

Bokföringsnämndens kommunsektion, 28.11.2000

46. Utlåtande om hur skatteinkomster skall tas upp i kommunens bokslut

1 Begäran om utlåtande

Finlands Kommunförbund har begärt ett utlåtande av bokföringsnämndens kommunsektion om hur skatteinkomster skall registreras i kommunernas bokslut:

Enligt kapitel 5.1 ?Redovisningsprinciper beträffande skatteinkomster? i bokföringsnämndens kommunsektions allmänna anvisning om uppgörande av resultaträkning för kommuner och samkommuner (6.4.1999) skall kommunens skatteinkomster registreras i bokslutet som skatteinkomster för räkenskapsperioden och enligt den tidpunkt då skatteförvaltningen betalat redovisningarna. Om den redovisade skatteinkomsten t.ex. på grund av försenad beskattning eller bankstrejk avviker avsevärt från den skattesumma som uppskattats för räkenskapsperioden, kan bokföringsnämndens kommunsektion undantagsvis ge tillstånd till avvikelser från den allmänna anvisningen.

Enskilda kommuners andelar av samfundsskatten bestämdes under 1993?1998 utgående från en fast fördelningsandel. Grunderna för beräkning av andelarna reviderades 1999 och de bygger nu i huvudsak på de skatter som betalas av sammanslutningar vars verksamhet är förlagd till kommunen. Kommunernas andelar av samfundsskatten för skatteåren 1999 och 2000 fastställs så att andelarna enligt det nya systemet får en vikt på 50 %, och de andelar som tillämpades 1993?1998 likaså en vikt på 50 %. Förändringen för en enskild kommun får vara högst 1 500 mark per invånare för 1999 och 2000 jämfört med samfundsskatten enligt den tidigare fördelningen. År 2001 får skatteintäkterna för en kommun ha minskat med högst 4 000 mark per invånare.

I början av skatteåret fastställs en preliminär fördelning av samfundsskatten; denna fördelning bygger på den senast genomförda beskattningen. Andelarna justeras när de nya beskattningsuppgifterna blivit klara. När beskattningen för skatteåret har slutförts fastställs de slutliga andelarna. Sålunda fastställdes i början av 1999 preliminära andelar för skatteåret 1999, och dessa byggde på beskattningsuppgifterna för 1997. Andelarna justerades i februari 2000 utifrån beskattningsuppgifterna för 1998. De slutliga andelarna för skatteåret 1999 beräknas i januari-februari 2001 på basis av uppgifterna för 1999. Då korrigeras de förskott som under 1999 och 2000 har redovisats för skatteåret 1999, så att de motsvarar den slutliga fördelningen. Samtidigt ändras de preliminära andelar som tillämpats för förskotten för skatteåret 2000 och som byggd på 1998 års beskattning. Ändringen sker utifrån den nya beskattningen för skatteåret 1999. Vidare korrigeras de förskott som redovisats under 2000.

När de enskilda kommunernas andelar för skatteåret 1999 justerades i februari 2000, blev korrigeringen över 1000 mark per invånare i fem kommuner. Av dessa återkrävdes förskott som redovisats under 1999. Man kan anta att korrigeringarna i början av 2001 blir ännu större, när de belopp som redovisats under 1999 och 2000 korrigeras. Under de påföljande åren kommer korrigeringsbeloppen sannolikt att stiga ytterligare i och med att övergångsbestämmelserna för de enskilda skatteåren inte längre gäller.

Också vid redovisningen av kommunalskatt tillämpas en fördelning som bygger på den senaste slutförda beskattningen. Denna fördelning har också justerats i början av året, och samtidigt korrigerades de kommunalskattebelopp som redovisades året innan. Dessa korrigeringar har hittills varit mindre än korrigeringarna av samfundsskatten, men de kommer sannolikt att växa i och med att vissa nya inkomstslag, t.ex. de optioner som arbetsgivarna betalar ut, får större betydelse.

I 2 § bokföringslagen sägs att bokslutet skall ge en riktig och tillräcklig bild av resultatet av den bokföringsskyldiges verksamhet och om dennes ekonomiska ställning (rättvisande bild). I exempelvis 1999 års bokslut påverkade korrigeringen av redovisningarna i betydande grad kommunens årsbidrag i bl.a. ovan nämnda fem kommuner.

De allmänna principerna vid upprättande av bokslut anges i 3 kap. 3 § bokföringslagen. Dessa principer omfattar bl.a. att försiktighet skall iaktas oberoende av räkenskapsperiodens resultat. Försiktighetsprincipen förutsätter framför allt att bokslutet endast beaktar de vinster som realiserats under räkenskapsperioden samt alla förutsebara förpliktelser och möjliga förluster som har uppkommit under denna eller tidigare räkenskapsperioder, även om dessa blir kända först efter räkenskapsperiodens utgång.

Sökanden har bett om ett utlåtande av bokföringsnämnden om hur kommunerna i sina bokslut skall beakta sådana rättelser av skatteinkomster som är kända när bokslutet upprättas och som beror på ändringar i fördelningen av skatteredovisningarna; belopp som skall betalas till eller tas ut av kommunerna.

