

81. Utlåtande om bokföringen vid ändring i kommunindelningen

1 Begäran om utlåtande och utlåtandets innehåll

Fyra kommuner förbereder en kommunsammanslagning 1.1.2009 där alla kommuner upplöses och en ny kommun bildas i stället.

Kommunstyrelsen i en av kommunerna ber för de aktuella kommunernas del att bokföringsnämndens kommunsektion ger ett utlåtande om

1. bokföringen av över- och underskott i de gamla kommunernas sista bokslut och i den nya kommunens ingående balans och om
2. huruvida behandlingssättet påverkas av det sätt på vilket kommunsammanslagningen genomförs, dvs. att de gamla kommunerna upplöses och en ny kommun bildas eller att kommunerna införlivas med en nuvarande kommun.

Eftersom kommunsammanslagningar är en mycket aktuell fråga och så många sammanslagningar är på gång ger kommunsektionen ett utlåtande av större räckvidd. I utlåtandet ges utöver anvisningar om poster som ingår i det egna kapitlet också anvisningar om sammanställningen av övriga poster i balansräkningen. Utlåtandet är avsett att i tillämpliga delar iakttas vid sammanställning av balansposter som görs på grund av inte bara kommunsammanslagningar utan också andra ändringar i kommunindelningen.

2 Motiveringar till utlåtandet

2.1 Bestämmelser

2.1.1 Kommunindelninglagen (1196/1997)

I kommunindelninglagen finns bestämmelser om kommunsammanslagningar och andra ändringar i kommunindelningen och om överföring av egendom och skulder och om den ekonomiska uppgörelsen i samband med dessa.

Upplösning av en kommun och överföring av dess område till en ny kommun eller till den kommun som utvidgas

Vid en ändring i kommunindelningen som innebär att en kommun upplöses så att dess område i sin helhet övergår till en ny kommun eller till en kommun som utvidgas, övergår dess egendom samt skulder och förpliktelser till den nya kommunen eller till den kommun som utvidgas (6 kap. 19 § i kommunindelninglagen).

Ändringar i kommunindelningen på annat sätt

Vid en ändring i kommunindelningen där en del av kommunen införlivas med en annan kommun medan kommunen i övrigt fortsätter sin verksamhet som självständig kommun eller vid en kommunindelningsändring där kommunen upplöses och indelas i områden som fördelas på flera kommuner ska de kommuner som ingår i kommunindelningen verkställa en ekonomisk uppgörelse som gäller fördelningen av egendom, skulder och förpliktelser. Sådan fast egendom och arrenderätt eller någon annan nyttjanderätt i anknytning till den som uteslutande eller huvudsakligen tjänar ett visst område ska tilldelas den kommun som området kommer att höra till. I övrigt delas egendomen samt skulderna och förpliktelserna så att fördelningens sammanlagda verkningar berör kommunerna på ett rättvist sätt. (6 kap. 20 § i kommunindelninglagen).

2.1.2 Kommunallagen (365/1995)

Bestämmelserna om balansering av ekonomin

Kommunallagens bestämmelser om balansering av ekonomin, täckande av underskott i balansräkningen och skyldighet att ge en rättvisande bild av kommunens ekonomiska ställning styr hur den utgående och ingående balansen upprättas

och hur det egna kapitalet struktureras också vid kommunsammanslagningar eller andra ändringar i kommunindelningen. Bokslutet ska ge riktiga och tillräckliga uppgifter om resultatet av kommunens verksamhet och om kommunens ekonomiska ställning. De tilläggsupplysningar som behövs för detta ska lämnas i noterna (68 § 3 mom.). Enligt denna bestämmelse ska grundkapitalet och eventuella underskott i balansräkningen ge en rätt bild av strukturen på det egna kapitalet.

Också motiveringen till 65 § 3 mom. i kommunallagen styr vad som är korrekt för presentationen av strukturen på det egna kapitalet. Enligt den går det att täcka underskott med grundkapitalet endast under vissa förutsättningar. En grund för minskning av grundkapitalet kan vara en bestående minskning i beloppet av bestående aktiva till följd av antingen egendomsöverlåtelse, förluster, extra avskrivningar eller nedskrivningar. Grundkapitalet får dock inte nedskrivas med ett större belopp än det med vilket det totala beloppet av grundkapitalet och det långfristiga främmande kapitalet överstiger bestående aktiva.

