

BOKFÖRINGSNÄMNDENS KOMMUNSEKTION
Arbets- och näringsministeriet

**ALLMÄN ANVISNING OM UPPRÄTTANDE
AV KONCERNBOKSLUT FÖR
KOMMUNER OCH SAMKommuner**

Helsingfors 2015
ISBN 978-952-293-382-9 (pdf)

Fjärde reviderade upplagan
ISBN 978-952-293-382-9 (pdf)
© Finlands Kommunförbund
Helsingfors 2015

Finlands Kommunförbund
Andra linjen 14
PB 200
00101 Helsingfors
Tfn (09) 7711
www.kommunerna.net

ALLMÄN ANVISNING OM UPPRÄTTANDE AV KONCERNBOKSLUT FÖRKOMMUNER OCH SAMKOMMUNER

Innehåll

1	Allmänt.....	5
1.1	Bestämmelser samt ändringar sedan tidigare allmänna anvisning.....	5
1.2	Skyldighet att upprätta koncernbokslut.....	6
1.3	Definition av kommunkoncern och andra centrala begrepp i anslutning till koncernen ..	7
1.4	Syftet med koncernbokslut.....	9
1.5	Koncernbokslutets innehåll.....	11
1.6	Skyldighet att lämna uppgifter	11
2	Sammanslutningar som ska sammanställas med koncernbokslutet	12
2.1	Huvudregel.....	12
2.2	Undantag från sammanställningsskyldigheten.....	12
2.3	Skyldighet för underkoncerns moderföretag att upprätta koncernbokslut.....	13
3	Principer för upprättande av koncernbokslut	14
3.1	Allmänna principer för upprättande av koncernbokslut	14
3.2	Väsentlighetsprincipen vid upprättande av koncernbokslut	15
3.3	Rättelse av avskrivningar enligt plan vid sammanställningen	16
3.4	Avskrivningsdifferens och reserver	17
3.5	Latenta skatteskulder och skattefordringar	17
4	Eliminering av koncernens interna innehav	18
4.1	Allmänt.....	18
4.2	Interna intäkts- och kostnadsposter, intern vinstutdelning samt inbördes fordringar och skulder.....	18
4.3	Eliminering av koncernens internvinster	19
5	Eliminering av koncernens interna innehav	20
5.1	Allmänt.....	20
5.2	Eliminering av innehav i dottersammanslutning som kommunen bildat.....	20
5.3	Eliminering av innehav i förvärvad dottersammanslutning.....	20
5.4	Uppskrivningar och nedskrivningar av dottersammanslutningens aktier eller andelar ..	22
5.5	Eliminering av innehav i föreningar och stiftelser.....	22
6	Avräkning av minoritetsandelar från koncernens eget kapital.....	22
7	Sammanställning av samkommun.....	24
7.1	Förfarande vid sammanställning av en samkommun.....	24
7.2	Eliminering av interna poster och interna vinster	24
7.3	Eliminering av innehav	25
8	Sammanställning av en intressesammanslutnings bokslutsuppgifter.....	26
8.1	Skyldighet att sammanställa intressesammanslutnings bokslutsuppgifter.....	26
8.2	Sammanställning av intressesammanslutningar.....	27
8.3	Eliminering av internvinster.....	28
8.4	Intressesammanslutnings bokslut som ligger till grund för sammanställningen	28
9	Hur ändringar i koncernstrukturen behandlas i koncernbokslutet	29
9.1	Allmänt.....	29
9.2	Försäljning av dottersammanslutning	29
9.3	Fusionering av dottersammanslutningar	30

10	Koncernresultaträkning och koncernbalansräkning, koncernens finansieringsanalys, noter, verksamhetsberättelse samt sammanställningsdokument	31
10.1	Allmänt.....	31
10.2	Koncernresultaträkning och koncernbalansräkning.....	31
10.3	Koncernens finansieringsanalys.....	33
10.4	Noter.....	34
10.5	Verksamhetsberättelsen	35
10.6	Sammanställningsdokument samt förvaring av koncernbokslutsmaterial.....	35

BILAGOR

Bilaga 1	Exempel på strukturen hos en kommunkoncern.....	36
Bilaga 2	Schema för koncernresultaträkning	37
Bilaga 3	Schema för koncernbalansräkning.....	38
Bilaga 4	Schema för förkortad koncernbalansräkning.....	39
Bilaga 5	Schema för koncernfinansieringsanalys	40
Bilaga 6	Exempel på sammanställning av samkommun och dottersammanslutning med kommunens koncernbokslut.....	41
Bilaga 7	Eliminering av innehav i förvärvad dottersammanslutning.....	58
Bilaga 8	Eliminering av dottersammanslutning som ägs gemensamt av en kommun och en samkommun	59
Bilaga 9	Eliminering av innehav i en affärsverkssamkommun.....	61
Bilaga 10	Rättelse av avskrivningar och avskiljning av minoritetsandel.....	63
Bilaga 11	Behandlingen av avskrivningsdifferens och reserver[2015]	64
Bilaga 12	Sammanställning av en intressesammanslutning med koncernbokslutet	66
Bilaga 13	Behandlingen av ändringar i koncernstrukturen [2011]	67

FÖRKORTNINGAR

KomL	Kommunallagen (410/2015)
BokfL	Bokföringslagen (1336/1997)
BokfF	Bokföringsförordningen (1339/1997)
BokfN 1646/2001	Bokföringsnämndens utlåtande nr 1646 från år 2001

1 Allmänt

1.1 Bestämmelser samt ändringar sedan tidigare allmänna anvisning

Denna allmänna anvisning från bokföringsnämndens kommunsektion ger kommuner och samkommuner vägledning i fråga om hur bestämmelserna om koncernbokslut i kommunallagen (410/2015), bokföringslagen (1336/1997) och bokföringsförordningen (1339/1997) ska tillämpas. I anvisningen har ändringar i kommunallagen och bokföringslagen beaktats t.o.m. 31.12.2015. Denna allmänna anvisning ersätter kommunsektionens *allmänna anvisning om upprättande av koncernbokslut för kommuner och samkommuner* 13.12.2011. Den reviderade allmänna anvisningen tillämpas på koncernbokslut från och med räkenskapsperioden 2015. [2015]

Med kommun avses nedan i anvisningen även samkommun som upprättar koncernbokslut.

Exceptionella situationer, som inte är vanliga vid upprättande av koncernbokslut för en kommun, behandlas inte ingående i denna anvisning. Vid bedömningen av sådana situationer iakttas i tillämpliga delar bokföringsnämndens *allmänna anvisning om koncernbokslut* (7.11.2006).¹

Koncernbokslutet har fått större betydelse i den nya kommunallagen som trädde i kraft 2015. Utvärderingsförfarande för kommuner som har en speciellt svår ekonomisk ställning kan inledas bland annat på grund av underskott i kommunkoncernens balansräkning. Därför slopades lättnaderna för små kommunkoncerner och alla kommuner ska nu i praktiken upprätta ett koncernbokslut. Enligt 114 § 3 mom. i den nya kommunallagen ska en kommun som inte har några dottersammanslutningar, men som är medlem i en samkommun eller affärsverkssamkommun, i sitt bokslut ta in uppgifter som motsvarar ett koncernbokslut. I ett koncernbokslut ingår resultat- och balansräkning samt finansieringsanalys med noter för hela koncernen. [2015]

Enligt 114 § 3 mom. i kommunallagen ska samkommunens bokslut sammanställas med medlemskommunens bokslut. Motsvarande anvisning har redan tidigare ingått i kommunsektionens allmänna anvisning om upprättande av koncernbokslut. [2015]

I kap. 5 i den allmänna anvisningen har anvisningarna om eliminering av interna innehav preciserats. I elimineringen av innehav tillämpas nu en metod som till väsentliga delar motsvarar förvärvsmetoden². Eftersom ändringarna i regel inte har någon väsentlig inverkan på elimineringen av innehav i dottersammanslutningar som bildats eller förvärvats tidigare, behövs det ingen retroaktiv utredning om an-

1

Sådana situationer är exempelvis sammanställning av en utländsk dottersammanslutnings bokslutsinformation (kapitel 11) och behandlingen av vissa ändringar i koncernstrukturen i koncernbokslutet (kapitel 12). Bilagorna 3 och 5–6 i bokföringsnämndens allmänna anvisning om upprättandet av koncernbokslut kan som sådana tillämpas som anvisningar för upprättande av kommunens koncernbokslut, om förvärvsmetoden tillämpas vid sammanställningen av dottersammanslutningar. (Bilaga 3: Exempel på behandling av försäljningen av ett dotterföretag i koncernbokslutet, bilaga 5: Exempel på behandling av fusion av ett dotterföretag i koncernbokslutet, bilaga 6: Exempel på behandling av upplösning av ett dotterföretag i koncernbokslutet).

2

En elimineringsdifferens som uppstår vid eliminering av innehav behöver inte periodiseras, utan kan med en gång bokföras som kostnad.

delarna i det egna kapitalet vid den tidpunkt då dottersammanslutningen bildades eller förvärvades. [2015]

Behandlingen av avskrivningsdifferenser och reserver har ändrats för att de poster som bokförs på frivilliga grunder eller beskattningsgrunder inte ska påverka överskottsposterna i kommunens koncernbokslut. Till den del avskrivningsdifferensen och reserverna inte innehåller framtida skattepåföljder likställs de med överskottsposter när koncernbokslutet upprättas. Den ändrade behandlingen av avskrivningsdifferensen och reserverna inverkar också på elimineringen av interna innehav, avskiljningen av minoritetsandelar, sammanställningen av intressesammanslutningar samt bokslutsschemana för koncernen. Uppgifterna från föregående år ska göras jämförbara, såvida det inte enligt väsentlighetsprincipen är motiverat att låta dem vara oförändrade. [2015]

1.2 Skyldighet att upprätta koncernbokslut

Enligt 114 § i kommunallagen ska en kommun som med sina dottersammanslutningar bildar en kommunkoncern upprätta och i sitt bokslut ta in ett koncernbokslut. Skyldigheten att upprätta koncernbokslut avgörs av om det finns ett koncernförhållande mellan kommunen och en annan sammanslutning. Om det finns ett koncernförhållande är kommunen skyldig att upprätta ett koncernbokslut. Enligt 1 kap. 5 § 1 mom. och 1 kap. 6 § i bokföringslagen grundar sig ett koncernförhållande på bestämmande inflytande i ett annat företag. Ett koncernförhållande kan uppstå på grund av röstmajoritet eller annat faktiskt bestämmande inflytande. På den grunden gäller skyldigheten att upprätta koncernbokslut alla kommuner och samkommuner som har en eller flera dottersammanslutningar.

En bokföringsskyldig anses ha bestämmande inflytande i en annan bokföringsskyldig eller i ett motsvarande utländskt företag (målföretag) då den bokföringsskyldige

- 1) innehar mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar i målföretaget och denna röstmajoritet grundar sig på ägande, medlemskap, bolagsordningen, bolagsavtalet eller därmed jämförbara stadgar eller något annat avtal (BokfL 1 kap. 5 § 1 mom. 1 punkten) eller
- 2) har rätt att utse eller avsätta flertalet av ledamöterna i målföretagets styrelse eller motsvarande organ eller i ett organ som har denna rätt (se BokfL 1 kap. 5 § 1 mom. 2 punkten).

När röstandelen räknas ut, beaktas inte en röstningsbegränsning som följer av lag eller av målföretagets bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar. När det sammanlagda röstetalet i ett målföretag beräknas beaktas inte de röster som hänför sig till aktier eller andelar som innehas av målföretaget eller av ett dotterföretag som avses i 1 kap. 6 § i bokföringslagen (BokfL 1 kap. 5 § 2 och 4 mom.)

När ett koncernförhållande bedöms utgående från bestämmande inflytande framhävs innehållsbetoning, dvs. principen om innehåll före form. Alla omständigheter i anknytning till arrangemanget ska då utredas och bedömas från fall till fall med betoning på helheten.³

3

Bokföringsnämndens utlåtande 1775/2006 om tillämpningen av principen om innehållsbetoning i bokslut.

I sitt utlåtande 1646/2001 har bokföringsnämnden behandlat begreppet bestämmande inflytande i förhållande till upprättande av koncernbokslut då inflytandet inte kan härledas enbart från andelen aktier som innehas. I fallet i fråga ansågs bolag A ha bestämmande inflytande i bolaget B eftersom bolaget A:s verkställande direktör på basis av avtal mellan aktieägarna hade rätt att utse ordföranden i bolaget B:s styrelse som bestod av två medlemmar. Bolaget A ansågs därmed de facto ha uppnått en bestämmande position i styrelsen för bolaget B.

I sina utlåtanden 79/2007 och 102/2011 har bokföringsnämndens kommunsektion konstaterat att målsamfundets bokslut sammanställs med koncernbokslutet för den kommun som enligt 1 kap. 5 § i bokföringslagen har bestämmande inflytande utgående från innehav på basis av röstetal.

En förening eller stiftelse betraktas som kommunens dottersammanslutning, om kommunen enligt dess stadgar, stiftelseurkund eller ett separat avtal har rätt att tillsätta eller avsätta majoriteten av medlemmarna i föreningens eller stiftelsens styrelse eller motsvarande organ, eller majoriteten av medlemmarna i ett organ som tillsätter styrelsen (bestämmande inflytande).

En kommun som inte har några dottersammanslutningar, men som är medlem i en samkommun eller affärsverkssamkommun, ska i sitt bokslut ta in uppgifter som motsvarar ett koncernbokslut (KomL 114 § 3 mom.). [2015]

1.3 Definition av kommunkoncern och andra centrala begrepp i anslutning till koncernen

Kommunkoncern

Begreppet kommunkoncern definieras i kommunallagen i enlighet med koncerndefinitionen i bokföringslagen. Enligt 6 § i kommunallagen är en sammanslutning där kommunen har bestämmande inflytande enligt 1 kap. 5 § i bokföringslagen kommunens dottersammanslutning. Kommunen och dess dottersammanslutningar bildar en kommunkoncern.

