



20.12.2005

BOKFÖRING MELLAN ETT RÄDDNINGSVERK SOM FUNGERAR SOM AFFÄRSVERK I EN STAD OCH DE ÖVERLÅTANDE KOMMUNERNA AV ANLÄGGNINGSTILLGÅNGAR SOM ÖVERLÅTS AV KOMMUNER

1 Begäran om utlåtande Direktionen för räddningsverket X har begärt ett utlåtande om bokföringen av anläggningstillgångar som överläts till räddningsverket av kommunerna såväl i räddningsverket som i de överlåtande kommunerna, när det regionala räddningsverket den 1 januari 2004 inleder sin verksamhet.

Staden A och 18 kommuner har genom ett samarbetsavtal kommit överens om att organisera ett regionalt räddningsväsende enligt 2 och 4 § i lagen om bildande av räddningsområden (1214/2001) i området X som fastställts av statsrådet. Enligt samarbetsavtalet svarar staden A för förvaltningen av räddningsväsendet som är ett staden underställt affärsverk som inte eftersträvar ekonomisk vinst.

I punkt 10 i samarbetsavtalet har följande överenskommit om överlåtelse av materielen:

Kommunerna överläter *vederlagsfritt* den materiel som de äger och använder till räddningsverket för ägo och användning enligt avtal. En förteckning upprättas över den materiel som ingår i anläggningstillgångarna och övrig materiel. För skötsel och underhåll av materielen svarar räddningsverket. Materielen kan flyttas vid behov.

Kommunernas materiel som ingår i anläggningstillgångarna överläts till räddningsverkets balansräkning *enligt bokföringsvärdet* per 31 december 2003.

Enligt punkt 15 i samarbetsavtalet återgår materielen och lösöret hos räddningsverket *vederlagsfritt* och enligt bokföringsvärdet till avtalskommunerna om avtalet hävs eller på annat sätt upphör på grund av förändringar i områdesindelningen eller lagstiftningen eller om kommunerna ändrar samarbetsformen. Den överlåtna egendomen stryks enligt bokföringsvärdet från räddningsverkets bokföring och grundkapitalet sänks på motsvarande sätt. De tillgångar som balansräkningen för räddningsverket visar vid hävningen av avtalet delas,

eller så debiteras kommunerna för skuldandelar enligt den i avtalet fastställda kostnadsfördelningen mellan kommunerna.

2 Motiveringar till utlåtet

Bokföringslagen (1336/1997)

Enligt 5 kap. 2 § i bokföringslagen upptas fordringar till nominellt belopp i balansräkningen, likväl högst till det sannolika värdet. Skulder upptas i balansräkningen i regel till sitt nominella belopp. Om fordringens sannolika värde är lägre än det nominella värdet, ska en nedskrivning göras på fordringen och i bokslutet ska det lägre värdet användas.

Enligt 5 kap. 11 § i bokföringslagen ska utgifter med lång verkningstid avskrivnas enligt plan inom fem år, om inte en längre avskrivningstid, högst 20 år, av särskild anledning kan anses överensstämma med god bokföringssed.

Kommunsektionens allmänna anvisning om uppgörande av balansräkning för kommuner och samkommuner (1999)

Enligt punkt 2.1.1 i kommunsektionens allmänna anvisning om uppgörande av balansräkning kan övriga utgifter med lång verkningstid omfatta till exempel till sin storlek osedvanliga andelar i anskaffningsutgiften för anläggningstillgångar som ägs av andra samfund.

Kommunsektionens allmänna anvisning om avskrivningar enligt plan för kommuner och samkommuner (1999)

I punkt 2.1.2 i den allmänna anvisningen om avskrivningar enligt plan definieras anskaffningsutgifter som täckts med bidrag, statsandel eller annan finansieringsandel: Om kommunen för anskaffning av en anläggningstillgång får statsandel, investeringsbidrag eller någon annan finansieringsandel, bokförs detta belopp som ett avdrag från anskaffningsutgiften. Vid beräkning av avskrivningar betraktas anskaffningsutgiftens belopp minskad med finansieringsandelen som bas för avskrivningarna. I noterna till balansräkningen redovisas då med iakttagande av väsentlighetsprincipen hela anskaffningsutgiften för anläggningstillgångarna i fråga och det belopp av anskaffningsutgiften som täckts med investeringsbidrag, statsandel eller annan finansieringsandel.