2. Motivering

Regeringens proposition till riksdagen med förslag till kommunallag 1994 rd, RP192

I kommunallagen stadgas inte om grunder för bokföring av skatteinkomster. Endast i motiveringen till regeringspropositionen finns i anknytning till 66 §, som gäller beslut om skatter (s. 120), följande angivet om kontantprincipen i fråga om skatteinkomster: ?Eftersom kommunens skatteinkomster bokförs enligt kontantprincipen, måste man vid uppskattningen av kommunens skatteinkomster under budgetåret beakta de redovisningsposter som gäller tidigare år och den andel av skatteavkastningen enligt de uppskattade beskattningsbara inkomsterna som man inte får in under budgetåret. Den fastighetsskatteinkomst som tas in i budgeten beräknas också enligt kontantprincipen.?

Bokföringslagen (1336/1997)

I 3 kap. 2 § bokföringslagen sägs att bokslutet skall ge en riktig och tillräcklig bild av resultatet av den bokföringsskyldiges verksamhet och om dennes ekonomiska ställning (*rättvisande bild*). De ytterligare upplysningar som behövs för detta skall lämnas i noterna.

I motiveringen i regeringens proposition med förslag till ändring av bokföringslagen sägs att EU:s 4:e direktiv bör vara det primära rättesnöret vid tolkningen av begreppet ?rättvisande uppgifter?. Bestämmelser om detta finns i direktivets 2 artikel, bl.a. punkt 3: bokslutet skall ge ?en rättvisande bild av bolagets tillgångar, skulder, ekonomiska ställning och resultat.? Vidare sägs i punkt 4 att ?när tillämpningen av bestämmelserna i detta direktiv inte räcker till för att ge en rättvisande bild enligt punkt 3, skall ytterligare upplysningar lämnas.? I samma artikel, punkt 5 sägs att ?om undantagsvis tillämpningen av en föreskrift i detta direktiv är oförenlig med den skyldighet som föreligger enligt punkt 3, *skall avsteg göras* från den förstnämnda föreskriften så att en rättvisande bild enligt punkt 3 kan ges. Varje sådant avsteg skall anmärkas i en not med upplysning om skälen för avsteget och om den inverkan som detta kan ha på bolagets tillgångar, skulder, ekonomiska ställning och resultat. Medlemsstaterna får bestämma när avsteg kan ske och får föreskriva de undantagsregler som behövs.?

I 4 kap. 6 § bokföringslagen, som handlar om resultatregleringar, har intagits uttrycket ?prestationsbasis eller på motsvarande sätt under räkenskapsperioden?, vilket bokföringsnämnden redan tidigare använt i sina utlåtanden. I enlighet härmed är resultatregleringar (aktiva): ?1) under räkenskapsperioden eller en tidigare räkenskapsperiod erlagda betalningar av utgifter som realiserats på *prestationsbasis eller på motsvarande sätt* under följande räkenskapsperioder, om dessa inte skall tas upp bland förskottsbetalningar, samt 2) sådana inkomster realiserade på *prestationsbasis eller på motsvarande sätt* under räkenskapsperioden eller en tidigare räkenskapsperiod för vilka ingen betalning har erhållits, om dessa inte skall tas upp bland försäljningsfordringar.? Resultatregleringar (passiva) är: ?1) under räkenskapsperioden eller en tidigare räkenskapsperiod erhållna betalningar av inkomster som realiserats på *prestationsbasis eller på motsvarande sätt* under följande räkenskapsperioder, om dessa inte skall tas upp bland förskottsbetalningar, samt 2) sådana utgifter realiserade på *prestationsbasis eller på motsvarande sätt* för vilka ingen betalning har erlagts, om dessa inte skall tas upp bland leverantörsskulder??.

?På prestationsbasis eller på motsvarande sätt? är tillämpligt i situationer då köp och försäljningar inte motsvaras av en konkret, påvisbar mottagning av en produktionsfaktor eller överlåtelse av en prestation, t.ex. när det gäller finansiella poster. Bokföringsnämnden har bl.a. i sitt utlåtande om tidpunkt för inkomstföring av skogsvårdsavgift 1986/846 intagit ståndpunkten att skogsvårdsavgifter skall bokföras som inkomster för skogsvårdsföreningen på prestationsbasis eller motsvarande sätt för den räkenskapsperiod under vilken de har debiterats.

Allmän anvisning om uppgörande av resultaträkning för kommuner och samkommuner (1999, ändring 28.11.2000)

Kommunsektionen kompletterade 28.11.2000 kapitlet om bokföring av skatteinkomster (kapitel 5.1) i sin allmänna anvisning. Enligt kompletteringen skall kommunens skatteinkomster registreras i bokslutet som skatteinkomster för räkenskapsperioden och enligt den tidpunkt då skatteförvaltningen betalat redovisningarna. När skatteinkomsterna bokförs skall kommunen dessutom beakta de rättelser beträffande räkenskapsperioden och tidigare räkenskapsperioder som skatteförvaltningen meddelat under den tid som bokslutet upprättas och som beror på förändringar i de enskilda kommunernas andelar. I bokslutets noter skall ges en utredning av beloppet för nämnda rättelser.

3 Kommunsektionens utlåtande

Skatteinkomsterna bokförs som skatteinkomster för räkenskapsperioden och enligt de tidpunkter då skatteförvaltningen betalat ut redovisningarna. Vid bokföringen av skatteinkomster beaktas dessutom rättelser i de belopp som redovisats under räkenskapsperioden och tidigare perioder, vilka beror på förändringar i de kommunvisa fördelningsandelar som skatteförvaltningen meddelat innan bokslutet upprättats. Rättelsernas belopp skall anges i noterna till bokslutet.

Förändringen i grunderna för bokföring av skatter skall tillämpas från och med bokslutet för 2000