Med kommunkoncern avses en ekonomisk helhet som bildas av kommunen och en eller flera juridiskt självständiga sammanslutningar och där kommunen ensam eller tillsammans med andra sammanslutningar som hör till kommunkoncernen har bestämmande inflytande i en eller flera sammanslutningar (dottersammanslutning). Ett förhållande med bestämmande inflytande kan även grunda sig på att dottersammanslutningen ensam eller tillsammans med andra dottersammanslutningar har bestämmande inflytande i en annan sammanslutning.

Modersammanslutning

Den kommun som upprättar koncernbokslut är kommunkoncernens modersammanslutning. Ställningen som modersammanslutning grundar sig på bestämmande inflytande hos en annan bokföringsskyldig.

Dottersammanslutning

Med en kommuns eller samkommuns dottersammanslutning avses de aktiebolag, samkommuner, affärsverkssamkommuner, föreningar, övriga sammanslutningar

och stiftelser, där kommunen eller samkommunen ensam eller tillsammans med andra sammanslutningar i kommunkoncernen har bestämmande inflytande.

Koncernsammanslutning

Med koncernsammanslutning avses den kommun som utgör modersammanslutning samt dess dottersammanslutningar.

Samkommun

En samkommun sammanställs alltid med kommunens koncernbokslut oberoende av kommunens andel av samkommunens tillgångar och förpliktelser och oberoende av hur kommunens rösträtt har begränsats genom avtal. På motsvarande sätt sammanställs också en affärsverkssamkommun alltid med dess medlemmars koncernbokslut. En samkommun som inte utgör en dottersammanslutning till en kommun eller samkommun hör inte till kommunkoncernen, men dess bokslut sammanställs alltid med koncernbokslutet för kommunen och/eller samkommunen.

Bokslutet för en samkommun sammanställs alltid med kommunens koncernbokslut enligt proportionell metod även om kommunen har bestämmande inflytande i samkommunen. I praktiken begränsas medlemmarnas rösträtt ofta i samkommunernas grundavtal på så sätt att ingen enskild medlem har bestämmande inflytande i samkommunen.

Ägarintressesammanslutning

En ägarintressesammanslutning är en sammanslutning som inte hör till kommunkoncernen, men där kommunkoncernen har en ägarandel som skapar en varaktig förbindelse mellan koncernen och sammanslutningen och som är avsedd att främja kommunens verksamhet eller den verksamhet som en sammanslutning inom kommunkoncernen bedriver. Om kommunen inte visar något annat, betraktas en sammanslutning som ägarintressesammanslutning om kommunkoncernen innehar minst en femtedel av sammanslutningens aktiekapital eller motsvarande kapital. Det kan vara fråga om en ägarintressesammanslutning också då ägarandelen är mindre än en femtedel, om varaktig förbindelse uppkommer exempelvis genom medlemskap i styrelsen.

Intressesammanslutning

En intressesammanslutning är en ägarintressesammanslutning som inte hör till kommunkoncernen, men där en koncernsammanslutning ensam eller tillsammans med andra sammanslutningar som hör till kommunkoncernen utövar ett betydande inflytande i styrningen av affärsverksamheten och finansieringen. Om kommunen inte visar något annat, betraktas en ägarintressesammanslutning som intressesammanslutning om kommunkoncernen innehar minst en femtedel och högst hälften av det röstetal som aktierna eller andelarna i ägarintressesammanslutningen medför.

Vid beräkningen av det sammanlagda röstetalet beaktas inte eventuella begränsningar i rösträtten och inte heller de röster som hänförs till aktier eller andelar som innehas av intressesammanslutningen eller dess dottersammanslutning.

Betydande inflytande innebär att koncernsammanslutningarna har möjlighet att påverka ett annat företags ekonomiska och operativa beslut, men att de ändå inte har det bestämmande inflytande som är karakteristiskt för ett koncernförhållande. Betydande inflytande kan saknas trots innehav av över en femtedel av röstetalet till exempel då alla andra aktier eller andelar ägs av en instans eller om ägandet endast är avsett att förbli kortvarigt.

Ett mot koncernsammanslutningarnas ägarandel svarande belopp av intressesammanslutningarnas vinst eller förlust samt av förändringen i eget kapital sammanställs i kommunens koncernbokslut i enlighet med de mera detaljerade anvisningar som ingår i kapitel 8 i denna allmänna anvisning.

1.4 Syftet med koncernbokslut

Kommunal service produceras i allt större utsträckning förutom av kommunala basorganisationer även av sammanslutningar och stiftelser där en kommun har bestämmande inflytande. En kommuns och dess dottersammanslutningars separata bokslut ger inte nödvändigtvis i sig tillräcklig information om kommunkoncernen som helhet. Att räkna ihop koncernsammanslutningarnas bokslut som sådana ger inte en bild av koncernen som en ekonomisk helhet, eftersom man då inte beaktar de centrala element som sammanhänger med upprättandet av ett koncernbokslut, såsom eliminering av interna poster och internt innehav eller förenhetligande av olika redovisningsprinciper. Endast ett regelrätt upprättat koncernbokslut ger en rättvisande bild av den ekonomiska helhet som kommunkoncernen bildar. I ett koncernbokslut strävar man efter att de sammanslutningar som sammanställs beskrivs som om de tillsammans utgjorde en enda bokföringsskyldig.

Utöver den service som koncernsammanslutningarna tillhandahåller produceras kommunal service i betydande utsträckning också av samkommuner som inte utgör dottersammanslutningar. Sålunda kan exempelvis köp av tjänster från en samkommun för ett sjukvårdsdistrikt utgöra en betydande del av kommunens totalkostnader, trots att kommunens andel av samkommunens grundkapital är liten. Kommunerna har i allt större utsträckning överfört serviceproduktion på samkommuner som verkar inom flera sektorer och som producerar till exempel tjänster inom den specialiserade sjukvården, social- och hälsovårdstjänster och gymnasieundervisning. För att säkerställa att kommunernas och samkommunernas bokslutsinformation är fullständig och jämförbar och för att trygga kontinuiteten bör utöver koncernsammanslutningarna också en proportionell del av boksluten för alla de samkommuner där kommunen eller samkommunen är medlem sammanställas med koncernbokslutet.

Syftet med skyldigheten att upprätta ett fullständigt koncernbokslut är att ge en rättvisande helhetsbild av kommunens verksamhet och ekonomi också i situationer där kommunens serviceproduktion och ansvar i betydande utsträckning har överförts på dottersammanslutningar och samkommuner. Avsikten är också att förbättra jämförbarheten mellan kommunkoncerner och kommunkoncernernas olika räkenskapsperioder. Jämförbarhet krävs också av den anledningen att utvärderingsförfarande för kommuner som har en speciellt svår ekonomisk ställning enligt 118 § 3 mom. i kommunallagen kan inledas bland annat på grund av underskott i kommunkoncernens balansräkning.

Kommunens koncernbokslut omfattar en koncernresultaträkning, en koncernbalansräkning, koncernens finansieringsanalys samt noter till dem (KomL 114 § 2 mom.).

Koncernresultaträkningen och noterna till den utvisar i vilken mån kommunkoncernens interna finansiering räcker till och verksamhetens ekonomiska resultat. Koncernresultaträkningen bör utvisa räkenskapsperiodens resultat för kommunkoncernen efter att

- koncernsammanslutningarnas och de med koncernbokslutet sammanställda samkommunernas interna intäkter och kostnader samt den interna vinstutdelningen har eliminerats,
- räkenskapsperiodens ändringar i väsentliga internvinster, som aktiverats i balansräkningarna för koncernsammanslutningarna och de samkommuner som sammanställts med koncernbokslutet, har beaktats,
- externa andelar i dottersammanslutningarnas resultat har upptagits som en särskild post i koncernresultaträkningen och
- kommunkoncernens andel av intressesammanslutningarnas resultat har upptagits på en egen rad i koncernresultaträkningen och erhållna aktieutdelningar och andra motsvarande vinstandelar har eliminerats i koncernresultaträkningen.

Koncernbalansräkningen och noterna till den visar kommunkoncernens ekonomiska ställning genom att redovisa koncernsammanslutningarnas tillgångar, skulder och ansvar gentemot utomstående. Koncernbalansräkningen bör utvisa koncernens eget kapital, efter det att

- koncernsammanslutningarnas och de med koncernbokslutet sammanställda samkommunernas inbördes fordringar och skulder har eliminerats,
- väsentliga internvinster som aktiverats i balansräkningarna för koncernsammanslutningarna och de med koncernbokslutet sammanställda samkommunerna har eliminerats,
- koncernsammanslutningarnas och de med koncernbokslutet sammanställda samkommunernas interna innehav har eliminerats,
- externa ägares innehav i dottersammanslutningarna har tagits upp som en särskild post i koncernbalansräkningen samt
- anskaffningsutgiften eller anskaffningsutgiftsresten för intressesammanslutningarnas aktier och andelar har ökats eller minskats med ovan nämnda, i resultaträkningen redovisade andel av räkenskapsperiodens resultat samt den övriga kommunkoncernens mot innehavet svarande andel av förändringen i eget kapital.

I koncernens finansieringsanalys redovisas kommunkoncernens medelsanskaffning och användning av medel under räkenskapsperioden. Vid upprättande av finansieringsanalysen för en koncern beaktas de eliminerings- och sammanställningsposter som ingår i koncernresultaträkningen och koncernbalansen. Koncernens finansieringsanalys kan upprättas som en sammanställning av finansieringsanalyserna för

de sammanslutningar som ska sammanställas med koncernbokslutet, varvid koncerninterna poster elimineras. Ett annat alternativ är att upprätta koncernens finansieringsanalys på basis av koncernresultaträkningen och koncernbalansräkningen med beaktande av vissa kompletterande uppgifter till dessa.

1.5 Koncernbokslutets innehåll

Koncernbokslutet ska upprättas som en sammanställning av koncernsammanlutningarnas balansräkningar och resultaträkningar samt noterna till dessa. Dessutom sammanställs balansräkningen, resultaträkningen och noterna för de samkommuner och affärsverkssamkommuner i vilka kommunen eller samkommunen är medlem rad för rad i proportion till medlemsandelarna i grundkapitalet.

Utöver det ovan nämnda ska en kommun i sitt koncernbokslut ta upp ett mot koncernsammanlutningarnas ägarandel svarade belopp av intressesammanslutningarnas vinst eller förlust samt av förändringen i eget kapital (BokfL 6 kap. 12 §). Vid sammanställning av uppgifter som gäller intressesammanslutningar tillämpas väsentlighetsprincipen.

I koncernbokslutet ska dessutom inkluderas en finansieringsanalys för koncernen, i vilken anskaffningen och användningen av kommunkoncernens medel under räkenskapsperioden utreds (KomL 114 § 2 mom.).

Handlingar som ingår i eller bifogas koncernbokslutet ska vara överskådliga och bilda en helhet (BokfL 6 kap. 2 § 4 mom.). I noterna till koncernresultaträkningen och koncernbalansräkningen ska i tillämpliga delar anges uppgifter som motsvarar de noter som anges för kommunen, noter gällande principerna för upprättandet av koncernbokslutet samt noter angående dotter- och intressesammanslutningar (BokfF 4 kap.1–3 §). Noterna till koncernbokslutet upprättas enligt bokföringsnämndens kommunsektions *allmänna anvisning om noter till bokslutet för kommuner och samkommuner* (11.12.2012).

I koncernbokslutet ska ingå koncernens resultaträkning, balansräkning och finansieringsanalys, också för föregående räkenskapsperiod. När koncernbokslutet upprättas för första gången behöver inga jämförelseuppgifter ges.

Enligt kommunsektionens utlåtande 90/2009 är det efter en kommunsammanslagning motiverat att upprätta en ingående koncernbalans för att det ska vara möjligt att upprätta en finansieringsanalys för koncernen och trygga kontinuiteten i koncernbokslutet. Huruvida den ingående koncernbalansen ska presenteras som jämförelseuppgift för koncernbalansräkningen bedöms enligt om det är motiverat med tanke på kravet på en rättvisande bild. Ett faktum som talar för att upprätta ingående koncernbalans och presentera den som jämförelseuppgift för koncernbalansräkningen är att motsvarande jämförelseuppgifter ges också om kommunen efter kommunsammanslagningen. Användningen av ingående koncernbalans som jämförelseuppgift redovisas i noterna. Jämförelseuppgifter om koncernens resultaträkning och finansieringsanalys för föregående räkenskapsperiod behöver inte presenteras.

För att bekräfta koncernbokslutet upprättas, på sätt som motsvarar balansspecifikationer, sammanställningsdokument, i vilka specificeras hur koncernbokslutet har upprättats.

1.6 Skyldighet att lämna uppgifter

Styrelsen eller motsvarande organ i kommunens dottersammanslutningar och i samkommuner ska ge kommunstyrelsen sådana uppgifter som behövs för att bedöma kommunkoncernens ekonomiska ställning och beräkna resultatet av dess

verksamhet (KomL 116 §) [2015]. Kommunallagens bestämmelse om skyldighet att lämna uppgifter förpliktar dottersammanslutningarnas och samkommunernas styrelser att ge även andra uppgifter än de som ingår i bokslutshandlingarna. Den utvidgade skyldigheten att lämna uppgifter bör dock bedömas med hänsyn till om uppgifterna behövs för att kommunkoncernens ekonomiska ställning ska kunna bedömas eller verksamhetens resultat beräknas. Ett exempel på sådan information är en betydande kreditförlust eller ett betydande skadeståndsansvar som uppkommit efter det att dottersammanslutningens bokslut har upprättats.

På intressesammanslutningars skyldighet att lämna uppgifter tillämpas i en kommunkoncern 6 kap. 14 § i bokföringslagen, enligt vilken intresseföretaget ur det senaste bokslutet ska ge den bokföringsskyldige som upprättar koncernbokslutet de uppgifter som behövs för sammanställningen av bokslutsuppgifterna.

All nödvändig information ska ges så att kommunen har möjlighet att upprätta koncernbokslutet inom utsatt tid.

Om kommunen har blivit modersammanslutning för en annan sammanslutning ska kommunstyrelsen utan dröjsmål underrätta dottersammanslutningens styrelse om detta.