BokfN utlåtande 1999/1574

Bokföringsnämnden har gett ett utlåtande 1999/1574 om bokföringen av egendom som vederlagsfritt överförs från staten. Det aktuella fallet gällde ett aktiebolag som bedriver utbildningsverksamhet, till vilket staten vederlagsfritt överlät läroanstaltens inventarier och fastigheter. Enligt bokföringsnämnden kunde den egendom som staten överlät vederlagsfritt jämföras med investeringsbidrag. Enligt bokföringsnämndens allmänna anvisning om avskrivningar tas inte den andel av anskaffningsutgiften som täcks med bidrag upp i balansräkningen och det görs inte heller några avskrivningar enligt plan på anskaffningsutgiften. Eftersom

bidraget var lika stort som anskaffningsutgiften kvarstod ingen anskaffningsutgift att ta upp i balansräkningen. Staten var inte delägare i bolaget och på så sätt kunde den egendom som den överlät inte heller behandlas enligt bestämmelserna om aktiebolags apportemissioner. Även om staten enligt lag hade rätt till återtagning av den överlåtna egendomen (49 § i lagen om finansiering av undervisnings- och kulturverksamhet 635/1998) behandlades den vederlagsfria överlåtelsen som ett bidrag, inte som ett lån.

I sitt utlåtande ansåg bokföringsnämnden att den i ansökan nämnda egendom som sökanden, som är ett aktiebolag, fått vederlagsfritt av staten, ska behandlas som ett bidrag som erhållits för att täcka anskaffningsutgiften. Det överlåtelsevärde för egendomen som avses i ansökan ska inte upptas i balansräkningen och ska inte heller avskrivas. För att ge en rättvisande bild av resultatet av sökandens verksamhet och av den ekonomiska ställningen skulle i noterna ges en utredning av hur bidraget bokförts och av statens rätt att kräva att egendomen återlämnas när lagens villkor för detta uppfylls.

<i>Finlands</i>	<i>Kommunförbunds</i>	<i>rekommendation</i>
<i>Alueellinen</i>	<i>pelastustoimi</i>	–
<i>taloudenhoidon järjestäminen (2003)</i>		

Enligt rekommendationen behandlas en vederlagsfri överföring av egendom i det mottagande räddningsverkets budget och bokföring som en anskaffningsutgift, till vilken en finansieringsandel enligt full ersättning hänförs. På så sätt uppstår inget värde för egendomen i räddningsverkets balansräkning. Det rekommenderas att anläggningstillgångar av betydande värde som erhållits vederlagsfritt följs upp som skilda objekt i bokföringen av anläggningstillgångar. I rekommendationen har också hänvisats till motsvarande förfarande vid överföring av anläggningstillgångar från staten till kommuner och samkommuner inom yrkesutbildningen (t.ex. BokfN utlåtande 1999/1574).

För den vederlagsfria överlåtelsen har rekommenderats att den överlåtande kommunen överför balansvärdet för den vederlagsfritt överlåtna egendomen som finansieringsandel till övriga utgifter med lång verkningstid. Den aktiverade finansieringsandelen avskrivs antingen inom fem år eller under den överlåtna tillgångens ekonomiska användningstid, dock inom högst 20 år.

I den överlåtande kommunen kan överlåtelsen också bokföras resultatpåverkande. I det fallet tas en utgift som svarar mot balansvärdet upp a) i regel som övrig verksamhetskostnad, b) som extraordinär kostnad, om utgiften har en betydande effekt på årsbidraget, eller c) som avskrivning, om kostnadseffekten är liten.

Rekommendationen har också tagit ställning till nedskrivning av grundkapitalet då kommunen vederlagsfritt och varaktigt överlåter sin egendom. Den överlåtande kommunen kan i det fallet sänka sitt grundkapital med samma belopp som bokförts som kostnad. Om kommunen har aktiverat överföringen av egendomen bland övriga

utgifter med lång verkningstid, kan grundkapitalet endast sänkas med samma belopp som den årliga avskrivningen. Om överföringen helt och hållet behandlas som en kostnad, kan sänkningen av grundkapitalet endast göras som en engångsåtgärd på hela den överlåtna balanspostens belopp. Sänkningar av grundkapitalet görs under den räkenskapsperiod som följer på den räkenskapsperiod under vilken egendomen överläts eller avskrivs.

Egendomen kan också överföras mot vederlag. Enligt samkommunsmodellen får kommunen andelar i samkommunen som vederlag för överlåtelsen. I avtalskommunsmodellen kan överlåtelsen av egendomen ske mot vederlag så att räddningsverket ersätter en avtalskommun i pengar eller genom sänkning av motsvarande betalningsandelar. Då är det också möjligt att omvärdera egendomen till exempel till gängse pris.

I vissa samarbetsavtal har man kommit överens om att överlåta så kallad dyr materiel mot vederlag så att räddningsverket erlägger ersättningen genom att sänka kommande betalningsandelar för avtalskommunen. Avtalskommunen tar i det fallet upp det överenskomna ersättningsbeloppet som kundfordring och räddningsverket motsvarande belopp som skuld till leverantörer. Fordringar och skulder kvitteras genom överenskomna betalningsandelar. För sådana fall finns följande modeller i rekommendationen:

	<u>Den överlåtande kommunen</u>	<u>Räddningsverket</u>
Överlåtelse av materiel	<i>Placeringar, Övriga fordringar an Inventarier</i>	<i>Inventarier an Skulder till leverantörer</i>
Kvittering av överlåtelse-ersättning	<i>Köp av övriga tjänster an Övriga fordringar</i>	<i>Skulder till leverantörer an Försäljningintäkter</i>

Rekommendationen ger inget sådant alternativ enligt vilket överlåtelsen enligt överenskommelse vore en bestående fordring hos den överlåtande kommunen och en bestående skuld hos räddningsverket.

