

# Bokföringsnämndens kommunsektion, 28.11.2000

## 47. Utlåtande om hur en samkommuns grundkapital och en medlemskommuns samkommunandel skall bokföras

### 1 Begäran om utlåtande

Finlands Kommunförbund har begärt utlåtande om hur en höjning eller sänkning av en samkommuns grundkapital som inte är en medlemskommuns kapitalplacering eller en returnering av en kapitalplacering skall bokföras samt om huruvida ovan nämnda förändring och en förändring av grundkapitalets fördelningsandel som beror på något annat än statsandelen för ett anläggningsprojekt skall tas upp i medlemskommunens bokföring som en förändring av samkommunandelen.

Enligt bokföringsnämndens kommunsektions allmänna anvisning om avskrivningar enligt plan för kommuner och samkommuner (6.4.1999), kapitel 2.1.2 Anskaffningsutgifter som täckts med bidrag, statsandel eller annan finansieringsandel, minskas den statsandel som en samkommun fått för anläggningsprojekt från projektets anskaffningsutgift och vid beräkning av avskrivningar betraktas anskaffningsutgiftens belopp minskad med finansieringsandelen som bas för avskrivningarna. Den statsandel som erhållits för anläggningsprojekt i en samkommun påverkar inte beloppet av samkommunens grundkapital, men kan inverka fördelningen av grundkapitalet mellan medlemskommunerna. Medlemskommunerna beslutar huruvida grundkapitalet skall fördelas om på basis av den statsandel som samkommunen erhållit.

Ändringen av grundkapitalets kommunandelar som beror på statsandelen bokförs inte vare sig i resultat- eller balansräkningen i medlemskommunerna. Det grundkapital som finns upptaget i samkommunens balansräkning motsvarar efter detta inte den samkommunsandel som finns upptagen i medlemskommunens balansräkning. Väsentliga ändringar i samkommunsandelarnas värde tas upp i noterna till kommunens bokslut. I noterna till samkommunens bokslut redogörs för grundkapitalets fördelning på medlemskommunerna.

I bokföringsnämndens kommunsektions allmänna anvisning om uppgörandet av resultaträkning för kommuner och samkommuner (6.4.1999) står det att "Om ett fel uppdagas i bokföringen eller bokslutet för tidigare räkenskapsperioder, eller om redovisningsprinciperna ändras, skall rättelsen bokföras som en händelse för den räkenskapsperiod under vilken felet uppdagas. Det är inte tillåtet att bokföra rättelser genom att direkt debitera eller kreditera det egna kapitalet i balansräkningen, utan effekten av felet eller ändringen skall påverka resultaträkningen för den räkenskapsperiod under vilken felet uppdagas eller redovisningsprincipen ändras."

Samkommunens grundkapital kan ändras till exempel då en ny medlemskommun ansluter sig till samkommunen, en medlemskommun utträder ur samkommunen, en medlemskommun ökar sin medlemskommunandel eller på grund av behandlingen av de låneposter som beror på avskaffandet av vårdplatser i enskilda kommuner. Samkommunen kan höja sitt grundkapital till exempel genom överföring från det egna kapitalets övriga poster eller sänka det till exempel genom överföring till en annan post i eget kapital, om samkommunens grundavtal möjliggör detta.

I en del samkommuner har man gjort rättelser i grundkapitalet, grundkapitalet har antingen sänkts eller höjts, exempelvis för att man efteråt har märkt att det skett något väsentligt och betydande fel när grundkapitalet bildats.

Sökanden ber om bokföringsnämndens kommunsektions utlåtande i följande frågor:

1) hur skall en höjning eller sänkning av en samkommuns grundkapital tas upp i samkommunens bokföring när det inte är fråga om en medlemskommuns kapitalplacering eller om en returnering av en medlemskommuns kapitalplacering,

2) skall den förändring som nämns i punkt 1) och en sådan förändring av grundkapitalets fördelningsandel som beror på något annat än statsandelen för ett anläggningsprojekt tas upp i medlemskommunens bokföring som en förändring av samkommunandelen.

### 2 Motivering

Kommunallagen (365/1995) 78 §

Enligt 78 § kommunallagen bildas en samkommun genom ett avtal mellan kommunerna, vilket godkänns av fullmäktige (grundavtal). I grundavtalet skall man komma överens om bl.a. medlemskommunernas andelar i samkommunens tillgångar och deras ansvar för samkommunens skulder samt annat som gäller samkommunens ekonomi. I 83 § kommu-

nallagen sägs att för finansieringen av sådana utgifter i samkommunen som inte kan täckas på något annat sätt svarar medlemskommunerna så som i grundavtalet har överenskommit om ansvarsfördelningen mellan kommunerna.

Innehållet i de bestämmelser i grundavtalet som gäller ekonomi regleras inte nämnvärt i kommunallagen. Grunderna för ekonomin skall behandla kommunerna jämlikt genom att iaktta den jämlikhetsprincip som förvaltningens allmänna rättsprincip förutsätter, och varken samkommunen eller några medlemskommuner får ogrundat ha fördelar av något på bekostnad andra medlemskommuner.

#### *Bokföringslagen (1336/1997)*

Om den sannolika framtida inkomsten från en tillgång eller investering som hör till bestående aktiva eller dess värde i serviceproduktionen varaktigt är mindre än den ännu oavskrivna anskaffningsutgiften, skall skillnaden kostnadsföras som en nedskrivning enligt 5 kap. 13 § bokföringslagen.