2 Sammanslutningar som ska sammanställas med koncernbokslutet

2.1 Huvudregel

I koncernbokslutet för en kommun eller en samkommun sammanställs koncernsammanslutningarnas bokslut samt boksluten för samkommuner där kommunen eller samkommunen är medlem. I koncernbokslutet sammanställs dessutom boksluten för intressesammanslutningar enligt vad som sägs nedan i kapitel 8.

2.2 Undantag från sammanställningsskyldigheten

En dottersammanslutnings bokslut behöver enligt 6 kap. 3 § 1 mom. i bokföringslagen inte tas med i koncernbokslutet, om:

1) en rättvisande bild av koncernens verksamhetsresultat och ekonomiska ställning inte äventyras av att boksluten inte sammanställs,

I uteslutningen av en dottersammanslutning bör försiktighetsprincipen iakttas. Avvikelsegrunden bör tillämpas mer restriktivt i fråga om dottersammanslutningar som visar förlust än i fråga om dottersammanslutningar som visar vinst.

I praktiken kan små bostads- och fastighetsdottersammanslutningar ofta lämnas utanför sammanställningen med anledning av deras ringa betydelse. Vid bedömningen av om koncernbokslutet ger en rättvisande bild bör man i första hand beakta hur ett utelämnande inverkar på räkenskapsperiodens resultat för koncernen och det egna kapitalet.

Som oväsentligt för koncernbokslutet kan anses en dottersammanslutning som inte har betydande tillgångar, skulder eller borgensförbindelser och vars eget kapital

motsvarar det belopp som upptagits bland aktier och andelar i kommunens balansräkning.

2) innehavet i dottersammanslutningen är kortvarigt och avsett enbart att överlåtas vidare;

Som exempel kan nämnas en dottersammanslutning som förvärvats tillfälligt i samband med realisering av pant.

3) de uppgifter som är nödvändiga för att upprätta koncernbokslutet undantagsvis inte kan erhållas inom den tid som bestämts för upprättandet av bokslutet eller om anskaffandet av uppgifterna medför oskäligen utgifter,

4) betydande och varaktiga hinder i väsentlig grad begränsar kommunens möjligheter att utöva inflytande i dottersammanslutningen.

Om utelämnande av flera ovan i punkt 1) avsedda dottersammanslutningars bokslut skulle innebära att koncernbokslutet inte ger en rättvisande bild av kommunkoncernens resultat och ekonomiska ställning, ska dottersammanslutningarnas bokslut sammanställas med koncernbokslutet (BokfL 6 kap. 3 § 2 mom.). Förutsättningarna för att lämna dottersammanslutningars bokslut utanför koncernbokslutet enligt punkterna 2–4 ovan ska bedömas separat för varje dottersammanslutning i samband med upprättandet av koncernbokslutet.

Undantag från sammanställningskravet för intressesammanslutningar behandlas nedan i punkt 9.

Uppgifter om de dottersammanslutningar, samkommuner och intressesammanslutningar som inte sammanställts med koncernbokslutet ska anges i noter enligt kapitel 10.4 i denna allmänna anvisning och enligt kommunsektionens *allmänna anvisning om noter till bokslutet för kommuner och samkommuner* (11.12.2012).

2.3 Skyldighet för underkoncerns moderföretag att upprätta koncernbokslut

En sådan sammanslutning inom kommunkoncernen som upprättar ett självständigt koncernbokslut bör följa bokföringsnämndens *allmänna anvisning om upprättande av koncernbokslut* (7.11.2006). Kommunens dottersammanslutning bildar då tillsammans med sina dotterföretag en s.k. underkoncern.

En underkoncerns koncernbokslut som upprättats med tillämpning av förvärvsmetoden kan, utan att förfarandet för eliminering av internt innehav ändras, sammanställas med kommunens koncernbokslut.

En eventuell sammanställning av intresseföretag som ingår i koncernbokslutet för en underkoncern tas in i kommunens koncernbokslut direkt på basis av underkoncernens koncernbokslut.

3 Principer för upprättande av koncernbokslut

3.1 Allmänna principer för upprättande av koncernbokslut

I koncernbokslutet ska kommunkoncernens resultat och ekonomiska ställning presenteras som om koncernsammanslutningarna utgjorde en enda bokföringsskyldig (BokfL 6 kap. 7 § 1 mom.).

Vid upprättande av koncernbokslut ska fortlöpande tillämpas samma principer. Dessa får ändras endast om det finns särskilda skäl (BokfL 6 kap. 4 § 1 mom.).

Enligt 6 kap. 4 § 2 mom. i bokföringslagen ska koncernföretagens bokslut före sammanställningen ändras så att i dem enhetligt tillämpas de bokslutsprinciper enligt bokföringslagen som följs antingen i moderföretaget eller i koncernens huvudsakliga verksamhet. Boksluten för de koncernsammanslutningar och samkommuner som ska sammanställas med kommunens koncernbokslut ändras i samband med sammanställningen alltid enligt de bokslutsprinciper som kommunen tillämpar.

Kravet på att bokslutet ska ge en rättvisande bild förutsätter inte att oväsentliga skillnader förenhetligas. Boksluten kan lämnas oförändrade om förenhetligande av bokslutsprinciperna inte är nödvändigt för att bokslutet ska ge en rättvisande bild av kommunkoncernens verksamhetsresultat och ekonomiska ställning.

Om boksluten för de koncernsammanslutningar som ska sammanställas med kommunens koncernbokslut inte har ändrats i enlighet med modersammanslutningens bokslutsprinciper ska en redogörelse om detta med motiveringar ges i noterna (BokfF 4 kap. 2 § 1 mom. 3 punkten).

Koncernbokslutet ska upprättas samma dag som kommunens bokslut. Kommunens räkenskapsperiod är enligt 113 § i kommunallagen kalenderåret, vilket innebär att koncernresultaträkningen och koncernfinansieringsanalysen ska upprättas för en räkenskapsperiod som motsvarar kalenderåret och koncernbalansräkningen per 31.12.

En dottersammanslutning vars bokslut ska sammanställas med koncernbokslutet ska om möjligt ha samma räkenskapsperiod som kommunen. Om räkenskapsperioden för en dottersammanslutning går ut mer än tre månader före eller efter kommunens räkenskapsperiod, ska sammanställningen göras utifrån ett för dottersammanslutningen upprättat mellanbokslut per den dag kommunens räkenskapsperiod går ut. När mellanbokslutet upprättas ska bokföringslagens 1 och 3–5 kapitel iakttas i tillämpliga delar (BokfL 6 kap. 5 § 1–2 mom.). Om räkenskapsperioden

för en dottersammanslutning som sammanställs med koncernbokslutet går ut högst tre månader innan eller efter kommunens räkenskapsperiod, får sammanställningen med koncernbokslutet göras utan att ett mellanbokslut upprättas. I sammanställningen ska ändå kommunens bokslutstidtabell beaktas. Om dottersammanslutningen har sammanställts med koncernbokslutet på basis av ett bokslut som upprättats för en räkenskapsperiod som gått ut före utgången av kommunens räkenskapsperiod, ska noterna till koncernresultaträkningen och koncernbalansräkningen innehålla en redogörelse för väsentliga händelser som påverkat dottersammanslutningens resultat och ekonomiska ställning och som ägt rum under tiden mellan utgången av dottersammanslutningens och kommunens räkenskapsperioder (BokfF 4 kap. 3 § 1 mom. 7 punkten).

Röstetalet inverkar på om ett koncernförhållande uppstår. Däremot görs bl.a. sammanställningen av en samkommun och särskiljandet av minoritetsandelar enligt ägarandelen, och röstetalet inverkar inte.

En kommun eller annan sammanslutning som hör till kommunkoncernen kan vara medlem i en förening eller någon annan sammanslutning som också har andra medlemmar. En sådan sammanslutning, liksom en stiftelse, sammanställs med kommunens koncernbalansräkning såsom en dottersammanslutning.

Koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen för en kommun eller samkommun ska upprättas som en sammanställning av koncernsammanslutningarnas balansräkningar och resultaträkningar. Dessutom sammanställs balansräkningen och resultaträkningen för de samkommuner och affärsverkssamkommuner i vilka kommunen eller samkommunen är medlem rad för rad i relation till medlemsandelarna i grundkapitalet.

Kommunens koncernresultaträkning upprättas enligt det schema som presenteras i bilaga 2. Schemat för koncernresultaträkningen har med tillämpning av väsentlighetsprincipen och principen om ekonomiskt tänkande utformats mindre detaljerat än de resultaträkningsscheman som tillämpas på kommuner eller enligt bokföringsförordningen, eftersom koncernresultaträkningen också i denna form anses ge tillräcklig information om kommunkoncernens interna finansiering och verksamhetens ekonomiska resultat.

Kommunens koncernbalansräkning upprättas med tillämpning av schemat i bokföringsförordningen enligt det schema som presenteras i bilaga 3. Koncernbalansräkningen kan även redovisas i förkortad form enligt det förkortade schemat i bilaga 4.

Koncernens finansieringsanalys upprättas enligt schemat i bilaga 5.

Den mindre detaljerade uppställningen av kommunens koncernbokslut kan utöver ovan nämnda grunder även motiveras bl.a. med att kommunerna har en annan roll än företagen i fråga om ägande, vinstutdelning och beskattning. Syftet med kommunens koncernbokslut är inte att utgöra ett beslutsunderlag för placerare. Kommunens koncernbokslut syftar till att förbättra jämförbarheten mellan kommunkoncerner och mellan kommunkoncernens olika räkenskapsperioder. En kommun delar inte ut vinst till sina invånare. En kommunkoncerns ekonomiska ställning har därför inte samma betydelse för vinstutdelning som i aktiebolag.

Noterna till kommunens koncernbokslut upprättas som en sammanställning av koncernsammanslutningarnas noter. Med noterna sammanställs dessutom noterna för de samkommuner i vilka kommunen eller samkommunen är medlem till de belopp som motsvarar medlemsandelen i grundkapitalet. Elimineringar och rättelser i samband med upprättandet av koncernbokslutet bör beaktas även i noterna. Informationen i noterna till koncernbokslutet gäller således penningbeloppet för ifrågavarande post i koncernbokslutet.

3.2 Väsentlighetsprincipen vid upprättande av koncernbokslut

Till god bokföringssed enligt 1 kap. 3 § i bokföringslagen hör väsentlighetsprincipen. Den innebär att informationen bör vara väsentlig för beslutsfattandet hos den

som använder informationen. Väsentlighetsprincipen innebär också att poster som med tanke på informationen är oväsentliga inte behöver behandlas med yttersta noggrannhet. För koncernen och de sammanslutningar som sammanställs med koncernbokslutet är väsentligheten i de bokförda uppgifterna av betydelse.

Kommunen bör i anvisningarna för upprättande av koncernbokslut ange de principer som ska beaktas vid bedömningen av väsentligheten. Utifrån dessa principer kan man vid beredningen av koncernbokslutet avgöra om en enskild bokslutspost ska tas med och om den ska periodiseras. Sammanställningen av en sammanslutning med koncernbokslutet kan göras när bokslutet har behandlats av sammanslutningens styrelse. Det bokslut som ska sammanställas behöver alltså inte vara fastställt av bolagsstämman eller sammanslutningens årsmöte. Officiella, undertecknade bokslutskalkyler och annat material som behövs bör dock tillhandahållas som handlingar för kommunens koncernbokslut.

3.3 Rättelse av avskrivningar enligt plan vid sammanställningen

Enligt 6 kap. 4 § 2 mom. i bokföringslagen ska de bokslut för koncernsammanslutningar som sammanställs med kommunens koncernbokslut före sammanställningen ändras så att i dem enhetligt tillämpas de bokslutsprinciper som kommunen tillämpar. Kravet på att bokslutet ska ge en rättvisande bild förutsätter dock inte att oväsentliga skillnader förenhetligas.

Bokföringslagen förutsätter inte i alla situationer bokföring av avskrivningar enligt plan. Enligt 5 kap. 12 § 2 mom. i bokföringslagen får fysiska personer och sådana bokföringsskyldiga vars verksamhet baserar sig på besittning av fastigheter avskrivna anskaffningsutgiften för tillgångar som hör till bestående aktiva under deras verkningstid utan någon på förhand uppgjord plan. Vid sådan avskrivning måste man dock iaktta kontinuitet och konsekvens. Detta undantag från avskrivningarna enligt plan kan dock endast tillämpas i ett sådant bolag eller annan sammanslutning vars aktie eller andel endast berättigar ägaren att besitta en lokal avsedd för boende eller annan användning som särskilt har fastställts i bolagsordningen eller i andra stadgar för sammanslutningen i den fastighet som sammanslutningen äger. Undantaget gäller inte andra bolag eller sammanslutningar även om deras verksamhet skulle basera sig på besittning av fastigheter (BokfN 1713/2003).

I samband med sammanställningen med koncernbokslutet rättas bokföringsvärdena för materiella tillgångar hos en fastighetssammanslutning så att de motsvarar värdena uträknade enligt avskrivningsplanen. Det avskrivningsunderskott som hänförs till räkenskapsperioden korrigeras mot räkenskapsperiodens avskrivningar enligt plan och det ackumulerade avskrivningsunderskottet från tidigare räkenskapsperioder mot Överskott (underskott) från tidigare räkenskapsperioder. I bilaga 6⁴ ges exempel på hur en fastighetssammanslutning som ägs av en kommun ska sam-

4

Exempel:

Anskaffningsutgiften för en byggnad som aktiverats i balansräkningen för en kommunägd fastighetssammanslutning har varit 1 500, från vilket fastighetssammanslutningen har gjort avskrivningar på 650. De ackumulerade planliga avskrivningarna skulle ha varit 900. Fastighetssammanslutningen uppger då för upprättandet av kommunens koncernbokslut att det kalkylerade avskrivningsunderskottet jämfört med de planliga avskrivningarna är 250. När koncernbokslutet upprättas elimineras detta avskrivningsunderskott från byggnadernas bokföringsvärde. Räkenskapsperiodens avskrivningsunderskott läggs till dottersammanslutningens avskrivningar enligt plan och de tidigare räkenskapsperiodernas avskrivningsunderskott dras av från Överskott (underskott) från tidigare räkenskapsperioder.

manställas med koncernbalansräkningen med beaktande av avskrivningarna enligt plan.

