

Bokföringsnämndens kommunsektion, 21.1.1998

22. Utlåtande om bokföring av återbäring och extra uppbörd av medlemskommunernas betalningsandelar samt av avskrivningar på anläggningstillgångar i en samkommuns bokslut

Begäran om utlåtande

Utbildningssamkommun A har begärt om utlåtande från bokföringsnämndens kommunsektion om bokföring i bokslutet för 1997 i följande ärenden:

- 1) Är samkommunens grundavtal lagstridigt så att detta påverkar uppgörandet av bokslut för 1997?
- 2) Skall återbäring av förskott eller extra uppbörd av en medlemskommuns betalningsandel resultatföras eller skall dessa behandlas som "dividendutdelning" eller som grundkapitalsplacering utanför resultaträkningen?
- 3) Skall avskrivningar av anläggningstillgångar göras enligt plan?

I sin begäran om utlåtande hänvisar samkommunen till gällande grundavtal och det utlåtande den begärt av sin OFR-revisor.

Utbildningssamkommunen grundades 1995 och den inledde sin verksamhet fullt ut den 1 januari 1997. Samkommunens grundavtal har gjorts upp och godkänts före ändringen av det kommunala bokföringssystemet. Enligt grundavtalet skall skillnaden mellan investeringsutgifter och investeringsinkomster fördelas mellan medlemskommunerna enligt deras ägarandelar. En medlemskommuns andel av en samkommuns tillgångar och ansvar för samkommunens skulder fastställs enligt antalet elever de tre senaste åren som ett medeltal av elevantalen vissa fastställda statistikdagar.

Från medlemskommunens andel av investeringsutgiften avdras statsandelen kommunvis för investeringsutgiften och kapitalersättningen för hyresvärdet enligt de grunder som gäller under finansåret varefter skillnaden erläggs av medlemskommunen.

En samkommuns verksamhetsutgifter skall enligt grundavtalet fördelas mellan medlemskommunerna för varje läroanstaltsform enligt användningen med undantag av gemensamma verksamhetsutgifter som fördelas enligt användningen enligt det beräknade antalet elever per läroanstaltsform. Ränteutgifter för lån fördelas dock enligt ägarandel.

En medlemskommun skall dessutom som särskild betalningsandel till samkommunen betala en fastställd andel av den lön som en tjänsteinnehavare eller arbetstagare i sarnkommunens tjänst, som är skattskyldig för sina personliga inkomster i medlemskommunen, erhåller under finansåret. Den särskilda betalningsandelen beaktas som driftsinkomst för respektive verksamhet vid fastställandet av medlemskommunernas betalningsandelar för driftskostnader.

Enligt grundavtalet uppbärs förskott hos medlemskommunerna för att täcka finansårets kostnader med undantag av de särskilda betalningsandelarna. Förskotten baserar sig på utgifter och inkomster enligt budgeten samt uppskattat elevantal. Medlemskommunerna har dock inte betalat förskott enligt grundavtalet för 1997.

I sitt utlåtande konstaterar OFR-revisorn att enligt läroanstalternas nuvarande finansieringssystem (som trädde i kraft den 1 januari 1997) uppbärs i regel inte betalningsandelar och förskott direkt av kommunerna, utan finansieringen kommer direkt från staten som drar av kommunens kalkylerade andel från de statsandelar som betalas ut till kommunen. OFR-revisorn anser i sitt utlåtande att samkommunens resultat trots det nya finansieringssystemet skall beräknas enligt grundavtalet läroanstaltsvis och den betalningsandel som överstiger förskottet skall uppbäras hos medlemskommunen som en extra betalningsandel och det förskott som överstiger betalningsandelen skall återbäras till medlemskommunen.

Motivering

Kommunsektionens allmänna anvisning om uppgörande av resultaträkning för kommuner och samkommuner (8.1.1996)
Kommunsektionens mall till kontoplan för kommuner och samkommuner (16. 12. 1996)

Enligt kommunsektionens allmänna anvisning om uppgörande av resultaträkning (kapitel 2.1) utgör medlemskommunernas betalningsandelar och ersättningar för de prestationer som samkommunen tillhandahållit för medlemskommunens invånare försäljningsintäkter för samkommunen.

Enligt kommunsektionens rekommendation som mall till kontoplan skall den finansiering enligt enhetspris till fullt belopp för driftskostnader inklusive investeringstillägg som en samkommun för yrkesutbildning erhåller av staten bokföras som försäljningsintäkter av staten. I finansieringen enligt enhetspriset ingår statsandelen för yrkesutbildningsanstaltens hyror och hyresvärden och skall inte skiljas åt från den finansiering av staten som samkommunen bokför som försäljningsintäkt.