#### *Kommunsektionens allmänna anvisning om uppgörandet av resultaträkning för kommuner och samkommuner (6.4.1999)*

I den allmänna anvisningen sägs att om ett fel uppdagas i bokföringen eller bokslutet för tidigare räkenskapsperioder eller om redovisningsprinciperna ändras, skall rättelsen bokföras som en händelse för den räkenskapsperiod under vilken felet uppdagas. Det är inte tillåtet att bokföra rättelser genom att direkt debitera eller kreditera det egna kapitalet i balansräkningen, utan effekten av felet eller ändringen skall påverka resultaträkningen för den räkenskapsperiod under vilken felet uppdagas eller redovisningsprincipen ändras. För att bokförda rättelser inte skall förvränga den bild som resultat- och balansräkningen ger av räkenskapsperiodens resultat och den ekonomiska ställningen, skall väsentliga, till tidigare räkenskapsperioder hörande poster som inverkar på resultatet bokföras som extraordinära intäkter eller kostnader och uppgifter om dem skall ges i noterna till resultat- och balansräkningen. Poster av ringa betydelse vilka hör till tidigare perioder kan bokföras under de resultat- eller balansposter till vilka de kan hänföras.

#### *Kommunsektionens allmänna anvisning om uppgörande av balansräkning för kommuner och samkommuner (6.4.1999)*

#### *Kommunsektionens allmänna anvisning om avskrivningar enligt plan för kommuner och samkommuner (6.4.1999)*

#### *Kommunsektionens allmänna anvisning om noter till bokslutet för kommuner och samkommuner (5.9.2000)*

Enligt de allmänna anvisningarna bokförs inte ändringen av grundkapitalets kommunandelar som beror på statsandelen vare sig i resultat- eller balansräkningen i medlemskommunerna. Det grundkapital som finns upptaget i samkommunens balansräkning motsvarar efter detta inte den samkommunsandel som finns upptagen i medlemskommunens balansräkning. Väsentliga ändringar tas upp i noterna till kommunens bokslut. I noterna till samkommunens bokslut redogörs för grundkapitalets fördelning på medlemskommunerna.?

Enligt kommunsektionens allmänna anvisning om uppgörande av balansräkning för kommuner och samkommuner (1999) och allmänna anvisning om avskrivningar enligt plan (1999) bokförs nedskrivningar av aktier och andelar som utgör anläggningstillgångar som nedskrivningar i resultaträkningen i kommunens bokföring enligt 5 kap. 13 § bokföringslagen.

#### *Allmän anvisning om upprättande av koncernbokslut för kommuner och samkommuner (5.9.2000)*

Posterna i en samkommuns balansräkning och noter sammanställs i kommunens koncernbokslut rad för rad i proportion till grundkapitalsandelen oberoende av bestämmelserna om rösträtt. I sammanställningen av eget kapital avdras kommunens andel av samkommunens eget kapital från bokföringsvärdet av den i kommunens balansräkning upptagna samkommunandelen. Om kommunens andel av samkommunens eget kapital är större än det belopp som erlagts som kapitalplacering i samkommunen, upptas den positiva differens som härvid uppkommer bland eget kapital i koncernbalansräkningen som en särskild post under rubriken *Andel av ökning av samkommunens eget kapital*. Om kommunens andel av samkommunens eget kapital är mindre än det belopp som placerats i samkommunen, avdras skillnaden från koncernbalansens övriga egna kapital.

#### *Grundavtal för samkommuner*

I samkommunernas grundavtal finns olika bestämmelser om ändringar i det egna kapitalet, vilka varje samkommun bör ta ställning till när den man fattar beslut.

### **3 Kommunsektionens ställningstagande**

Tilläggsavskrivningar och nedskrivningar av anläggningstillgångar tas upp i resultaträkningen. Tilläggsavskrivningarna och nedskrivningarna inverkar på räkenskapsperiodens överskott/underskott. Eftersom tilläggsavskrivningarna eller nedskrivningarna inte inverkar på samkommunens behov av finansiering behöver deras belopp inte täckas med me-

rinkomster, utan grundkapitalet kan minskas med ett belopp som motsvarar dessa genom att bokföra en minskning på kontot för överskott/underskott i tidigare räkenskapsperioder efter bokslutsåret.

Om grundavtalet gör det möjligt att höja grundkapitalet ur överskottet från tidigare räkenskapsperioder kan grundkapitalet höjas mot överskott i tidigare räkenskapsperioder i bokföringen för den räkenskapsperiod som följer efter räkenskapsåret eller senare.

#### **4 Kommunsektionens utlåtande**

1. Tilläggsavskrivningen eller nedskrivningen av anläggningstillgångar noteras i resultat- eller balansräkningen. Det är inte förenligt med god bokföringssed att minska bestående tilläggsavskrivningar eller nedskrivningar som motsvarar anläggningstillgångarna direkt från grundkapitalet i samkommunens bokföring.
2. Samkommunens grundkapital kan höjas med överskott från tidigare räkenskapsperioder eller minskas för att täcka underskott.
3. I en medlemskommuns bokföring noteras en bestående värdeminskning i samkommunandelen som inte beror på returnering av medlemskommunandelen som en värdeminskning i resultaträkningen.
4. En höjning av samkommunens grundkapital som görs från en annan post i det egna kapitalet antecknas varken som intäkt i medlemskommunens bokföring eller som höjning av samkommunandelen.

I noterna till samkommunens bokslut presenteras en utredning över hur grundkapitalet är fördelat på medlemskommunerna. För väsentliga ändringar av värdet på andelar i samkommuner ges utredning i noterna till kommunens bokslut.