Olika avskrivningsplaner som används inom kommunkoncernen behöver inte för-
enhetligas om dottersammanslutningen i sin egen bokföring kostnadsför anskaff-
ningsutgiften för en tillgång som avskrivning under dess verkningstid enligt den på
förhand fastställda avskrivningsplanen, och avskrivningsplanen motsvarar tillgång-
ens ekonomiska livslängd och de framtida inkomstförväntningarna. Om koncern-
sammanslutningen inte har gjort några avskrivningar enligt plan bör avskrivningar-
na vid sammanställningen med koncernbokslutet alltid för-
enhetligas med kommu-
nens avskrivningsplan eller med de avskrivningsprinciper som kommunen också
annars använder vid avskrivning av tillgångar. (Kommunsektionens utlåtande
111/2015). [2015]

En sammanslutning vars avskrivningar korrigeras bör för upprättandet av kommu-
nens koncernbokslut meddela räkenskapsperiodens planliga avskrivningar och
den enligt avskrivningsplanen oavskrivna delen av anskaffningsutgiften för materi-
ella tillgångar utgående från kommunens avskrivningsplan, om beloppet av de ma-
teriella tillgångar som ska avskrivas är väsentligt för koncernbalansräkningen och
om de bokförda avskrivningarna väsentligt avviker från avskrivningarna enligt den
avskrivningsplan som tillämpas av kommunen. Avskrivningarna enligt plan beräk-
nas utgående från bokföringsnämndens kommunsektions *allmänna anvisning om
avskrivningar enligt plan för kommuner och samkommuner* (15.11.2011).

3.4 Avskrivningsdifferens och reserver

Avskrivningsdifferensen och reserverna i kommunens/samkommunens balansräk-
ning tas upp i koncernbokslutet bland eget kapital uppdelade i över-/underskott från
tidigare räkenskapsperioder och räkenskapsperiodens över-/underskott, och föränd-
ringar i dem tas upp i räkenskapsperiodens över-/underskott i koncernresultaträk-
ningen.⁵ Avskrivningsdifferensen och reserverna i dottersammanslutningarnas ba-
lansräkningar tas upp i koncernbalansräkningen uppdelade i eget kapital och latent
skatteskuld och förändringar i dem tas upp i koncernresultaträkningen uppdelade i
förändring i latent skatteskuld och räkenskapsperiodens över-/underskott. Vid be-
räkningen av de latent skatteskulderna tillämpas bokföringsnämndens allmänna
anvisning om latent skatteskulder och skattefordringar (12.9.2006). [2015]

3.5 Latenta skatteskulder och skattefordringar

De separata bokslut och underkoncernbokslut som ska sammanställas med kom-
munens koncernbokslut kan innehålla latent skatteskulder och skattefordringar en-
ligt 5 kap. 18 § i bokföringslagen. De inkluderas som sådana i kommunens kon-
cernbokslut, trots att det i regel inte hör till modersammanslutningens bokfö-
ringsprinciper att presentera dem. I koncernbokslutets resultaträkning och balans-
räkning ska även anges väsentliga latent skatteskulder och skattefordringar för de
enskilda koncernsammanslutningarna, också i det fallet att koncernsammanslut-
ningarna presenterat dem bara i noterna. [2015]

⁵

Om kommunens avskrivningsdifferens och reserver beror på inkomstbeskattad verksamhet kan det finnas en la-
tent skatteskuld också i kommunens balansräkning. [2015]

I sin *allmänna anvisning om latent skatteskulder och skattefordringar* (12.9.2006) har bokföringsnämnden ansett att den ovan nämnda bestämmelsen i 5 kap. 18 § i bokföringslagen kan betraktas som en central anvisning också med tanke på de latent skatteskulder och skattefordringar som upptas i koncernbalansräkningen. I kommunens koncernbokslut upptas dock endast sådana latent skatteskulder och skattefordringar som ingår i separata bokslut och underkoncernbokslut och sådana som beror på avskrivningsdifferens och reserver. Latenta skatteskulder eller skattefordringar som uppstår då enskilda bokslut ändras i överensstämmelse med kommunens bokföringsprinciper eller på grund av någon annan sammanställningsåtgärd behöver däremot inte presenteras i kommunens koncernbokslut, om de inte är väsentliga för koncernen. [2015]

4 Eliminering av koncernens interna innehav

4.1 Allmänt

I koncernbokslutet ska kommunkoncernens resultat och ekonomiska ställning presenteras som om koncernsammanslutningarna utgjorde en enda bokföringsskyldig. Effekten av koncerninterna poster som hänför sig till transaktioner mellan koncernsammanslutningarna ska därför elimineras (BokfL 6 kap. 7 § 1 mom.). Poster som ska elimineras är bland annat koncernens interna intäkter och kostnader samt intern vinstutdelning, koncernsammanslutningarnas inbördes fordringar och skulder samt koncernens internvinster.

Koncernsammanslutningarnas interna intäkter och kostnader, interna vinstutdelning, inbördes fordringar och skulder samt internvinster och förändringar i dem behöver inte elimineras, om elimineringen inte är nödvändig för att ge en rättvisande bild av kommunkoncernens resultat och ekonomiska ställning (BokfL 6 kap. 7 § 4 mom.).

Före elimineringen av koncernens interna poster måste man säkerställa att de har bokförts lika stora i boksluten för de koncernsammanslutningar som ska sammanställas med koncernbokslutet.

För att underlätta elimineringen av interna affärshändelser och för att säkerställa riktigheten i dem ska koncernsammanslutningarnas kontoplaner utarbetas så enhetligt som möjligt. I koncernsammanslutningarna registreras koncernens interna affärshändelser såvitt möjligt på särskilda konton eller till exempel med motpartskod, så att de interna affärshändelserna tekniskt kan avskiljas från övriga affärshändelser.

4.2 Interna intäkts- och kostnadsposter, intern vinstutdelning samt inbördes fordringar och skulder

Intäkter och kostnader från affärshändelser mellan koncernsammanslutningar i koncernsammanslutningarnas resultaträkningar elimineras när koncernresultaträkningen upprättas. På motsvarande sätt elimineras ömsesidiga fordringar och skulder i koncernsammanslutningarnas balansräkningar vid upprättandet av koncernbalansräkningen. Fastighetsskatter som koncernsammanslutningarna betalat elimineras i koncernbokslutet som interna poster. Med iakttagande av väsentlighetsprincipen

kan man också låta bli att eliminera fastighetsskatter. Av de noter som gäller principerna för upprättande av koncernbokslutet ska framgå vilket förfarande som valts.

Aktieutdelningar mellan koncernsammanslutningar och annan motsvarande vinstutdelning minskas vid upprättandet av koncernresultaträkningen från intäkterna och läggs till överskott (underskott) från tidigare räkenskapsperioder vid upprättandet av koncernbalansräkning.

Om kommunens och dottersammanslutningens räkenskapsperioder går ut vid olika tidpunkter och dottersammanslutningen inte har upprättat något mellanbokslut vid den tidpunkt då kommunens bokslut upprättas, kan de interna posterna i de bokslut som ska sammanställas vara olika stora. I så fall elimineras bara den del av de interna posterna som ingår i båda boksluten.

4.3 Eliminering av koncernens internvinster

De internvinster som aktiverats i koncernsammanslutningarnas balansräkningar elimineras vid upprättandet av koncernbalansräkning från de poster på aktiva sidan i balansräkningen där de ingår, samt från det egna kapitalet. Ändringar i internvinster elimineras mot räkenskapsperiodens resultat. Oväsentliga internvinster behöver inte elimineras. Om motparternas poster är olika stora, elimineras internvinster dock alltid i sin helhet enligt den storlek de har i den säljande sammanslutningens bokslut.

Väsentliga internvinster och förändringar i dem elimineras i sin helhet mellan koncernsammanslutningarna oberoende av hur stora andelar koncernsammanslutningarna innehar i den sammanslutning som har överlåtit eller mottagit den tillgång i vars bokföringsvärde internvinst ingår. Oväsentliga negativa internvinster behöver inte elimineras, eftersom köp som inom koncernen verkställts till löpande priser innebär att en överlåtelseförlust realiserats också i koncernbokslutet.

Om kommunen har bolagiserat en del av sin verksamhet och i samband med detta överfört materiella tillgångar till ett högre värde än bokföringsvärdet, kan det upp-

stå väsentliga internvinster för de materiella tillgångarnas del. Internvinster som ingår i omsättningstillgångar eller materiella tillgångar behöver inte elimineras om elimineringen inte är nödvändig för att ge riktiga och tillräckliga uppgifter om kommunkoncernens verksamhetsresultat och ekonomiska ställning.

Koncerninterna anslutningsavgifter som inte kan återbäras behandlas som internvinster. Koncerninterna anslutningsavgifter som inte kan återbäras och som tagits upp i betalarens bokföring i balansposten Mark- och vattenområden och i mottagarens bokföring som försäljningsinkomster, i affärsverk som omsättning, elimineras. Anslutningsavgifter från tidigare räkenskapsperioder elimineras mellan mark- och vattenområden och överskott från tidigare räkenskapsperioder, medan de anslutningsavgifter som hänför sig till den pågående räkenskapsperioden elimineras mellan mark- och vattenområden och verksamhetsintäkterna.

Om det i samband med en intern affärshändelse under räkenskapsperioden har uppkommit internvinst (vinst som uppkommer av skillnaden mellan överlåtelsepriset och den del av anskaffningsutgiften som ännu inte bokförts som kostnad), ingår

vinsten i räkenskapsperiodens resultat för den sammanslutning som överlåtit tillgången i fråga. Om samma tillgång överläts vidare utanför kommunkoncernen, beaktas posten inte separat när koncernbokslutet upprättas oavsett vad resultatet av överlåtelsen utanför koncernen har varit.

5 Eliminering av koncernens interna innehav

5.1 Allmänt

Anskaffningsutgiften för aktier eller andelar i en dottersammanslutning inom koncernen är en intern post, som elimineras när koncernbokslutet upprättas. Om anskaffningsutgiften för aktierna eller andelarna inte motsvarar det egna kapitalet vid den tidpunkt då dottersammanslutningen förvärvades, uppstår det en elimineringsdifferens. I fråga om dottersammanslutningar som kommunen bildat själv motsvarar dottersammanslutningens eget kapital vid tidpunkten för bildandet i regel anskaffningsutgiften för aktierna eller andelarna. I förvärvade dottersammanslutningar är det egna kapitalet däremot ofta inte det samma som anskaffningsutgiften för aktierna eller andelarna. Därför har särskilda anvisningar getts om eliminering av innehav i dottersammanslutningar som kommunen bildat själv eller förvärvat. [2015]

Elimineringsmetoden i kommunens koncernbokslut motsvarar till väsentliga delar förvärvsmetoden. Elimineringdifferensen hänförs dock i regel inte till tillgångs- och skuldposter i koncernbalansräkningen, utan bokförs som ökning eller minskning av eget kapital, oberoende av vilka faktorer som bidragit till differensen. Om elimineringdifferensen hänförs till tillgångs- eller skuldposter kan det uppstå koncernaktiva eller koncernpassiva i koncernbalansräkningen. [2015]

5.2 Eliminering av innehav i dottersammanslutning som kommunen bildat

Anskaffningsutgiften för aktierna eller andelarna i en dottersammanslutning som kommunen bildat elimineras mot det egna kapital som placerats i bolaget eller, om ägarandelen är mindre än hundra procent, mot den andel som motsvarar koncernens innehav. Om anskaffningsutgiften för aktierna eller andelarna avviker från det belopp som bokförts i bolagets eget kapital, bokförs elimineringsdifferensen som

koncernens över-/underskott från tidigare räkenskapsperioder. Under den räkenskapsperiod då dottersammanslutningen bildades bokförs skillnaden i resultaträkningsposten Differens vid eliminering av innehav och under senare räkenskapsperioder som över- underskott från tidigare räkenskapsperioder. Positiva och negativa resultatpåverkande elimineringsdifferenser specificeras i noterna till koncernbokslutet. [2015]

Om en dottersammanslutning bokför överföringar mellan poster bland eget kapital, ändras elimineringen av innehav i motsvarande grad. Om till exempel aktiekapitalet höjs genom en överföring från fondkapitalet, ändras en eliminering som tidigare gjorts mot fondkapitalet till en eliminering mot aktiekapitalet. [2015]

5.3 Eliminering av innehav i förvärvad dottersammanslutning

Andelen eget kapital i förvärvade dottersammanslutningar vid förvärvstidpunkten motsvarar ofta inte anskaffningsutgiften för aktierna eller andelarna. Anskaffnings-

utgiften för aktierna eller andelarna elimineras från dottersammanslutningens eget kapital vid förvärvstidpunkten mot den andel som hör till koncernen. En uppskrivningsfond eller en fond för verkligt värde kan dock inte användas för eliminering. Till dottersammanslutningens eget kapital räknas också avskrivningsdifferens och reserver minskade med den latent skatteskulden. Elimineringsskillnaden mellan aktiernas eller andelarnas anskaffningsutgift och andelen eget kapital vid förvärvstidpunkten upptas i koncernresultaträkningen bland Avskrivningar och nedskrivningar i posten Differens vid eliminering av innehav under den räkenskapsperiod då förvärvet skedde. Efter den räkenskapsperiod då förvärvet skedde bokförs elimineringsskillnaden som över- eller underskott från tidigare räkenskapsperioder. Positiva och negativa resultatpåverkande elimineringsskillnader specificeras i noterna till koncernbokslutet. [2015]

Eliminering av innehav kan minska koncernens eget kapital väsentligt i det fall att kommunen har köpt hela aktiestocken i ett bolag som tidigare har grundats med ett litet aktiekapital och bolagets värde har stigit betydligt t.ex. till följd av värdestegring på en fastighet. Koncernens eget kapital minskar då med ett belopp som motsvarar värdestegringen i anskaffningsutgiften för aktierna. Om elimineringsskillnaden är väsentlig för koncernen kan förvärvsmetoden tillämpas i bokföringen av skillnaden. Metoden har presenterats i bokföringsnämndens allmänna anvisning om koncernbokslut (7.11.2006).