Enligt mallen till kontoplan (kapitel 2.1. 4) skall ersättning som en samkommuns medlemskommun erlägger till samkommunen enligt fakturering som grundar sig på antal prestationer eller ersättande prestationer (t.ex. antal invånare), upptas i samkommunens bokföring som ersättning eller betalningsandel av medlemskommunen.

De betalningsandelar som särskilt skall uppbäras av en medlemskommun och som gäller en samkommuns investeringsutgift eller amortering av ett långfristigt lån, vilka inte ingår i priserna på tjänster registreras i bokföringen som understöd som samkommunen erhåller av medlemskommunen. Betalningsandelar för ränteutgifterna för ett lån som uppbärs separat av medlemskommunen och som inte ingår i priserna för tjänster registreras som understöd som samkommunen erhåller av medlemskommunen.

Bokföringslagen (10.8. 1993/655)

Kommunsektionens allmänna anvisning om avskrivningar enligt plan (reviderad 15.12.1997)

Kommunsektionens utlåtande (15/15.1 2.1 997)

Bokföringen av en medlemskommuns betalningsandel för samkommunens investering samt täckningen av avskrivningar enligt plan i en samkommuns bokslut beror på vad som har avtalats i ärendet i samkommunens grundavtal eller separat.

I kommunsektionens utlåtande (15/15.12.1997) ingår alternativa sätt att behandla medlemskommunernas andel av investeringsutgiften och täckningen av avskrivningarna på investeringen i resultaträkningen. Av de presenterade alternativen bör, med beaktande av det gällande grundavtalet för samkommunen, medlemskommunens betalningsandel behandlas som en kapitalplacering i samkommunens grundkapital.

Samkommunens gällande grundavtal har uppgjorts utgående från den administrativa bokföringen och anger således inte direkt hur medlemskommunens andel av investeringsutgiften skall bokföras i nuvarande bokföringssystem. Det är dock motiverat att registrera medlemskommunens betalningsandel som en ökning av grundkapitalet för att medlemskommunens betalningsandel skall kunna beaktas som medlemskommunens grundkapitalsandel i kommande bokslut om man i det nya grundavtalet beslutar sig för att behandla investeringsandelarna som kapitalplacering.

För att medlemskommunernas andelar skall kunna avdras från anskaffningsutgiften behövs enligt kommunsektionen ett avtal mellan medlemskommunerna eftersom medlemskommunernas kapitalfinansiering i samkommunen i så fall inte kommer att beaktas vid fördelningen av samkommunens grundkapital mellan medlemskommunerna.

Enligt 16 § bokföringslagen (1572/1992) skall anskaffningsutgiften för anläggningstillgångar aktiveras och upptas under sin verkningstid som kostnader genom avskrivningar enligt plan. Med anskaffningsutgift för anläggningstillgångar avses enligt 13 § 1 mom. bokföringslagen de rörliga utgifterna för anskaffning och tillverkning av en nyttighet. Från anskaffningsutgiften för anläggningstillgångar avdras enligt kommunsektionens anvisning om avdrag (kap. 2.1.2) statsandelen för den.

Kommunsektionens utlåtande

Samkommunens bokslut för 1997 kan utan hinder av grundavtalet göras upp enligt bokföringslagen och bokföringsnämndens anvisningar. I fråga om statens enhetsprisfinansiering samt statsandelen för hyror och hyresvärden följs de kommunsektionens anvisningar och rekommendationer som nämnts i motiveringarna.

De ersättningar från medlemskommunerna för driftskostnader som överstiger statsandelens enhetsprisfinansiering registreras separat bland försäljningsintäkter under Medlemskommunernas betalningsandelar och ersättningar till samkommunen. Som en korrigerande av samma inkomstpost registreras en eventuell förskottsåterbäring till medlemskommunen. Särskilda betalningsandelar och ersättningar för ränteutgifter för lån registreras som verksamhetsunderstöd bland Övriga understöd och bidrag.

Medlemskommunens betalningsandelar för samkommuns investeringsutgifter upptas som kapitalplacering i samkommunens grundkapital. Medlemskommunernas andelar av investeringsutgifterna kan också registreras som en minskning av anskaffningsutgiften om medlemskommunerna särskilt avtalar om detta.

Samkommunens investeringar i anläggningstillgångar skall aktiveras i balansräkningen, med undantag av mindre anskaffningar som enligt den avskrivningsplan som godkänts av samkommunstämmen eller fullmäktige direkt kan registreras som kostnad i resultaträkningen. Om en statsandel erhållits för anskaffningsutgiften för anläggningstillgången skall den dras av från den anskaffningsutgift som aktiveras i balansräkningen. Avskrivningar enligt plan görs från anskaffningsutgiften minskad med finansieringsandelen och bokförs i resultaträkningen under Avskrivningar på anläggningstillgångar och övriga utgifter med lång verkningstid.