I motiveringen betonas att en nedskrivning av grundkapitalet är en undantagsåtgärd som förutsätter att kommunen har tillräcklig soliditet. Särskilt kommuner som har en planerad genomsnittlig investeringsgrad som är väsentligt högre än avskrivningsnivån och vilkas skuldbörda är stor bör undvika nedskrivning av grundkapitalet även om balansekvationen ger möjligheter till detta. Ju större del av kommunens bestående aktiva som finansierats med grundkapitalet desto stabilare är kommunens finansiella ställning. Särskilt markanskaffning och kapitalinvesteringar binder ofta kommunens kapital för en tid som är väsentligt längre än återbetalningstiden för det långfristiga främmande kapitalet.

Även om en nedskrivning av grundkapitalet inte i sig påverkar de nyckeltal som anger soliditeten eller skuldsättningen kan förfarandet för täckning av underskott leda till en felaktig bild av kommunens ekonomiska ställning och senarelägga verkliga och nödvändiga balanseringsåtgärder i den nya eller utvidgade kommun som bildas vid kommunsammanslagningen.

2.1.3 Aktiebolagslagen (624/2006), bokföringslagen (1336/1997) och bokföringsnämndens anvisningar och utlåtanden om företagsarrangemang

I aktiebolagslagen finns bestämmelser om överföring av medel och skulder i samband med fusioner och delningar av företag och om betalning av fusionsvederlag. Bokföringslagen innehåller inga särskilda bestämmelser om bokföring av sådana företagsarrangemang. Bokföringsanvisningarna grundar sig på utlåtanden om saken och allmänna anvisningar om tillämpningen av bokföringslagen som bokföringsnämnden har gett.

Enligt aktiebolagslagen ska tillgångar och skulder i det överlåtande bolaget överföras till det övertagande bolaget, och aktieägarna i det överlåtande bolaget får som fusionsvederlag aktier i det övertagande bolaget. Fusionsvederlaget kan också bestå av pengar, annan egendom och åtaganden (16 kap. 1 § i aktiebolagslagen). Vid delning överförs det ursprungliga bolagets tillgångar och skulder helt eller delvis till ett eller flera övertagande bolag. Aktieägarna får som delningsvederlag aktier i det övertagande bolaget. Vederlaget kan också bestå av andra medel eller fordringar än aktier (17 kap. 1 § i aktiebolagslagen).

De fusionshändelser som tas upp i det övertagande bolagets bokföring bokförs på det fusionskonto som öppnas som motkonto. Det överlåtande bolagets balansposter avslutas med undantag av det egna kapitalet mot fusionskontot. Förutom det överlåtande bolagets balansposter bokförs på fusionskontot därtill antingen fusionsvederlagets belopp (vanlig fusion) eller den oavskrivna anskaffningsutgiften för det överlåtande bolagets aktier i balansräkningen för det övertagande bolaget (fusion av dotterbolag), eller båda. Om differensen mellan det överlåtande bolagets tillgångar och skulder samt reserver (nettotillgångar) inte motsvarar fusionsvederlaget eller beloppet av den oavskrivna anskaffningsutgiften för det överlåtande bolagets aktier, uppstår en fusionsdifferens, dvs. en fusionsvinst eller fusionsförlust.

När det gäller en fusion där ett dotterföretag är resultatet av en sammanslagning med koncernen så att de delägare eller medlemmar som i det sammanhanget har avstått från aktier eller andelar i dotterföretaget, tillsammans med de gamla delägarna eller medlemmarna i moderbolaget har börjat utöva bestämmande inflytande i moderbolaget, tillämpas i bokföringen så kallat sammanställningsförfarande (handels- och industriministeriets beslut om uppgörande av koncernbokslut 899/1993).

En fusionsdifferens mellan nettotillgångar och fusionsvederlag i samband med ett sammanställningsförfarande bör bokföras inom det övertagande bolagets bundna och fria egna kapital så att de sammanlagda beloppen av det fria och bundna egna kapitalet före fusionen hos det överlåtande och det övertagande bolaget i enlighet med kontinuitetsprincipen inte förändras som en följd av fusionen.

Om det nominella värdet för de aktier som getts som vederlag inte motsvarar det bundna kapitalet innan det överlåtande bolaget fusioneras, bokförs ett belopp motsvarande denna differens som bundet eget kapital hos det övertagande bolaget. Resten av fusionsdifferensen bokförs som fritt eget kapital hos det övertagande bolaget (BokfN 1994/1253).

I alla olika fusionsalternativ sammanställs balansposterna för det överlåtande bolaget rad för rad med det övertagande bolagets balansposter genom att interna fordringar och skulder samt internt innehav elimineras. Detta innebär att vid bokföring i samband med fusioner iakttas i regel samma bokföringsprinciper som när koncernbokslut upprättas (BokfN 1994/1253).

2.2 Tidigare utlåtanden av kommunsektionen

Kommunsektionen har inte tidigare gett något utlåtande om bokföringen i samband med kommunsammanslagningar eller andra ändringar i kommunindelningen. Den har gett utlåtandena 28/1998 och 50/2001 om bokföring i samband med upplösning av samkommun och utlåtandet 45/2000 om bokföring av fusionsdifferens som uppkommit när en samkommun införlivades med en annan.