Med förvärvstidpunkt avses i första hand den tidpunkt då äganderätten eller det bestämmande inflytande som på något annat sätt uppkommit i dottersammanslutningen har överförs. Om dottersammanslutningen har förvärvats vid en tidpunkt för vilken dottersammanslutningen upprättat bokslut, får man det egna kapitalet vid förvärvstidpunkten från detta bokslut eller också kan det utredas utgående från detta bokslut. I övriga fall utreds det egna kapitalet genom ett mellanbokslut som upprättas vid förvärvstidpunkten eller genom någon annan beräkning. Om förvärvstidpunkten ligger nära en tidpunkt för vilken dottersammanslutningen upprättar bokslut eller ett mellanbokslut (BokfL 6 kap. 5 §), t.ex. för en delårsrapport, kan man utgå från det egna kapitalet enligt detta bokslut eller mellanbokslut. När mellanbokslut upprättas ska 1 kap. och 3–5 kap. i bokföringslagen iakttagas i tillämpliga delar (BokfL 6 kap. 5 § 3 mom.).

Elimineringen av eget kapital vid förvärvstidpunkten kan i allmänhet göras i den ordningen att det belopp som ska elimineras dras av från posterna bland det egna kapitalet vid bokslutstidpunkten i den ordning som anges i balansräkningsschemat i bokföringsförordningen, uppifrån ner så långt beloppet som ska elimineras räcker

till. För ett aktiebolags del innebär det att elimineringen först görs från aktiekapitalet, därefter från övriga poster inom bundet eget kapital och sist från posterna inom fritt eget kapital. Denna ordning grundar sig på antagandet att posterna inom bundet eget kapital har uppkommit som kapitalinvesteringar och därtill eventuellt som överföringar från fritt eget kapital till bundet. För att posterna bland dottersammanslutningens eget kapital ska förbli oförändrade till sitt slag, får elimineringen inte riktas mot en uppskrivningsfond eller andra sådana poster inom bundet eget kapital som uppstått på något annat sätt än genom överföring från fritt eget kapital till bundet. [2015]

5.4 Uppskrivningar och nedskrivningar av dottersammanslutningens aktier eller andelar

Om en uppskrivning av en dottersammanslutnings aktier eller andelar grundar sig på vinster som uppkommit hos dottersammanslutningen efter förvärvet, eller om en nedskrivning grundar sig på förluster som uppkommit hos dottersammanslutningen efter förvärvet, har dessa redan inverkat på koncernbokslutet via sammanställningen av dottersammanslutningens bokslut.

Uppskrivningar eller nedskrivningar av aktier eller andelar i dottersammanslutningar återförs när koncernbokslutet upprättas eftersom de ur koncernens synvinkel utgör interna noteringar i bokföringen. Genom återföringen förhindras att samma uppskrivning eller nedskrivning redovisas två gånger i koncernbokslutet.

5.5 Eliminering av innehav i föreningar och stiftelser

En placering i en förening eller stiftelse kan inte upptas bland aktier och andelar under bestående aktiva. Därför elimineras innehavet inte så som innehav i dottersammanslutningar. Grundkapital i föreningar och stiftelser uppges i koncernbalansräkningen på en egen rad efter grundkapitalet (*Grundkapital i stiftelser och föreningar*), eftersom posterna inte kan användas fritt av koncernen. Posterna inom eget kapital ska specificeras i noterna till koncernbokslutet.

Om en placering i eller en beviljad finansieringsandel till en förening eller stiftelse har aktiverats bland övriga långfristiga utgifter ska det aktiverade beloppet elimineras när koncernbokslutet upprättas. Det belopp av placeringen eller finansieringsandelen som aktiverats under räkenskapsperioden dras av från räkenskapsperiodens resultat. De avskrivningar på långfristiga utgifter som görs under senare räkenskapsperioder elimineras i resultaträkningen och dras av från över- eller underskottet från tidigare räkenskapsperioder. Den post som kvarstår bland aktiva elimineras från långfristiga utgifter och avdras från över- eller underskott från tidigare räkenskapsperioder.

6 Avräkning av minoritetsandelar från koncernens eget kapital

De andelar av dottersammanslutningarnas resultat som motsvarar andra än koncernsammanslutningarnas innehav ska tas upp i koncernresultaträkningen som en särskild post (minoritetsandel i koncernresultaträkningen, BokfL 6 kap. 7 § 2 mom.). På motsvarande sätt ska de andelar som motsvarar andra än koncernsammanslutningarnas innehav i dottersammanslutningarna tas upp i koncernbalansräkningen som en särskild post (minoritetsandel i koncernbalansräkningen, BokfL 6 kap. 7 § 3 mom.). Minoritetsandelen avskiljs separat för varje post inom eget kapital.

Till dottersammanslutningens eget kapital räknas avskrivningsdifferens och reserver minskade med den latent skatteskulden. Minoritetsandelen avräknas från detta egna kapital. Förändringar i avskrivningsdifferensen och reserverna behandlas på motsvarande sätt när minoritetsandelen i dottersammanslutningens resultat beräknas. Eftersom avskrivningsdifferensen och reserverna minskade med den latent skatteskulden kan likställas med eget kapital, ska inte den del av dessa poster som tillhör minoriteten i någon form räknas modersammanslutningen till godo. [2015]

Minoritetsandelen kan avskiljas antingen före eller efter eliminering av internvinster. Internvinster som aktiverats och visas på aktiva sidan i koncernsammanslutningarnas balansräkning ska dock alltid i sin helhet elimineras oberoende av koncernsammanslutningens ägarandel. Den inbördes ordningsföljden mellan avskiljningen av minoritetsandelen och elimineringen av internvinster får inte inverka på koncernens resultat och beloppet av koncernens egna kapital. Om minoritetsandelen avskiljs innan internvinsterna eliminerats, ska en eliminering av internvinster som påverkar koncernens resultat och egna kapital fördelas mellan koncernen och minoriteten.

Vid beräkning av minoritetsandelen beaktas förutom direkt innehav även indirekt och ackumulerat innehav. Indirekt innehav uppkommer när en dottersammanslutning som minoriteten har en direkt ägarandel i innehar en andel i en annan dottersammanslutning. Då hör kalkylmässigt också en del av den senare nämnda dottersammanslutningens resultat och egna kapital till minoriteten. Om denna dottersammanslutning dessutom direkt eller indirekt via en annan koncernsammanslutning innehar aktier i den tidigare nämnda dottersammanslutningen, uppstår ackumulerat innehav.

I en dottersammanslutning i aktiebolagsform kan det finnas ett eller flera aktieslag. Den differentiering av rösträtten som sammanhänger med aktieslag inverkar på när koncernförhållande uppstår men inte på beräkningen av minoritetsandelar. Med tanke på minoritetsandelarna har däremot aktiernas olika rätt till dottersammanslutningens resultat och egna kapital betydelse. De preferensaktier som minoriteten innehar kan till exempel berättiga till en minimiaktieutdelning av en viss storlek. I så fall avskiljs den del av dottersammanslutningens resultat, eller om resultatet inte räcker till, av övrigt fritt kapital, som motsvarar minoritetens rätt till aktieutdelning. Minoritetsaktierna kan också enligt bestämmelserna i bolagsordningen ha en, jämfört med koncernsammanslutningarna, avvikande rätt till bolagets tillgångar då dottersammanslutningen upplöses. Minoritetens andel av det egna kapitalet beräknas då enligt bolagsordningens bestämmelser om delning av tillgångarna.

Vad som ovan sagts om dottersammanslutningar i aktiebolagsform gäller i tillämpliga delar också för avskiljning av minoritetsandelar i en dottersammanslutning som har någon annan form när koncernbokslutet upprättas.

Om inte något annat följer av bolagsordningen, sammanslutningen stadgar, delägaravtal eller någon annan orsak, svarar minoriteten för dottersammanslutningens förluster bara med beloppet för sin insats. Om det egna kapitalet i en dottersammanslutning är negativt, avskiljs ingen minoritetsandel, eftersom en negativ minoritetsandel skulle innebära att koncernen har fordringar på minoriteten. Minoritetsandelen av negativt eget kapital upptas som fordran i koncernbalansräkningen bara i det fallet att minoriteten har förbundit sig att erlægga sin andel av dottersammanslutningens förluster. Om en dottersammanslutning vars egna kapital är negativt, börjar ge vinst, avskiljs minoritetsandelen av vinsten först efter att det egna kapitalet hos dottersammanslutningen som ska sammanställas med koncernbalansräkningen har blivit positivt.

En minoritetsandel bör avskiljas även från avskrivningsjusteringar. Minoritetsandelen kan avskiljas antingen innan avskrivningarna justeras eller därefter. Huruvida avskrivningarna justeras före eller efter avskiljningen av minoritetsandelen får inte inverka på koncernens resultat eller beloppet av det egna kapitalet. Om minoritets-

andelen avskiljs före justeringen av avskrivningar bör avskrivningsjusteringen fördelas mellan koncernen och minoriteten.

Om en justering av avskrivningar ger ett förlustresultat i det sammanställda bokslutet för en dottersammanslutning kan ingen minoritetsandel avskiljas från avskrivningsjusteringen. Med tanke på kontinuiteten hos koncernens eget kapital bör man dock justera den post som förorsakats av det negativa egna kapitalet för att beloppet för andra poster inom det egna kapitalet ska kvarstå oförändrade i koncernbokslutet. I bilaga 10 presenteras ett exempel på avskiljning av en minoritetsandel.

Som minoritetsandel för en förening eller en stiftelse avskiljs från föreningens resultat och det egna kapitalet enligt balansräkningen en andel motsvarande den andel av resultatet, tillgångarna och skulderna som enligt föreningens stadgar tillfaller andra än kommunen när verksamheten upphör.

7 Sammanställning av samkommun

7.1 Förfarande vid sammanställning av en samkommun

Balansräkningen, resultaträkningen och noterna för de samkommuner eller affärsverkssamkommuner där kommunen eller samkommunen är medlem sammanställs i kommunens eller samkommunens koncernbokslut rad för rad i proportion till medlemsandelen i grundkapitalet. Eventuella begränsningar i rösträtten hos den samkommun eller affärsverkssamkommun som ska sammanställas inverkar inte.

Vid sammanställningen av en samkommun i koncernbokslutet för en kommun eller samkommun följs i tillämpliga delar de tillvägagångssätt som i denna allmänna anvisning har beskrivits i samband med behandlingen av dottersammanslutningar. Ingen minoritetsandel ska dock avskiljas eftersom samkommunens respektive bok-

slutposter sammanställs endast till den del som motsvarar kommunens eller samkommunens innehav. Den andel som tillhör ägare utanför koncernen sammanställs inte alls med koncernbokslutet.

De noter som förutsätts i koncernbokslutet sammanställs enligt sifferbelopp som motsvarar medlemsandelen i grundkapitalet.

7.2 Eliminering av interna poster och interna vinster

Interna poster förorsakade av affärstransaktioner mellan koncernsammanslutningarna och en samkommun elimineras i koncernresultaträkningen och koncernbalansräkningen till den del som motsvarar medlemsandelen i grundkapitalet. På motsvarande sätt elimineras interna transaktioner mellan koncernsammanslutningarna och en affärsverkssamkommun. De interna posterna elimineras således först efter att samkommunen har sammanställts med kommunens eller samkommunens koncernbokslut till den del som motsvarar medlemsandelen i grundkapitalet.

Interna poster mellan två samkommuner elimineras i proportion till den mindre medlemsandelen.

En väsentlig återbäring av överskott som en samkommun betalar till en medlem i proportion till medlemsandelen i grundkapitalet (eller täckning av underskott) korrigeras på samma sätt som intern vinstutdelning när koncernresultaträkningen och koncernbalansräkningen upprättas⁶.

Om en medlemskommuns andel av samkommunens underskott har tagits upp som avsättning i medlemskommunens bokföring, ska posten elimineras i koncernbokslutet (kommunsektionens utlåtande 113/2015). [2015]

Vid sammanställning av samkommunernas bokslut elimineras väsentliga aktiverade internvinster som uppkommit vid överlåtelser mellan samkommuner och koncernsammanslutningar samt ändringar i internvinster i proportion till medlemsandelen i grundkapitalet. Oväsentliga negativa internvinster behöver i regel inte elimineras, eftersom köp som mellan koncernen och samkommunen verkställts till löpande priser innebär att en överlåtelseförlust realiserar också i koncernbokslutet.

På motsvarande sätt elimineras också väsentliga aktiverade internvinster som uppkommit vid överlåtelser mellan samkommuner som ska sammanställas med koncernbokslutet. Internvinster mellan samkommuner elimineras i proportion till den mindre medlemsandelen.

Sådana väsentliga anslutningsavgifter mellan koncernsammanslutningarna och samkommunerna som inte berättigar till återbäring behandlas på samma sätt som internvinster. Elimineringen görs i proportion till medlemsandelen i grundkapitalet på det sätt som beskrivs i punkt 4.3.

På motsvarande sätt går man till väga med väsentliga anslutningsavgifter mellan samkommuner som ska sammanställas med koncernbokslutet.

7.3 Eliminering av innehav

Anskaffningsutgiften för samkommunsandelar elimineras mot grundkapitalandelen vid respektive räkenskapsperiods slut. Om anskaffningsutgiften för samkommunsandelen är större än kommunens andel i samkommunens grundkapital, avdras elimineringsdifferensen från andra poster i koncernens eget kapital. Om anskaffningsutgiften för samkommunsandelen är mindre än kommunens andel i samkommunens grundkapital, läggs elimineringsdifferensen till koncernens över- eller underskott från tidigare räkenskapsperioder. Elimineringdifferensen behandlas enligt principer som motsvarar dem som tillämpas vid elimineringen av innehav i dottersammanslutningar. Dessa principer beskrivs i kapitel 5.

