

Bokföringsnämndens kommunsektion, 2.4.2000

45. Utlåtande om hur man skall bokföra en ökning av grundkapitalet som uppstår i samband med en fusion mellan två samkommuner för utbildning

1. Begäran om utlåtande

Undervisningsministeriet har på ansökan beslutat att fr.o.m. 1.8.1999 dra in samkommunen för utbildning A:s tillstånd att anordna grundläggande yrkesutbildning och yrkesinriktad tilläggsutbildning och att överföra utbildningsuppgiften på samkommunen för yrkesutbildning B genom att ändra utbildningsanordnarens i fråga utbildningsuppgift från samma tidpunkt. Vidare har undervisningsministeriet i sitt beslut av 21.9.1999 bestämt att den utbildningsuppgift som genom beslut av 30.12.1998 ålagts samkommunen för utbildning A enligt ovan nämnda grunder överförs på samkommunen för yrkesutbildning B.

När bokslutet för år 1999 för samkommunen för yrkesutbildning B upprättades beaktades i kalkylen över nettotillgångar i samkommunen för utbildning A som fusionerats med denna, tomter och byggnader till fastighetsbeskattningsvärdet och åkrar och skogsmark till gängse värde. Vardera samkommunens tillgångar har beräknats enligt de ovan nämnda grunderna. Skulderna har avdragits från tillgångarna och på detta sätt har man fått respektive samkommuns nettotillgångar samt summan av nettotillgångarna, vilket utgör det sammanlagda beloppet av nettotillgångarna för samkommunen för yrkesutbildning B per 31.12.1999.

Samkommunen för yrkesutbildning B:s nya grundkapital efter fusionen har i enlighet med det ovan sagda bildats med iakttagande av allmänna principer så att den ägarandel som i proportion till kapitalinbetalningarna tilldelats medlemskommunerna inte har förändrats procentuellt sett efter fusionen. I ansökan konstateras, vilket eventuellt kan inverka på saken, att medlemskommunerna i den samkommun för utbildning som fusionerats samtidigt vid fusionstidpunkten även var medlemskommuner i den sökande samkommunen på grund av tidigare medlemskap. Fusionen inverkade därför inte inverkade på antalet medlemskommuner i den sökande samkommunen.

I den sökande samkommunen har den på ovan nämnda sätt beräknade ökningen av grundkapitalet bokförts som "Utgifter med lång verkningstid an Grundkapital". Utgiften med lång verkningstid avskrivs i den mottagande samkommunen enligt plan under fem års tid.

Sökanden frågar om det ovan nämnda förfarandet, som tillämpats i samkommunens bokslut för år 1999, är förenligt med god bokföringssed.

2. Motivering

I överlåtelseavtalet av 28.6.1999 har avtalats om bl.a. följande fusionsvillkor:

- samkommunen för utbildning A överlåter vederlagsfritt de fastigheter jämte byggnader och inventarier som upptagits i avtalet
- de lösa tillgångarna överlåtes enligt en inventarieförteckning som uppgörs per 31.7.1999
- kassorna i samkommunen för utbildning A avslutas och medlen överförs till det bankkontot som mottagarsamkommunen disponerar över
- ansvaret för de förbindelser som gäller yrkesutbildningsinstitutet övertas 1.8.1999 av samkommunen för yrkesutbildning.

Styrelsen i samkommunen för yrkesutbildning B har 22.11.1999 beslutat att saldobeloppen (som anges i mark) i samkommunen för utbildning A:s balansräkning tas med i motsvarande balansposter i samkommunen för yrkesutbildning B. I överlåtelseavtalet har överenskommit att tillgångarna överlåts vederlagsfritt. Det innebär bokstavligt tolkat att grundkapitalet inte ändras. Om grundkapitalet ökades borde ökningen fördelas mellan medlemskommunerna och det vore då fråga om överlåtelse av tillgångar mot vederlag. I avtalet har tanken dock troligen varit att den överlåtande samkommunen inte får någon ersättning i pengar för sina tillgångar. Å andra sidan har man antagligen inte heller haft för avsikt att överlåta tillgångar till underpris.

I grundavtalet skall överenskommas om medlemskommunernas andelar i samkommunens tillgångar och deras ansvar för samkommunens skulder samt annat som gäller samkommunens ekonomi (78.3 § kommunallagen). Enligt 3.4 § grundavtalet för samkommunen för yrkesutbildning B kan samkommunsstämman besluta om ökning av grundkapitalet

genom överföring från fritt eget kapital. Enligt 24.2 § grundavtalet ökas grundkapitalet och respektive kommuns andel av grundkapitalet med beloppet av ökningen av medlemskommunernas kapitalinsatser.