Enligt utlåtande 28/1998 skulle en fusionsvinst som uppkommit i en medlemskommuns bokföring vid upplösning och sammanslagning av en samkommun bokföras som grundkapital för kommunen med motiveringen att det rörelsekapital som tillkom var negativt.

I det fall som utlåtande 50/2001 gällde bokförde den ena medlemskommunen en fusionsförlust och den andra en fusionsvinst. Enligt utlåtandet skulle fusionsförlusten bokföras i balansräkningens anläggningstillgångsposter där förlusten ansågs ha uppstått i första hand och fusionsvinsten i medlemskommunens resultaträkning som extraordinär intäkt med motiveringen att vinsten bestod av en penningersättning som betalats av den andra medlemskommunen för överförda bestående aktiva.

Enligt utlåtande 45/2000 skulle fusionsförlusten vid införlivande av en samkommun med en annan bokföras i motsvarande anläggningstillgångsposter hos den samkommun som fortsatte verksamheten där förlusten i första hand ansågs ha uppstått. Det ansågs inte motiverat att bokföra fusionsförlusten som affärsvärde i samkommunens balansräkning.

3 Ställningstagande av kommunsektionen

Kommunernas bokslut före kommunsammanslagning

I alla kommuner som sammanslås upprättas ett bokslut före kommunsammanslagningen enligt bestämmelserna och tillämpningsanvisningarna om upprättande av bokslut utan hänsyn till kommunsammanslagningen. Detta innebär att ändringar i strukturen på det egna kapitalet eller i poster av reservkaraktär inte görs avvikande från hur kommunen annars hade kunnat göra vid fortsatt verksamhet.

Sammanslagningssättet påverkar inte bokföringen

Vid bokföringsmässig sammanställning iakttas i regel samma värderings- och bokföringsprinciper för balansposterna oberoende av om det gäller bildande av en ny kommun, införlivande av en kommun med en annan kommun som fortsätter verksamheten eller någon annan ändring i kommunindelningen.

Allmänna sammanställningsprinciper och värdering av poster som sammanställs

Vid kommunsammanslagningar är det fråga om en sammanslagning där verksamhet, tillgångar, kapital och ansvar hos två eller flera självständiga offentliga sammanslutningar sammanslås med en övertagande sammanslutning som, underställd gemensamt bestämmande inflytande, fortsätter verksamheten. Vid en sådan fullständig sammanslagning betalas inget sammanslagningsvederlag, och någon fusionsdifferens uppstår inte heller eftersom sammanställningen görs till bokföringsvärden.

Förfarandet innebär att balansräkningarna före kommunsammanslagningen sammanställs i likhet med koncernbokslut rad för rad som ingående balans för den kommun som fortsätter verksamheten så att interna fordringar och skulder elimineras. Sammanställningen görs på basis av bokföringsvärden. Uppskrivningar och nedskrivningar tas upp i den nya kommunens bokföring enligt de bestämmelser och anvisningar som gäller dessa.

Ändring i avskrivningsplan

En ändring i kommunindelningen förutsätter inte i sig ändringar i de avskrivningsplaner som godkännts av kommuner som ingår i kommunsammanslagningen, ifall inte de avkastningsförväntningar och de förväntningar i samband med nyttjandet av produktionsfaktorerna som är grunden för avskrivningsplanerna ändras i den kommun som fortsätter verksamheten från förväntningarna i den upplösta kommunen.

Eventuella nedskrivningar av bestående aktiva och tilläggsavskrivningar görs i bokföringen för den kommun som fortsätter verksamheten utgående från kommunens avkastningsförväntningar och förväntningar i samband med nyttjandet av produktionsfaktorerna.

Om en ändring i kommunindelningen kräver att en avskrivningsplan justeras, avskrivs anskaffningsutgiften, eventuellt korrigerad, för de överförda bestående aktiva under loppet av den uppskattade återstående ekonomiska användningstiden för produktionsfaktorn.

När behovet av justeringar i avskrivningsplanen bedöms bör man beakta att en rättvisande bild ska ges av förhållandet mellan de genomsnittliga avskrivningar som görs och de investeringar som avskrivs i den kommun som fortsätter verksamheten.

Överföring av investeringsreserver och avskrivningsdifferenser

Investeringsreserver och avskrivningsdifferenser för de upphörande kommunerna överförs till den nya kommunens balansräkning om grunderna för reserverna och differenserna fortfarande gäller. Detta innebär att en investeringsreserv som ska överföras bör gälla ett projekt som finns i investeringsplanen för den kommun som fortsätter verksamheten.