I en affärsverkssamkommun kan en kommuns innehav utöver direkt ägande också basera sig på indirekt ägande via en samkommun. I så fall elimineras kommunens och affärsverkssamkommunens interna poster i proportion till den totala procenten

⁶

Bokföringsnämndens kommunsektion har i sitt utlåtande 36/1998 till en samkommun konstaterat, att om man har kommit överens om att förhållandet mellan grundkapitalandelarna utgör fördelningsgrund för återbäringen av överskottet och täckningen av underskottet, bokförs återbäringen av överskottet till medlemskommunerna under det år återbäringen görs i samkommunen som minskning av överskott från tidigare räkenskapsperioder och i medlemskommunen i resultaträkningen bland övriga finansieringsintäkter. Täckning av underskott bokförs i samkommunen på kontot för överskott/underskott från tidigare räkenskapsperioder och i medlemskommunen som understödskostnad.

för innehavet så att de interna posterna helt och hållet blir eliminerade i koncernboks slutet.

Vid eliminering gällande en dottersammanslutning som en kommun och en samkommun innehar gemensamt bör man, för att koncernens interna innehav helt och hållet ska bli eliminerat, utöver kommunens direkta innehav även beakta elimineringen av det indirekta innehavet via samkommunen. Om det indirekta innehavet inte elimineras kvarstår koncerninternt innehav i koncernbalansräkningen som anskaffningsutgifter och aktiekapital för de aktier som innehas via samkommunen. Också när minoritetsandelen avskiljs bör den indirekta minoriteten via samkommunen beaktas. Som minoritetsandel avskiljs i så fall de andelar av dottersammanslutningens eget kapital som hör till samkommunens övriga medlemskommuner och eventuella övriga ägare.

I bilaga 6 presenteras exempel på sammanställningen av en samkommun med koncernboks slutet för en kommun.

8 Sammanställning av en intressesammanslutnings bokslutsuppgifter

8.1 Skyldighet att sammanställa intressesammanslutnings bokslutsuppgifter

Ett belopp som motsvarar koncernsammanslutningarnas ägarandel av intressesammanslutningarnas vinst eller förlust samt förändringar i eget kapital bör sammanställas i kommunens koncernboks lut. När ägarandelen räknas ut beaktas också ägarandelen genom samkommuner, om andelen vid sammanställningen har en väsentlig inverkan på koncernens resultat och det egna kapitalet.

Intressesammanslutningarnas bokslutsuppgifter behöver inte sammanställas med koncernboks lutet, om en rättvisande bild av koncernens resultat och ekonomiska

ställning inte äventyras av att bokslutet inte sammanställs eller om någon annan omständighet enligt 6 kap. 3 § i bokföringslagen begränsar en sammanställning⁷. (BokfL 6 kap. 12 § 2 mom.)

Noterna till koncernboks lutet ska i fråga om intressesammanslutningar som inte sammanställts innehålla namn, hemort, koncernsammanslutningarnas ägarandel, det mot ägarandelen svarande beloppet av det egna och främmande kapitalet och av räkenskapsperiodens vinst eller förlust i det senast upprättade bokslutet samt grun-

7

Ett dotterföretags bokslut behöver inte tas med i koncernboks lutet, om

1) en rättvisande bild av koncernens verksamhetsresultat och ekonomiska ställning inte äventyras av att boksluten inte sammanställs,

2) innehavet i dotterföretaget är kortvarigt och avsett enbart att överlätas vidare,

3) de uppgifter som är nödvändiga för att upprätta koncernboks lutet undantagsvis inte kan erhållas inom den tid som bestämts för upprättandet av bokslutet eller om anskaffandet av uppgifterna medför oskäliga utgifter, eller
4) betydande och varaktiga hinder i väsentlig grad begränsar moderföretagets möjligheter att utöva inflytande i dotterföretaget.

Dotterföretagens bokslut ska sammanställas med koncernboks lutet, om det till koncernen hör flera sådana dotterföretag som avses i 1 mom. 1 punkten och koncernboks lutet inte ger en rättvisande bild av koncernens resultat och ekonomiska ställning i det fall att dotterföretagens bokslut inte sammanställs med koncernboks lutet.

den för att sammanslutningen inte har sammanställts (BokfF 4 kap. 3 § 1 mom. punkt 4).

8.2 Sammanställning av intressesammanslutningar

Intressesammanslutningarnas bokslut ska om möjligt ändras före sammanställningen så att de bokslutsprinciper som följs i kommunen tillämpas enhetligt. Den viktigaste ändringen är ändring av avskrivningarna så att de följer kommunens avskrivningsplan. Vid förenhetligande av bokslutsprinciperna tillämpas väsentlighetsprincipen. Den kommun som upprättar koncernbokslut har dock inte bestämmande inflytande i intressesammanslutningen och har därför inte nödvändigtvis tillgång till tillräckliga uppgifter för en sådan ändring.

Noterna till koncernbokslutet ska innehålla en motivering, om man i en intressesammanslutnings bokslut som sammanställts med koncernbokslutet har tillämpat principer som avviker väsentligt från kommunens värderings- och periodiseringsprinciper. Den motivering som oftast kommer i fråga är att man inte haft tillgång till de uppgifter som behövs för att ändra intressesammanslutningens bokslut så att det motsvarar kommunens bokslutsprinciper.

En intressesammanslutning sammanställs i kommunens koncernbokslut enligt en tillämpad kapitalandelsmetod. Intressesammanslutningens bokslutsuppgifter sammanställs så att ett belopp som motsvarar koncernsammanslutningarnas ägarandel av intressesammanslutningens vinst för räkenskapsperioden tas upp i koncernresultaträkningen som intäkt och motsvarande andel av förlusten som kostnad. Koncernens andel av intressesammanslutningens resultat från tidigare räkenskapsperioder och av övriga ändringar av eget kapital under tidigare räkenskapsperioder läggs till anskaffningsutgiften för intressesammanslutningens aktier eller andelar och till koncernens över-/underskott från tidigare räkenskapsperioder i koncernbalansräkningen (eller minskas från båda, om det ackumulerade resultatet eller den övriga ändringen av eget kapital är negativ). Aktieutdelning eller andra motsvarande vinstandelar som erhållits från intressesammanslutningarna dras av från koncernens över-/underskott och från aktiernas anskaffningsutgift.

Till en intressesammanslutnings eget kapital räknas också avskrivningsdifferensens och reservernas sammanlagda belopp minskat med den latent skatteskulden. När en intressesammanslutnings vinst eller förlust beräknas beaktas förändringen i avskrivningsdifferensen och reserverna minskad med förändringen i den latent skatteskulden (BokfL 6 kap. 13 § 5 mom.). [2015]

Andelen av intressesammanslutningens resultat och av ändringar i eget kapital sammanställs från och med det att företaget blev intressesammanslutning. Andelen av en såld intressesammanslutnings resultat sammanställs i mån av möjlighet med koncernbokslutet fram till försäljningstidpunkten. Om en rättvisande bild inte äventyras, kan andelen av intressesammanslutningens resultat för den räkenskapsperiod då försäljningen ägde rum lämnas utanför sammanställningen, varvid försäljningens inverkan på koncernen redovisas på basis av bokslutet för föregående räkenskapsperiod.

Inget avdrag från anskaffningsutgiften för intressesammanslutningens aktier eller andelar görs till den del intressesammanslutningens bokföringsvärde i koncern-

balansräkningen efter avdraget skulle bli negativt. Ett undantag kan vara en situation där koncernen har förbundit sig att täcka intressesammanslutningens förluster.

Andelen av vinsten eller förlusten i en intressesammanslutning upptas i koncernresultaträkningen i gruppen verksamhetsintäkter och verksamhetskostnader under benämningen ”Andel av intressesammanslutningarnas vinst (förlust)”.

Exceptionella situationer⁸ som inte är vanliga vid upprättande av koncernbokslut för en kommun, behandlas inte ingående i denna anvisning. Vid bedömningen av sådana situationer iakttas i tillämpliga delar bokföringsnämndens *allmänna anvisning om koncernbokslut (7.11.2006)*.

8.3 Eliminering av internvinster

Vid sammanställning av intressesammanslutningars bokslut avdras ett mot koncernens ägarandel svarande belopp av internvinst som har aktiverats i balansräkningen och som uppkommit vid överlåtelse av tillgångar mellan intressesammanslutningen och koncernsammanslutningarna och av förändringar i dessa vinster under räkenskapsperioden, om nödvändiga uppgifter finns att tillgå. Dessa internvinster och förändringar i dem behöver inte dras av, om avdraget inte är nödvändigt för att ge en rättvisande bild av koncernens resultat och ekonomiska ställning.

De internvinster som finns upptagna i koncern- eller intressesammanslutningarnas balansräkning dras av från intressesammanslutningarnas aktiers eller andelars bokföringsvärde i koncernbalansräkningen. Den förändring i internvinsten som ingår i

koncern- eller intressesammanslutningens resultat elimineras i koncernresultaträkningen från intressesammanslutningens resultatandel. Bara de internvinster mellan intressesammanslutningen och koncernsammanslutningarna som uppkommit efter att sammanslutningen blev intressesammanslutning elimineras.

8.4 Intressesammanslutnings bokslut som ligger till grund för sammanställningen

En intressesammanslutning ska ur det senaste bokslutet ge den bokföringsskyldige som upprättar koncernbokslutet de uppgifter som behövs för sammanställningen av bokslutsuppgifterna.

Om intressesammanslutningens räkenskapsperiod avviker från koncernens räkenskapsperiod, ska sammanställningen med koncernbokslutet ske utifrån ett för intressesammanslutningen upprättat mellanbokslut per den dag då koncernens räkenskapsperiod utgår. Om det inte finns något mellanbokslut eller bokslut för denna tidpunkt att tillgå, sammanställs intressesammanslutningens bokslutsuppgifter utgående från intressesammanslutningens uppskattning av sitt mellanbokslut eller bokslut eller på basis av senast upprättade mellanbokslut eller, om sådana inte finns att tillgå, utgående från senast fastställda bokslut.

8

Dylika situationer uppkommer exempelvis då koncernsammanslutningar förbinder sig att täcka förluster hos intressesammanslutningar och vid riktade emissioner (kapitel 9.3., hänvisningar till Bokföringsnämndens allmänna anvisning om koncernbokslut 7.11.2006) vid intresseföretags innehav av aktier eller andelar i koncernföretag (kapitel 9.8.) och vid uppskrivningar och nedskrivningar av aktier eller andelar i intresseföretag (kapitel 9.9.).

Om en intressesammanslutning upprättar och i sitt bokslut tar in ett koncernbokslut, ska bestämmelserna om sammanställning av en intressesammanslutnings bokslutsuppgifter tillämpas på uppgifterna i intressesammanslutningens koncernbokslut.

9 Hur ändringar i koncernstrukturen behandlas i koncernbokslutet

9.1 Allmänt

I koncernbokslutet ska koncernens resultat och ekonomiska ställning presenteras som om koncernföretagen utgjorde en enda bokföringsskyldig (BokfL 6 kap. 7 § 1 mom.). För att ge en rättvisande bild av en sådan helhet måste också externa ändringar av koncernstrukturen, såsom till exempel förvärv eller försäljning av en dottersammanslutning eller en del av den presenteras som om det var fråga om en enda sammanslutning, det vill säga som om tillgångs- och skuldposterna i fråga hade förvärvats eller sålts var och en för sig. Förändringar inom koncernen, såsom fusionering eller upplösning av en dottersammanslutning som ägts helt av koncernen har i princip ingen inverkan på koncernens resultat och eget kapital.

Noterna till koncernresultaträkningen och koncernbalansräkningen ska innehålla en redogörelse för sådana förändringar i koncernstrukturen som på ett väsentligt sätt inverkar på koncernbokslutets jämförbarhet med det koncernbokslut som har upprättats för den föregående räkenskapsperioden (BokfF 4 kap. 2 § 6 punkten).

När koncernbokslutet upprättas ska principen om kontinuitet i koncernens eget kapital tillämpas. I princip kan koncernens eget kapital öka eller minska jämfört med det egna kapitalet i föregående bokslut endast av samma skäl som i boksluten för de sammanslutningar som sammanställs, dvs. genom räkenskapsperiodens resultat, extern vinstutdelning och uppskrivning. I samband med ändringar i koncernstrukturen innebär kontinuitet i det egna kapitalet att av externa förändringar i koncern

strukturen, till exempel försäljning av en dottersammanslutning, presenteras i koncernresultaträkningen endast förändringarnas inverkan på koncernens eget kapital. På så sätt undviks att poster som ingått i koncernens resultaträkning redan under tidigare räkenskapsperioder presenteras på nytt som försäljningsvinster eller försäljningsförluster. I bilaga 13 finns exempel på hur ändringar i koncernstrukturen behandlas i koncernbokslutet.

9.2 Försäljning av dottersammanslutning

Vid försäljning av aktier eller andelar i en dottersammanslutning uppstår i det separata bokslutet en försäljningsvinst eller försäljningsförlust som utgör skillnaden mellan försäljningspriset och de sålda aktiernas eller andelarnas bokföringsvärde. Föremål för försäljningen är ur koncernens synvinkel inte dottersammanslutningens aktier eller andelar, utan dottersammanslutningens tillgångs- och skuldposter i den form de har i koncernbalansräkningen. Den försäljningsvinst eller försäljningsförlust som upptas i koncernresultaträkningen utgörs av försäljningspriset för aktierna eller andelarna i dottersammanslutningen subtraherat med skillnaden mellan värdet på de tillgångs- och skuldposter som upptagits i koncernbalansräkningen. Försäljningen av en dottersammanslutning har i allmänhet olika inverkan på det separata

bokslutet och koncernens bokslut. Skillnaden kan bero på bland annat följande faktorer:

- ackumulerade vinster och förluster efter förvärvet av den sålda dottersammanslutningen
- koncernaktiva eller koncernpassiva som hänförs till den sålda dottersammanslutningens tillgångs- eller skuldposter och koncerngoodwill eller koncernreserv samt avskrivningar på och minskningar av dem
- internvinster som ingår i omsättningstillgångar och bestående aktiva och som realiserats i koncernbokslutet på grund av försäljning av en dottersammanslutning
- nedskrivningar av dottersammanslutningens aktier.

