

Bokföringsnämndens kommunsektion, 23.1.2003

60. Utlåtande om mall för samkommunens resultaträkningsschema och hur erlagd inkomstskatt skall upptas i resultaträkningen

1 Begäran om utlåtande

Samkommunen A ber om ett utlåtande om mallen för resultaträkningsschema för samkommunen som idkar affärsverksamhet samt om hur inkomstskatten skall bokföras.

I sin begäran om utlåtande frågar sökanden om samkommunen får tillämpa resultaträkningsschemat för ett affärsverk i sitt bokslut. Sökanden frågar vidare om det är möjligt att uppta inkomstskatten som en separat post i slutet av resultaträkningen före räkenskapsperiodens överskott efter förändringar av avskrivningsdifferensen. Enligt sökanden är inkomstskatter inte egentliga verksamhetskostnader.

Samkommunen har 11 medlemskommuner och idkar elverksverksamhet inom dessa kommuners områden. Elnätsverksamhetens verksamhetsområde omfattar de områden i medlemskommunerna där elöverföringen sköts. För elförsäljningsverksamhetens vidkommande är samkommunen skyldig att leverera el inom sitt verksamhetsområde. Försäljning av el sker också utanför verksamhetsområdet. Elektriciteten köps huvudsakligen av utomstående elproducenter och den egna produktionen utgör en liten del. Dessutom förekommer i mindre skala fjärrvärmeverksamhet samt elinstallationsarbeten och byggande av elnät.

Verksamheten finansieras med egna försäljningsintäkter och anslutningsavgifter. Medlemskommunerna har inte betalat understöd för verksamheten. Verksamheten definieras som affärsverksamhet som är självbärande. Investeringarna finansieras självständigt genom internt tillförda medel och annan egen finansiering samt vid behov med lånefinansiering.

Enligt inkomstskattelagen (1535/1992) är en samkommun skatteskyldig för affärsverksamhet alltså i detta fall för hela sin verksamhet. Affärsverksamhetens resultat beräknas enligt bestämmelserna i näringskattelagen. Beskattning sker i form av samfundsskatt men för en samkommun enligt en lägre skattesats utan statens andel av samfundsskatten.

Räkenskapsperiodens resultat beräknas inte bara utgående från bokföringslagen utan också med beaktande av bestämmelserna i näringskattelagen. Grund för resultatet utgör periodiserade intäkter och kostnader under räkenskapsperioden. Utgifter med lång verkningstid värderas och avskrivs enligt bokföringslagen och skattelagarna. Förändringen i avskrivningsdifferensen har också upptagits i resultaträkningen så att den har beräknats enligt bestämmelserna om avskrivningar i näringskattelagen varvid den påverkar den beskattningsbara inkomsten och den samfundsskatt som betalas.

Samkommunen anser att schemat för affärsverk bättre lämpar sig för uppgörandet av resultaträkningen, varför det har använts i samkommunen. Benämningarna i schemat är anpassade till affärsverksamheten. Uppställningen och ordningen i schemat liksom mellansummornas innehåll och benämningar följer resultaträkningsschemat i bokföringsförordningen.

Enligt elmarknadslagen skall en kommunal inrättning eller en samkommun som utövar elaffärsverksamhet i bokföringen redovisas skilt från kommunen och för den skall för varje räkenskapsperiod göras upp en resultat- och balansräkning som kan jämföras med ett aktiebolags bokslut. Samkommunen blir alltså tvungen att uppgöra en resultaträkning som följer schemat för affärsverk.

Sökanden gör upp budgeten och en tablå över budgetutfallet enligt resultaträkningsschemat för samkommuner så att bland annat verksamhetsbidraget och årsbidraget framgår av dem.

2 Motiveringar till utlåtandet

Enligt 67 § kommunallagen gäller bokföringslagen i tillämpliga delar i kommuners och samkommuners bokföring och bokslut. Kommunsektionen ger anvisningar om hur stadgandena i bokföringslagen skall tillämpas. Enligt 8 kap.2 § 2 mom. bokföringslagen och 1 b § 1 mom. bokföringsnämndens förordning kan bokföringsnämndens kommunsektion i enskilda fall eller branschvis bevilja undantag från bestämmelserna i 3 kap. 1 § 3 mom. andra meningen som bestämmer om de scheman som skall användas för resultaträkningen och balansräkningen.

Enligt 68 § kommunallagen skall en samkommuns bokslut omfatta resultaträkning och balansräkning med noter samt en tablå över budgetutfallet och verksamhetsberättelse. På basis av 67 § kommunallagen görs samkommunens bokslut upp enligt stadgandena i kommunallagen och i tillämpliga delar enligt stadgandena i bokföringslagen.

Kommunsektionen har 6.4.1999 givit en allmän anvisning om hur kommuner och samkommuner skall göra upp resultaträkning och om det schema för resultaträkning som kommuner och samkommuner skall tillämpa. Utgångspunkten för upprättandet av den allmänna anvisningen har varit att resultaträkningen uppgörs enligt det givna resultaträkningsschemat oberoende av hur kommunen eller samkommunen har organiserat sin verksamhet.

Resultaträkning, balansräkning och finansieringsanalys som redovisas i bokslutet utgör en helhet som måste utarbetas enhetligt och enligt de allmänna anvisningarna.

Enligt elmarknadslagen (386/1995) skall en samkommun som utövar elaffärsverksamhet i bokföringen redovisas skilt från kommunen och för den skall för varje räkenskapsperiod göras upp en resultat- och balansräkning som kan jämföras med ett aktiebolags bokslut. Resultaträkningen kan upprättas utgående från det schema som utarbetats för affärsverk och den redovisas i noterna till samkommunens bokslut.

Enligt 1 kap. 9 § bokföringsförordningen (1339/1997) skall resultaträkningen och balansräkningen upprättas mer detaljerat än vad schemat utvisar, om detta är nödvändigt för att de faktorer som inverkat på räkenskapsperiodens resultatbildning eller balansposterna skall kunna klargöras. Eftersom samkommunen inte för övrigt betalar inkomstskatt för sin egentliga verksamhet kan den samfundsskatt som betalas för affärsverksamhet betraktas som så exceptionell att redovisningen av den som en egen post i resultaträkningen är förenligt med god bokföringssed. Samfundsskatten presenteras då efter förändringar i avskrivningsdifferensen och överföring till reserver och fonder, före räkenskapsperiodens överskott (underskott). Om samkommunens resultaträkning ändras på det sätt som föreslås måste också samkommunens finansieringskalkyl, som uppgjorts enligt kommunsektionens allmänna anvisning, ändras.

Bokföringsnämndens kommunsektion har 8.1.1998 avgett utlåtande nr 21 om bokslutsscheman för samkommuner. Kommunsektionen anser det inte vara motiverat att samkommunen presenterar sitt lagstadgade bokslut uppställt så att det avviker från ovan nämnda scheman.

3 Kommunsektionens utlåtande

Enligt den allmänna anvisningen skall resultaträkningen göras upp enligt det givna schemat oberoende av hur samkommunen organiserat sin verksamhet. Kommunsektionen anser det inte vara motiverat att samkommunen presenterar sitt lagstadgade bokslut så att det avviker från ovan nämnda scheman. Den resultaträkning som elmarknadslagen förutsätter kan göras upp enligt resultaträkningsschemat för affärsverk och tas upp i noterna till samkommunens bokslut.

Den samfundsskatt samkommunen betalar för affärsverksamhet kan redovisas som en egen post i resultaträkningen före raden räkenskapsperiodens överskott (underskott).