Överföring av fondkapital

Fondkapital inklusive deras eventuella specialtäckning hos de upphörande kommunerna tas upp till bokföringsvärde i den övertagande kommunens balansräkning under förutsättning att de grunder för ökning och användning av fonden som anges i respektive fondstadga fortfarande gäller.

Överföring av avsättningar

Avsättningar i upphörande kommuners balansräkning för framtida utgifter, förluster och ersättningsansvar överförs till den kommun som fortsätter verksamheten, om förpliktelse i samband med avsättningarna fortfarande gäller.

Strukturen på och ändringar i eget kapital

Poster som ingår i eget kapital hos upphörande kommuner sammanställs till bokföringsvärde med motsvarande poster i den ingående balansen för den kommun som fortsätter verksamheten. Strukturen på det egna kapitalet får inte ändras i bokslutet för upphörande kommuner med hänsyn till den kommande kommunsammanslagningen. När det gäller överföringar mellan poster som ingår i det egna kapitalet som ska göras av andra orsaker bör man iaktta 65 § i kommunallagen och grunderna utifrån motiveringen till denna paragraf för en rättvisande bild av kommunens ekonomiska ställning både i kommunernas bokslut före kommunsammanslagningen och i den ingående balansen och bokföringen hos den kommun som fortsätter verksamheten.

4 Utlåtande av kommunsektionen

Vid en kommunsammanslagning eller någon annan ändring i kommunindelningen iaktas följande bokföringsprinciper i kommunernas bokslut före kommunsammanslagningen och i den ingående balansen och bokföringen för den kommun som fortsätter verksamheten:

1. I alla kommuner som sammanslås upprättas ett bokslut före kommunsammanslagningen enligt bestämmelserna och tillämpningsanvisningarna om upprättande av bokslut utan hänsyn till kommunsammanslagningen.
2. Vid bokföringsmässig sammanställning iaktas i regel samma värderings- och bokföringsprinciper för balansposterna oberoende av om det gäller en ny kommun, införlivande av en kommun med en annan kommun som fortsätter verksamheten eller någon annan ändring i kommunindelningen.
3. Balansräkningarna före sammanslagningen av kommunerna sammanställs i likhet med koncernbokslut rad för rad som ingående balans för den kommun som fortsätter verksamheten så att interna fordringar och skulder elimineras. Sammanställningen görs till bokföringsvärden. Uppskrivningar och nedskrivningar tas upp i den nya kommunens bokföring enligt de bestämmelser och anvisningar som gäller dessa.
4. En ändring i kommunindelningen förutsätter inte i sig ändringar i de avskrivningsplaner som godkänts av kommuner som ingår i kommunsammanslagningen, ifall inte de avkastningsförväntningar och de förvä-

ntningar i samband med nyttjandet av produktionsfaktorerna som är grunden för avskrivningsplanerna ändras i den kommun som fortsätter verksamheten från förväntningarna i den upplösta kommunen. När behovet av justeringar i avskrivningsplanen bedöms bör man beakta att en rättvisande bild ska ges av förhållandet mellan de genomsnittliga avskrivningar som görs och de investeringar som avskrivs i den kommun som fortsätter verksamheten.

5. Investeringsreserver och avskrivningsdifferenser för de upphörande kommunerna överförs till balansräkningen för den kommun som fortsätter verksamheten om grunderna för reserverna och differenserna fortfarande gäller. Investeringsreserver som ska överföras bör gälla projekt som finns i investeringsplanen för den kommun som fortsätter verksamheten.
6. Fondkapital inklusive deras eventuella specielltäckning hos de upphörande kommunerna tas upp i den övertagande kommunens balansräkning under förutsättning att de grunder som anges i respektive fondstadga fortfarande gäller.
7. Avsättningar i upphörande kommuners balansräkning för framtida utgifter, förluster och ersättningsansvar överförs till den nya kommunen, om förpliktelserna i samband med avsättningarna fortfarande gäller.
8. Poster som ingår i eget kapital hos upphörande kommuner sammanställs till bokföringsvärde med motsvarande poster i den ingående balansen för den kommun som fortsätter verksamheten. Strukturen på det egna kapitalet får inte ändras i bokslutet för upphörande kommuner med hänsyn till den kommande kommunsammanslagningen. När det gäller överföringar mellan poster som ingår i det egna kapitalet som ska göras av andra orsaker iakttas 65 § i kommunallagen och grunderna utifrån motiveringen till denna paragraf för en rättvisande bild av kommunens ekonomiska ställning både i kommunernas bokslut före kommunsammanslagningen och i den ingående balansen och bokföringen hos den kommun som fortsätter verksamheten.