När koncernbokslutet upprättas korrigeras försäljningsvinsten eller försäljningsförlusten i resultaträkningen för den sammanslutning som innehaft aktierna eller andelarna så att den motsvarar den försäljningsvinst eller försäljningsförlust som beräknats för koncernen.

Om en dottersammanslutning säljs under räkenskapsperioden sammanställs dottersammanslutningens resultaträkning med koncernens resultaträkning fram till försäljningstidpunkten, och det resultat som resultaträkningen visar upptas med motsatt förtecken på samma rad i resultaträkningen som försäljningsvinst eller försäljningsförlust. Dottersammanslutningens försäljningsvinst eller försäljningsförlust utgörs då av försäljningspriset för aktierna eller andelarna i dottersammanslutningen subtraherat med skillnaden mellan värdet på dottersammanslutningens tillgångs- och skuldposter i balansräkningen vid försäljningstidpunkten. Om resultaträkningen har ringa betydelse behöver dottersammanslutningens resultaträkning fram till försäljningstidpunkten inte sammanställas med koncernresultaträkningen. Dottersammanslutningens försäljningsvinst eller försäljningsförlust beräknas då utgående från värdena i den föregående koncernbalansräkningen.

Principen ovan tillämpas också när resultatet av försäljning av aktier eller andelar i intressesammanslutningar beräknas. Vid försäljning av bara en del av aktierna i en dottersammanslutning eller intressesammanslutning tillämpas förfarandet ovan på den sålda andelen av innehavet.

9.3 Fusionering av dottersammanslutningar

Bokföringslagen innehåller inga särskilda bestämmelser om fusion. I aktiebolagslagen finns bestämmelser om fusioner i 16 kap. Bestämmelser om fusionering av andelslag finns i 20 kap. i lagen om andelslag. Fusioner av öppna bolag och kommanditbolag regleras i 8 kap. i lagen om öppna bolag och kommanditbolag (389/1988). Bestämmelser om fusionering av stiftelser finns i 11 kap. i stiftelselagen (487/2015). Dessa lagar innehåller inga särskilda bestämmelser om bokföring.

Aktiebolagslagen innehåller bolagsrättsliga bestämmelser om tre olika typer av fusion:

- absorptionsfusion (s.k. vanlig fusion); ett eller flera bolag fusioneras med ett övertagande bolag
- kombinationsfusion; minst två bolag fusioneras och bildar tillsammans ett övertagande bolag
- dotterbolagsfusion; absorptionsfusion där det övertagande bolaget äger samtliga aktier i det bolag som fusioneras.

Nedan behandlas enbart dotterbolagsfusioner.

När en dottersammanslutning fusioneras med en annan koncernsammanslutning, i allmänhet med modersammanslutningen, är det ur koncernens synvinkel fråga om en intern affärshändelse. Fusionen får sålunda inte inverka på koncernens resultat och eget kapital.

I ett koncernförhållande disponerar modersammanslutningen indirekt över dottersammanslutningens egendoms- och skuldposter på basis av innehavet av aktier eller andelar i dottersammanslutningen. Vid fusionen tar modersammanslutningen dessa egendoms- och skuldposter i sin direkta besittning.

När koncernbokslutet upprättas iakttas samma principer som utan fusionen hade iakttagits vid behandlingen av den fusionerade sammanslutningen. Den fusionsdifferens som uppstår i den övertagande koncernsammanslutningens bokföring består av skillnaden mellan bokföringsvärdet för den fusionerade sammanslutningens aktier eller andelar och den fusionerade sammanslutningens eget kapital vid fusions-tidpunkten. I koncernbokslutet ska fusionsdifferensen behandlas så att kontinuiteten i koncernens eget kapital tryggas. Därför återförs den fusionsdifferens som ingår i den övertagande koncernsammanslutningens bokslut och situationen återställs i koncernbokslutet så att den blir densamma som om ingen fusion hade skett. Elimineringen av internvinster mellan den fusionerade och den övertagande sammanslutningen fortsätter utgående från elimineringssituationen i föregående koncernbokslut.

Den fusionerade sammanslutningens resultaträkning för den räkenskapsperiod då fusioneringen inträffade sammanställs med koncernbokslutet, eftersom koncern bokslutet ska redogöra för koncernens resultat och ekonomiska ställning som om koncernsammanslutningarna utgjorde en enda bokföringsskyldig.

10 Koncernresultaträkning och koncernbalansräkning, koncernens finansieringsanalys, noter, verksamhetsberättelse samt sammanställningsdokument

10.1 Allmänt

Koncernbokslutet upprättas i regel med samma noggrannhet i fråga om myntenhet som boksluten för koncernsammanslutningarna. Koncernbokslutet kan också med beaktande av väsentlighetsprincipen upprättas med tusen euros noggrannhet.

10.2 Koncernresultaträkning och koncernbalansräkning

Kommunens koncernresultaträkning upprättas enligt schemat i bilaga 2. Schemat för koncernresultaträkningen har med tillämpning av väsentlighetsprincipen och principen om ekonomiskt tänkande utformats mindre detaljerat än resultaträknings-schemat enligt bokföringsnämndens kommunsektions allmänna anvisning om upprättande av resultaträkning för kommuner och samkommuner. En mer allmänt hållen koncernresultaträkning anses ge tillräcklig information om kommunkoncernens interna finansiering och verksamhetens ekonomiska resultat.

Kommunens resultaträkningsschema avviker från de affärs-, organisations- och fastighetsscheman som ingår i bokföringsförordningen. Det finns också skillnader mellan posterna i resultaträkningen. Intäkter och kostnader hos en dottersammanslutning som tillämpat affärs-, organisations- eller fastighetsschemat upptas i koncernresultaträkningen under den benämning dit de enligt sin karaktär hör.

Finansieringen enligt pris per enhet för yrkesutbildning och yrkeshögskolor, vilken bokförts som verksamhetsintäkter, till exempel som försäljningsintäkter för en samkommun eller som omsättning för ett aktiebolag, uppges som *Statsandelar* i kommunens koncernbalansräkning. Motiveringen är att koncernbokslutet ska upprättas som om det var fråga om en enda bokföringsskyldig. Om yrkesutbildningen eller yrkeshögskoleutbildningen anordnades i kommunens egen regi, skulle finansieringen enligt pris per enhet bokföras som statsandelar. I samkommunernas egna koncernbokslut görs inga överföringar till statsandelar. Den finansiering enligt pris per enhet som ingår i kommunernas statsandelar ska specificeras i noterna till koncernbokslutet i punkten *Specifikation av statsandelarna*.

Posterna *Tillverkning för eget bruk* och *Förändring av produktlager* som ingår i det separata bokslutet för kommunen eller för en sammanslutning som ska sammanställas med koncernbokslutet upptas i kommunens koncernresultaträkning som rättelse av verksamhetskostnaderna.

Direkta och latent skatter som ingår i kommunens eller en koncernsammanslutnings bokslut, liksom även latent skatter som beror på förändringar i reserver och avskrivningsdifferensen, upptas i koncernresultaträkningen bland skatter för räkenskapsperioden och latent skatter. I finansieringsanalysen presenteras posterna före rättelseposter till internt tillförda medel. [2015]

Minoritetsandelarna ska redovisas i koncernresultaträkningen som en särskild post före räkenskapsperiodens över- eller underskott (Bokf 3 kap. 2 § 4 mom.).

Koncernbalansräkningen för en kommun upprättas i tillämpliga delar enligt balansräkningsschemat i bokföringsnämndens kommunsektions anvisning om balansräkning för kommuner och samkommuner. Schemat för koncernbalansräkningen finns i bilaga 3. Om kommunen eller en underkoncern som ska sammanställas med kommunens koncernbokslut har eliminerat innehav i en dottersammanslutning enligt förvärvsmetoden, upptas koncerngoodwill som uppkommit till följd av detta bland bestående aktiva som immateriella tillgångar efter posten immateriella rättigheter. En koncernreserv upptas som en särskild balanspost före främmande kapital på passiva sidan i balansräkningen. Oavskriven koncerngoodwill och en koncernreserv som inte intäktsförts kan presenteras som en enda post i koncernbalansräkningen. [2015]

På raden *Andelar i intressesammanslutningar* bland placeringar presenteras intressesammanslutningarnas aktier och andelar som sammanställts enligt kapitalandelmetoden *Aktier och andelar i intressesammanslutningar* som eventuellt inte har sammanställts upptas bland *Övriga aktier och andelar*. Aktier och andelar som värderats enligt olika principer presenteras således på egna rader. [2015]

Minoritetsandelar tas upp i koncernbalansräkningen som en särskild post efter eget kapital. [2015]

Latenta skattefordringar upptas i koncernbalansräkningen som en särskild post efter lånefordringarna och latenta skatteskulder som en särskild post efter resultatregleringarna. [2015]

Kommunens koncernbalansräkning kan också vara mindre detaljerad och följa det förkortade balansräkningsschemat i bilaga 4. De latenta skattefordringarna upptas då bland räntefria fordringar och de latenta skatteskulderna bland räntefritt främmande kapital och specificeras i noterna. [2015]

10.3 Koncernens finansieringsanalys

Kommunkoncernens finansieringsanalys kan i princip upprättas antingen som en sammanställning av de enskilda koncernsammanslutningarnas finansieringsanalyser, varvid nödvändiga elimineringar av koncernens interna kassaflöden görs, eller på basis av koncernresultaträkningen och koncernbalansräkningen samt kompletterande uppgifter till dessa.

Finansieringsanalysen för en kommunkoncern upprättas enligt motsvarande principer som finansieringsanalysen för en kommun. Anvisningar om upprättande av finansieringsanalys har getts i den allmänna anvisningen om upprättande av finansieringsanalys för kommuner och samkommuner (28.11.2006).

I koncernresultaträkningen är minoritetens andel av räkenskapsperiodens resultat en kalkylmässig post, vilket betyder att den inte ska inkluderas i koncernens finansieringsanalys. Om aktier eller andelar har överlåtits eller förvärvats utanför koncernen ska kassaflödet från denna transaktion upptas i investeringarnas kassaflöde. I koncernens finansieringsanalys ska aktieutdelningar som betalats till minoritetsägare i dottersammanslutningar inkluderas i förändringar i eget kapital i finansieringens kassaflöde. Om koncernens finansieringsanalys upprättas utgående från förändringen mellan två koncernbalansräkningar ska man vid uträkningen av skillnaden beakta registreringarna av minoritetens andel, som alltså inte påverkar kassaflödena.

Andelen av en intressesammanslutnings resultat upptas i koncernresultaträkningen i samband med verksamhetsintäkter och verksamhetskostnader. Andelen av en intressesammanslutnings resultat utgör dock inget kassaflöde och ska därför elimineras bland rättelseposterna till internt tillförda medel i koncernens finansieringsanalys. Aktieutdelningar från en intressesammanslutning utgör däremot ett kassaflöde. Eftersom aktieutdelningarna har eliminerats vid sammanställningen av intressesammanslutningarna ska de återföras till verksamhetens kassaflöde i finansieringsanalysen genom rättelseposter till internt tillförda medel.

I koncernens balansräkning bokförs andelen av en intressesammanslutnings resultat som en ökning av den balanspost där andelarna i intressesammanslutningen ingår. Andelen av en intressesammanslutnings förlust och aktieutdelningar bokförs som en minskning av samma balanspost. När investeringarnas belopp i finansieringsanalysen beräknas på basis av ändringarna i koncernbalansräkningens poster bör man beakta sådana bokföringsposter bland andelar i intressesammanslutningar som inte inverkar på kassaflödena.

Förändringar i koncernstrukturen presenteras i finansieringsanalysen som investeringarnas kassaflöde med undantag av förändring av likvida medel. Till exempel upptas

försäljningspriset för en såld dottersammanslutning i koncernens finansieringsanalys som överlåtelseinkomster bland bestående aktiva minskade med likvida medel vid försäljningstidpunkten. Förändringen av likvida medel på grund av försäljning av en dottersammanslutning ingår i förändringen av likvida medel för koncernen. Minskningen av övriga egendomsposter och kapitalposter på grund av försäljningen får inte presenteras i finansieringsanalysen som förändring under räkenskapsperioden.

I koncernresultaträkningen beaktas inte latent skatter i verksamhetens kassaflöde, eftersom latent skatter beskriver skatteverkningar under kommande räkenskapsperioder. Förändring av fordringar presenteras på motsvarande sätt i finansieringens kassaflöde utan förändringar i latent skattefordringar och förändringen i räntefria skulder presenteras utan förändringar i latent skatteskulder. [2015]

Schemat för koncernens finansieringsanalys presenteras i bilaga 5.

10.4 Noter

Noterna till kommunens koncernbokslut upprättas som en sammanställning av koncernsammanslutningarnas noter. Med noterna sammanställs dessutom noterna för de samkommuner i vilka kommunen eller samkommunen är medlem till de belopp som motsvarar medlemsandelen i grundkapitalet. Elimineringar och rättelser i samband med upprättandet av koncernbokslut bör beaktas även i noterna. Informationen i noterna till koncernbokslutet gäller således penningbeloppet för ifrågavarande post i koncernbokslutet.

Noterna till koncernbokslutet upprättas enligt bokföringsnämndens kommunsektions *allmänna anvisning om noter till bokslutet för kommuner och samkommuner* (11.12.2012). Noterna gällande koncernen kan redovisas tillsammans med noterna till kommunens bokslut eller som ett separat avsnitt bland noterna.

I fråga om dottersammanslutningar och samkommuner som sammanställts med koncernbokslutet bör kommunen i noterna dessutom ange sammanslutningens namn, hemort och ägarandel samt information om sammanslutningens eget kapital och vinst eller förlust i det senast upprättade bokslutet. För dottersammanslutningar och samkommuner som inte sammanställts med koncernbokslutet anges motsvarande uppgifter samt grunden för att sammanslutningen inte har sammanställts (tillämpning av BokfF 4 kap. 3 § 1 mom. 1 och 2 punkten). I kommuner och samkommuner är mer omfattande noter än vad bokföringsförordningen förutsätter motiverade med tanke på kommunsektorns öppenhet och offentlighet samt de förtroendevaldas möjligheter till information.