3 Ställningstagande av kommunsektionen

3.1 Allmänt

Det första och andra stycket i punkt 10 i samarbetsavtalet är sinsemellan motstridiga. I det första stycket har överenskommit att materielen överläts vederlagsfritt. I det andra stycket har överenskommit om bokföringsvärdet på överlåtelsen, vilket å andra sidan tyder på en överlåtelse mot vederlag.

Den sökande har med tillämpning av det andra stycket tagit upp bokföringsvärdet för förvärvet av anläggningstillgången bland anläggningstillgångar och som skuld det främmande kapitalet bland övriga långfristiga skulder. På motsvarande sätt har den sökande föreslagit att de överlåtande kommunerna tar upp sin överlåtelse av materiel och lösöre till sitt bokföringsvärde bland övriga långfristiga fordringar.

Kommunsektionen ger anvisningar och utlåtanden om tillämpningen av bokföringslagen och 68–70 § i kommunallagen och kan därför inte ta ställning till vilkendera bestämmelsen i punkt 10 i samarbetsavtalet som bör iakttas. Parterna bör sinsemellan komma överens om den saken. Därför har sektionen endast gett bokföringsalternativen och förutsättningarna för dem nedan.

3.2 Alternativet Överlåtelse vederlagsfritt

Vederlagsfri överlåtelse av egendom enligt det första stycket i punkt 10 i samarbetsavtalet kan tolkas som en vederlagsfri överföring av egendom så att avtalskommunerna bokför finansieringsandelen till sitt fulla belopp för den överlåtna egendomen. I detta fall uppstår inget balansvärde att bokföra i räddningsverkets balansräkning för anskaffningsutgiften.

Behandlingen i avtalskommunernas bokföring av materiel och lösöre som överlåtits vederlagsfritt kan ske på följande sätt:

1. Restvärdet för materiel och lösöre som överlåtits överförs till *Övriga utgifter med lång verkningstid* i balansräkningen. Sådana utgifter med lång verkningstid ska avskrivnas under högst fem år eller under den återstående avskrivningstiden enligt en avskrivningsplan, dock högst 20 år. I noterna ska ingå en specifikation över poster som ingår i övriga poster med lång verkningstid.
2. Den vederlagsfria överföringen, restvärdet för egendomen, kan tas upp som en engångskostnad, främst som en verksamhetsutgift, bland *Övriga kostnader/Överlåtelseförluster*, eller
3. som *extraordinära kostnader*, när beloppet är betydande och effekten på årsbidraget är väsentligt, eller
4. som *extra avskrivningar*, om effekten på årsbidraget är litet.

3.3 Alternativet Överlåtelse till bokföringsvärde

Egendomsöverlåtelse till bokföringsvärde enligt avtalskommunernas balansräkning som genomförs i överensstämmelse med andra stycket i punkt 10 i samarbetsavtalet, kan tolkas som ett förvärv mot vederlag, även om man inte särskilt kommit överens om något vederlag i avtalet. Vid räddningsverket har denna avtalspunkt tolkats så, att bokföringsvärdet för den egendom som avtalskommunerna överlåter tas upp bland anläggningstillgångar i balansräkningen och motsvarande post tas upp bland långfristiga skulder under främmande kapital.

Avtalskommunerna har tillrättats ta upp motsvarande post bland långfristiga fordringar. I praktiken är skulden och fordringarna bestående eftersom man inte har kommit överens om några amorteringar.

Upptagning av en post som svarar mot värdet hos den överlåtna anläggningstillgången som grundkapital för räddningsverket kan inte komma i fråga, eftersom en kommun inte kan göra en placering som hänför sig till det egna kapitalet i en annan kommun på samma sätt som i en samkommun.

Bokföring av överlåtelse av anläggningstillgångar i avtalskommunernas och räddningsverkets balansräkning mot bestående fordringar och skulder kan anses vara förenlig med god bokföringssed, om det verkligen är avtalspartnernas avsikt att fordringen och skulden ska vara bestående.

4 Utlåtande av kommunsektionen

I den sökandes fall förutsätter bestämmelserna i punkt 10 i samarbetsavtalet att överlåtelsen av anläggningstillgången tas upp både utan och mot vederlag. Detta är inte bokföringsmässigt möjligt för en och samma affärshändelse. I utlåtandets ställningstagande har framlagts båda bokföringsalternativen. När parterna har nått en entydig överenskommelse om principen för överlåtelse av anläggningstillgångarna kan bokföringsalternativen tillämpas utgående från den.