

7.10.2008

Byteshandel med samma bolags aktier mellan två kommuner

1 Begäran om utlåtande

Kommunen A ber bokföringsnämndens kommunsektion ge ett utlåtande i ett ärende som gäller resultatet av en aktiebyteshandel som upptagits i kommunens bokslut.

Enligt begäran om utlåtande har kommunen tillsammans med en annan kommun genom ett köpebrev daterat 31.12.2007 gjort en affär med aktier i ett elbolag. Affären genomfördes så att sökanden sålde 250 aktier till den andra kommunen för 2 500 euro per styck. Kommunen har bokfört skillnaden på 624 580 euro mellan aktiernas tidigare balansvärde och försäljningsvärdet som intäkt av detta köp. Samtidigt har den andra kommunen sålt till sökanden 250 aktier av samma bolag till samma pris och bokfört som inkomst skillnaden mellan det tidigare balansvärdet och försäljningsvärdet. Enligt begäran om utlåtande har aktieaffärerna betalats med aktier och aktiebolaget har vederbörligt registrerat dessa affärer och antecknat överlåtelsen av aktierna till de nya ägarna. Dessutom har de båda kommunerna betalat överlåtelseskatt för sina aktieaffärer. Enligt sökanden har de administrativa besluten i samband med affärerna fattats i den ordning som förvaltningsstadgan föreskriver.

Sökanden har bett att kommunsektionens tar ställning i ärendet. Kommunsektionen har dessutom på eget initiativ tagit ställning till uppskrivning och till rättelse av fel som gäller tidigare räkenskapsperioder.

2 Motiveringar till utlåtandet

2.1 Kommunsektionens utlåtande 84/2008

Kommunsektionen har gett ett utlåtande 84/24.6.2008 om byte av aktier av samma slag mellan kommuner som syftar till uppskrivning av aktier och resultatföring av försäljningsvinsten. Utlåtandet gäller en i övrigt likadan byteshandel som i sökandens fall, utom att aktiebytet ännu inte hade genomförts och sökanden (en stad) bad kommunsektionen på förhand ge ett utlåtande om bokföringen av det planerade aktiebytet.

Eftersom kommunsektionen tidigare i år har gett utlåtandet 84/2008 som gäller bokföringen av ett liknande byte av aktier hänvisar sektionen till motiveringarna i det utlåtandet och till den ståndpunkt som sektionen fattat i det ärendet. Motiveringarna och ståndpunkten gäller som sådana också för detta utlåtande. En kopia av utlåtandet 84/2008 sänds som bilaga till sökanden.

2.2 Rättelse av fel som gäller tidigare räkenskapsperioder

Ändringar har med stöd av bokföringsnämndens utlåtande 1750/21.6.2005 gjorts i kommunsektionens allmänna anvisning om upprättande av resultaträkning för kom-

muner och samkommuner (14.11.2006) och kommunsektionens allmänna anvisning om upprättande av balansräkning för kommuner och samkommuner (28.11.2006) som gäller behandlingen av förändrade bokslutsprinciper och rättelser av fel som gäller tidigare räkenskapsperioder i bokslut. Bokföringsnämndens utlåtande ändrade tidigare praxis med bokföring som inverkar på resultatet till ny praxis med bokföring som grundar sig på rättelser i det egna kapitalet i fråga om dessa poster. Bokföring som grundar sig på rättelse i det egna kapitalet kan anses ge en mer rättvisande bild av räkenskapsperiodens resultat och har dessutom den fördelen att den stämmer överens med internationell bokslutspraxis.

Ändringar i bokslutspraxis och väsentliga fel som gäller tidigare räkenskapsperioder korrigeras enligt kommunsektionens allmänna anvisningar genom rättelser i posten *Överskott/underskott från tidigare räkenskapsperioder*. Dessa rättelser görs således i fortsättningen inte längre resultatpåverkande utan retroaktivt. Det är inte nödvändigt att ändra jämförelseårets resultaträkning så att den blir jämförbar, men om detta är nödvändigt för att ge en riktig bild ska noterna innehålla information om ändringarnas inverkan på resultatet så att jämförelse mellan räkenskapsperioderna möjliggörs. Om jämförelseårets siffror det oaktat korrigeras, bör ändringarna och grunderna för dem framgå i noterna. Om noterna till verksamhetsberättelsen eller till bokslutet innehåller nyckeltal för flera räkenskapsperioder ska även dessa i mån av möjlighet göras jämförbara eller åtminstone förses med ett tydligt omnämnande om de eventuella delar till vilka de inte är jämförbara. Då korrigeringar görs bör väsentlighetsprincipen iakttas. Poster av ringa betydelse, vilka hänför sig till tidigare perioder upptas enligt sin karaktär i resultaträkningen och balansen.

2.3 Försiktighet och innehållsbetoning

Försiktighet enligt bokföringslagen (BokfL 3 kap. 3 § 1 mom. 3 punkten) förutsätter att man i bokslutet endast beaktar vinster som realiserats under räkenskapsperioden, alla avskrivningar och nedskrivningar av aktiva, uppskrivningar av skulder samt alla förutsebara ansvar och möjliga förluster som har uppkommit under pågående eller tidigare räkenskapsperioder, även om dessa blir kända först efter räkenskapsperiodens utgång. Principen om försiktighet får frångås endast om det finns särskilda skäl (BokfL 3 kap. 3 § 2 mom.). Försiktighet vid bokföring av inkomster betyder att orealiserade inkomster inte får bokföras i resultatet.

Principen om innehållsbetoning i bokföringslagen (BokfL 3 kap. 3 § 1 mom. 2 a punkten) betyder att noteringarna görs med beaktande av affärshändelsens eller avtalets faktiska karaktär, inte enbart enligt det formella innehållet eller den juridiska formen.

2.4 Uppskrivning

Om det finns förutsättningar för uppskrivning enligt bokföringslagen, får uppskrivning göras i fråga om aktier bland bestående aktiva i enlighet med anvisningarna.

3 Kommunsektionens utlåtande

Kommunsektionen konstaterar att i sökandens fall tillämpas kommunsektionens tidigare utlåtande (84/24.6.2008) om byte av aktier av samma slag mellan kommuner för uppskrivning av aktier och resultatföring av försäljningsvinsten. Enligt det utlåtandet ska anskaffningsutgiftsprincipen iakttas vid byte av tillgångar av samma slag och värde, liksom vid byte av aktier av samma slag i samma bolag. Då det i sökandens fall är fråga om byte av aktier av samma slag och värde bland bestående aktiva med en

annan kommun, saknas vid denna transaktion en sådan realekonomisk grund som skulle berättiga till resultatföring av skillnaden mellan aktiernas bytesvärde och bokföringsvärde i bokslutet.

Kommunen bör rätta till väsentliga fel som gäller den tidigare räkenskapsperioden enligt kommunsektionens allmänna anvisningar genom att rätta posten *Överskott/underskott från tidigare räkenskapsperioder* i det egna kapitalet.

Om det finns förutsättningar för uppskrivning enligt bokföringslagen får uppskrivning göras i fråga om aktier bland bestående aktiva med iakttagande av försiktighet och konsekvens.