Det finns inga särskilda bestämmelser om bokföring vid fusion, dvs. samgående. En allmän utgångspunkt är att man i fusionsposterna i bokföringen huvudsakligen bör iakta samma principer som vid upprättande av koncernbokslut (bl.a. Bokföringsnämndens utlåtande 1994/1253). Det övertagande samfundet öppnar i sin bokföring ett fusionskonto för överföringarna, vilket utgör motkonto till fusionens bokföringsposter. Alla andra konton i den sammanslutning som fusioneras utom kontona bland eget kapital överförs till den fusionerande (övertagande) sammanslutningens bokföring. Fusionskontots debetsaldo uppvisar beloppet av fusionsaktiva (fusionsförlust) och dess kreditsaldo beloppet av fusionspassiva (fusionsvinst).

Fusionsdifferensen behandlas i bokföringen som en rättelsepost till utgifter eller andra affärstransaktioner. På fusionskontots debetsida kan man avläsa det pris som erlagts för den fusionerade sammanslutningen och på kreditsidan de pengar och tillgodohavanden samt andelar av aktiva (dvs. inkomstförväntningar) som man fått av den fusionerade sammanslutningen.

Såväl fusionsaktiva som fusionspassiva är rättelseposter till utgifter. De bör bokföras med resultatverkan i den takt som de mottagna aktiva kostnadsförs. Fusionsdifferensen kan fördelas under fusionsåret som rättelseposter på flera aktiva-konton. Om en dylik fördelning inte kan göras, kan fusionsdifferensen behandlas som en post, dvs. som fusionspassiva som skall resultatföras eller som fusionsaktiva som skall bokföras som kostnad (som affärsvärde). Fusionsaktiva periodiseras på den genomsnittliga ekonomiska brukstiden för de mottagna aktiva, med iakttagande av försiktighetsprincipen. Enligt (1336/1997) 5:9 § bokföringslagen skall anskaffningsutgiften för affärsvärde (goodwill) avskrivas enligt plan inom fem år eller, om dess verkningstid är längre, under verkningstiden, dock högst 20 år.

Kommunsektionen har gett ett utlåtande 28/22.2.1998 om sammanställningsbokningar i kommunens bokföring i samband med upplösning av en samkommun. Enligt utlåtandet kan fördelningen av samkommunens tillgångar och skulder och de sammanställningsregistreringar i kommun A:s bokföring som bygger på dessa göras utifrån kontonas saldon vid tidpunkten för samkommunens upplösning, 1.1.1997. Sammanställningsregistreringarna är affärshändelser under 1997 i kommun A:s bokföring. Fusionsskillnaden (i detta fall gällde det fusionspassiva, fusionsvinst) läggs till grundkapitalet i kommun A. Sammanställningsregistreringarnas inverkan skall tas med i finansieringskalkylen och tablån över budgetutfallet för 1997 i kommun A.

Den fusionsdifferens, fusionsförlust, på 350 725 mk som fås som resultat av sammanställningen av bokföringsvärdena i den samgående sammanslutningens avslutande balansräkning, bokförs i sökandens balansräkning bland olika anläggningstillgångskonton som ökning av de poster från vilka förlusten primärt kan anses ha uppstått. Det kan inte anses motiverat att bokföra fusionsförlusten som affärsvärde i samkommunens balansräkning.

I allmänhet skall fusionsvederlag, kommuvisa andelar i samkommuner, representera ett värde som motsvarar den samgående sammanslutningens nettotillgångar, därför att en fusion inte bör få innebära någon ekonomisk förlust för medlemmarna i den samgående sammanslutningen och den bör inte heller åstadkomma någon fördel. Om fusionsbokningarna enligt balansräkningens bokföringsvärden leder till en orättvis fördelning av medlemskommunernas insatser bör man avtala om en fördelning av grundkapitalet mellan medlemskommunerna exempelvis så att beloppen av de kommuvisa insatserna i sökandens nuvarande grundkapital blir lika med medlemskommunernas relativa andelar, vilka erhållits på basis av nettotillgångskalkylen. När avtal upprättas bör principen vara att den ekonomiska ställningen för medlemmarna i vardera samkommunen förblir oförändrad.

3. Kommunsektionens utlåtande

Den fusionsdifferens, fusionsförlust, som fås som resultat av sammanställningen av bokföringsvärdena i den samgående sammanslutningens avslutande balansräkning, bokförs i sökandens balansräkning bland olika anläggningstillgångskonton som ökning av de poster från vilka förlusten primärt kan anses ha uppstått. Det kan inte anses motiverat att bokföra fusionsförlusten som affärsvärde i samkommunens balansräkning.