är att betrakta som driftskostnader för idrottsverksamheten som kommunen får statsandel för.

3 Ställningstagande av kommunsektionen

Kommunsektionen konstaterar att finansministeriet enligt kommunallagen har i uppgift att följa kommunernas verksamhet och ekonomi och att länsstyrelsen med anledning av klagomål kan undersöka om kommunen iakttar gällande lagar.

Granskningen av kommunens bokföring och bokslut och sökande av ändring i kommunala myndigheters beslut regleras i kommunallagen. Kommunsektionen har inte befogenheter att granska eller övervaka enskilda kommuners eller samkommuners bokföring eller bokslut. Kommunsektionen ger allmänna råd och anvisningar om tillämpningen av bokföringslagen och 68–70 § i kommunallagen och ger på skriftlig begäran av en myndighet, en kommun, en samkommun (styrelsen) eller någon annan mellankommunal organisation anvisningar och utlåtanden om tillämpningen av dessa lagbestämmelser i enskilda fall. Kommunsektionen kan dessutom på eget initiativ ge anvisningar och utlåtanden om tillämpningen av dessa bestämmelser.

Värdet på kommunens aktier som stöder verksamheten kan inte granskas enbart utgående från intäkterna utan värdet består av hur tjänster tillhandahålls för kommuninvånarna med hjälp av detta aktieinnehav. I det fall som här behandlas behöver inte någon nedskrivning nödvändigtvis vidtas till följd av de små intäkterna så länge som bolaget för idrottscentret skapar förutsättningar för idrott och motion för kommunens räkning och kommunen på det sättet tillhandahåller idrotts- och motionstjänster för kommuninvånarna. Situationen kan jämföras med upprätthållande av en kommunal skolbyggnad eller ett sjukhus. Inte heller deras avgiftsintäkter eller andra egentliga intäkter täcker underhållskostnaderna. Men så länge där anordnas tjänster för invånarna görs det inga extra avskrivningar för uteblivna intäkter. Om till exempel en skola blir utanför produktionen av skoltjänster och den inte längre har något annat bruksvärde i kommunens serviceproduktion ska extra avskrivning göras i det skedet.

4 Utlåtande av kommunsektionen

Bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen gäller inte kommunerna. Enligt kommunallagen ska bokföringslagen iakttagas i tillämpliga delar i kommunens bokföring. Bokföringsnämndens kommunsektion ger anvisningar och utlåtanden om tillämpningen av bokföringslagen och 68–70 § i kommunallagen i kommunernas bokföring och bokslut, men kommunsektionen har ingen övervakningsrätt enligt 8 kap. 1 § i bokföringslagen och inga befogenheter att granska eller övervaka enskilda kommuners eller samkommuners bokföring och bokslut. Kommunsektionen hänvisar utan att desto mer ta ställning till saken till laglighetsövervakningen och sätten att söka ändring enligt kommunallagen.

Enligt kommunallagen är det revisorns uppgift att granska förvaltningen, bokföringen och bokslutet under räkenskapsperioden och samtidigt granska om kommunens bokslut och därtill hörande koncernbokslut är upprättade enligt bestämmelserna och föreskrifterna om upprättande av bokslut samt om de ger riktiga och tillräckliga uppgifter om verksamheten, ekonomin, den ekonomiska utvecklingen och de ekonomiska ansvaren under räkenskapsperioden (73 §).

Enligt kommunsektionens allmänna anvisningar ska man inte bara beakta den inkomst som placeringen ger i framtiden utan också dess värde inom serviceproduktionen, när man överväger att skriva ned aktier bland bestående aktiva i kommunen. Innehav av aktier i ett kommunalt dotterbolag för ett idrottscenter kan inte enbart betraktas som en placering som inbringar intäkter. Också den kontinuitet och kapacitet i serviceproduktionen som placeringen ger ska beaktas när nedskrivningar övervägs. Övervägningar av hur nödvändig en nedskrivning är måste dock alltid göras utgående från det specifika fallet och under iakttagande av principerna för försiktighet och konsekvens.