I fråga om intressesammanslutningar bör kommunen i noterna till koncernbokslutet ange namn, hemort, kommunkoncernens ägarandel, den andel av sammanslutningens eget och främmande kapital och av räkenskapsperiodens vinst eller förlust i det senast upprättade bokslutet som motsvarar ägarandelen (tillämpning av BokfF 2 kap. 9 § 1 mom. 1 punkten). Med hjälp av dessa uppgifter kan man bedöma sammanslutningens betydelse för kommunkoncernens ekonomiska ställning. Motsvarande uppgifter bör anges också för alla samkommuner där kommunen eller samkommunen är medlem.

10.5 Verksamhetsberättelsen

I kommunens verksamhetsberättelse ska det ingå en redogörelse för hur de mål för verksamheten och ekonomin som uppställts av fullmäktige har nåtts i kommunen och kommunkoncernen. I verksamhetsberättelsen ska det också ingå uppgifter om väsentliga omständigheter som gäller kommunens och kommunkoncernens ekonomi och som inte framgår av kommunens eller kommunkoncernens balansräkning, resultaträkning eller finansieringsanalys (KomL 115 § 1 mom.). Koncernbokslutet och verksamhetsberättelsen ska tillsammans ge en rättvisande bild av kommunkoncernens verksamhetsresultat och ekonomiska ställning enligt väsentlighetsprincipen, med beaktande av de bolagiserade verksamheternas karaktär och omfattning. De handlingar som ingår i och bifogas koncernbokslutet ska vara överskådliga och bilda en helhet. [2015]

Anvisningar om de uppgifter som ska ingå i verksamhetsberättelsen för en kommun som är modersammanslutning ges i bokföringsnämndens kommunsektions *allmänna anvisning om upprättande av bokslut och verksamhetsberättelse för kommuner och samkommuner* (19.3.2013).

10.6 Sammanställningsdokument samt förvaring av koncernbokslutsmaterial

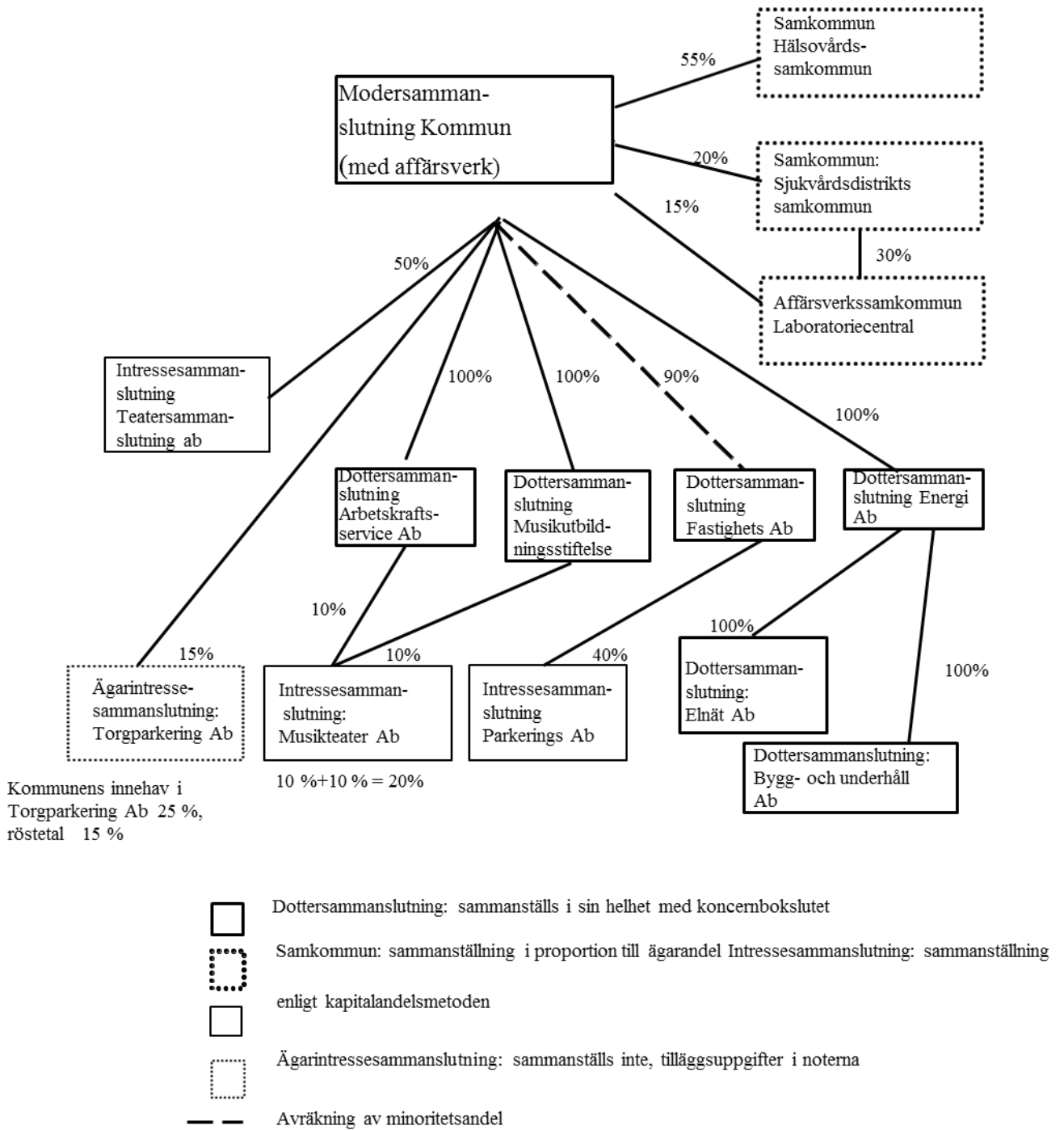
Koncernbokslutet ska bekräftas genom sammanställningsdokument. I bokföringslagen finns inga uttryckliga bestämmelser om innehållet i dessa dokument. Sammanställningsdokumenten ska upprättas så att sambandet mellan koncernsammanslutningarnas bokslut och koncernens resultaträkning och balansräkning utan svårighet kan konstateras på det sätt som avses i 2 kap. 6 § i bokföringslagen.

Sammanställningsdokumenten undertecknas av den som upprättat dem. Sammanställningsdokumenten hör inte till de bokslutsdokument som ska offentliggöras.

Koncernresultaträkningen och koncernbalansräkningen med tillhörande noter samt koncernens finansieringsanalys inkluderas i kommunens balansbok som bevaras bestående (Riksarkivets beslut RA 158/43/01). Det bokföringsmaterial som uppstått när koncernbokslutet upprättats ska bevaras minst 10 år efter räkenskapsperiodens utgång i enlighet med kraven i 6, 7 och 9 § (BokfL 6 kap. 19 § och BokfL 2 kap. 10 § 1 mom). Övrigt material i samband med koncernbokslutet, såsom dotter- och intressesammanslutningars och samkommuners bokslutsuppgifter samt verifikationer för de korrigeringar som gjorts vid upprättandet av koncernbokslutet, ska bevaras minst 6 år efter utgången av det år under vilket räkenskapsperioden gått ut, på det sätt som avses i 2 kap. 10 § 2 mom. i bokföringslagen.

EXEMPEL PÅ STRUKTUREN HOS EN KOMMUNKONCERN

Bilaga 1



KONCERNRESULTATRÄKNING FÖR KOMMUNER OCH SAMKOMMUNER

Bilaga 2

	(Räkenskapsperioden)		Föregående räkenskapsperiod	
	— · — · —	— · — · —	— · — · —	— · — · —
Verksamhetens intäkter		+		+
Verksamhetens kostnader		-		-
Andel av intressesammanslutningarnas vinst (förlust)		+/-		+/-
Verksamhetsbidrag		=		=
Skatteinkomster		+		+
Statsandelar		+		+
Finansiella intäkter och kostnader				
Ränteintäkter	+		+	
Övriga finansiella intäkter	+		+	
Räntekostnader	-		-	
Övriga finansiella kostnader	-	+/-	-	+/-
Årsbidrag		=		=
Avskrivningar och nedskrivningar				
Avskrivningar enligt plan	-		-	
Differens vid eliminering av innehav	+/-		+/-	
Nedskrivningar	-	-	-	-
Ekstraordinära poster ¹		+/-		+/-
Räkenskapsperiodens resultat		=		=
Bokslutsdispositioner		+/-		+/-
Räkenskapsperiodens skatter		-		+/-
Latenta skatter		-/+		+/-
Minoritetsandelar		+/-		+/-
Räkenskapsperiodens överskott (underskott)		=		=

Extraordinära intäkter och Extraordinära kostnader slopas i schemat enligt 1 kap. 1–4 § i bokföringsförordningen.

I kommunens resultaträkningsscheman presenteras på motsvarande sätt inte extraordinära poster från och med räkenskapsperioden 2016.

[2015]

KONCERNBALANSRÄKNING FÖR KOMMUNER OCH SAMKommuner**AKTIVA****BESTÅENDE AKTIVA**

Immateriella tillgångar
 Immateriella rättigheter
 Övriga utgifter med lång verkningstid
 Förskottsbetalningar

Materiella tillgångar

Mark- och vattenområden
 Byggnader
 Fasta konstruktioner och anordningar
 Maskiner och inventarier
 Övriga materiella tillgångar
 Förskottsbetalningar och
 pågående nyanläggningar

Placeringar

Andelar i intressesammanslutningar
 Övriga aktier och andelar
 Masskuldebrevsfordringar
 Övriga lånefordringar
 Övriga fordringar

FÖRVALTADE MEDEL

Statens uppdrag
 Donationsfondernas särskildas täckning
 Övriga förvaltade medel

RÖRLIGA AKTIVA

Omsättningstillgångar
 Material och förnödenheter
 Varor under tillverkning
 Färdiga produkter
 Övriga omsättningstillgångar
 Förskottsbetalningar

Fordringar

Långfristiga fordringar
 Kundfordringar
 Lånefordringar
 Latenta skattefordringar
 Övriga fordringar
 Resultatregleringar
 Kortfristiga fordringar
 Kundfordringar
 Lånefordringar
 Latenta skattefordringar
 Övriga fordringar
 Resultatregleringar

Finansiella värdepapper

Aktier och andelar
 Placeringar i penningmarknadsinstrument
 Masskuldebrevsfordringar
 Övriga värdepapper

Kassa och bank**AKTIVA SAMMANLAGT****PASSIVA****EGET KAPITAL**

Grundkapital
 Grundkapital i
 stiftelser och
 sammanslutningar
 Uppskrivningsfond
 Övriga egna fonder
 Överskott (underskott) från tidigare räkenskapsperioder
 Räkenskapsperiodens överskott (underskott)

MINORITETSANDELAR**AVSÄTTNINGAR**

Avsättningar för pensioner
 Övriga avsättningar

FÖRVALTAT KAPITAL

Statens uppdrag
 Donationsfondernas kapital
 Övrigt förvaltad kapital

FRÄMMANDE KAPITAL

Långfristigt
 Masskuldebrevslån
 Lån från finansiella institut och försäkringsanstalter
 Lån från offentliga sammanslutningar
 Lån från övriga kreditgivare
 Erhållna förskott
 Skulder till leverantörer
 Övriga skulder/Anslutningsavgifter och övriga skulder
 Resultatregleringar
 Latenta skatteskulder

Kortfristigt

Masskuldebrevslån
 Lån från finansiella institut och försäkringsanstalter
 Lån från offentliga sammanslutningar
 Lån från övriga kreditgivare
 Erhållna förskott
 Skulder till leverantörer
 Övriga skulder/Anslutningsavgifter och övriga skulder
 Resultatregleringar
 Latenta skatteskulder

PASSIVA SAMMANLAGT

KONCERNBALANSRÄKNING FÖR KOMMUN OCH SAMKOMMUN (förkortad)**AKTIVA****BESTÅENDE AKTIVA**

Immateriella tillgångar

Immateriella rättigheter

Övriga utgifter med lång verkningstid

Förskottsbetalningar

Materiella tillgångar

Mark- och vattenområden

Byggnader

Fasta konstruktioner och anordningar

Maskiner och inventarier

Övriga materiella tillgångar

Förskottsbetalningar och

pågående nyanläggningar

Placeringar

Andelar i intressesammanslutningar

Övriga aktier och andelar

Masskuldebrevsfordringar

Övriga lånefordringar

Övriga fordringar

FÖRVALTADE MEDEL

RÖRLIGA AKTIVA

Omsättningstillgångar

Fordringar

Långfristiga fordringar

Kortfristiga fordringar

Finansiella värdepapper

Kassa och bank

AKTIVA SAMMANLAGT

PASSIVA**EGET KAPITAL**

Grundkapital

Grundkapital i stiftelser

och sammanslutningar

Uppskrivningsfond

Övriga egna fonder

Överskott (underskott) från tidigare räkenskapsperioder

Räkenskapsperiodens överskott (underskott)

MINORITETSSANDELAR

AVSÄTTNINGAR

Avsättningar för pensioner

Övriga avsättningar

FÖRVALTAT KAPITAL

FRÄMMANDE KAPITAL

Långfristigt räntebelagt främmande kapital

Långfristigt räntefritt främmande kapital

Kortfristigt räntebelagt främmande kapital

Kortfristigt räntefritt främmande kapital

PASSIVA SAMMANLAGT

[2015]

FINANSIERINGSANALYS FÖR KOMMUNKONCERNER OCH SAMKOMMUNSKONCERNER

Bilaga 5

Verksamhetens kassaflöde		Informationskälla:
Årsbidrag	+/-	Koncernresultaträkningen
Extraordinära poster ¹	+/-	Koncernresultaträkningen
Räkenskapsperiodens skatter	-/+	Koncernresultaträkningen
Rättelseposter till internt tillförda medel	+/-	Koncernbalansräkningen, koncernresultaträkningen, noterna och separat insamlade uppgifter
Investeringarnas kassaflöde		
Investeringsutgifter	-	Separat insamlade uppgifter
Finansieringsandelar för investeringsutgifter	+	Separat insamlade uppgifter
Inkomster från försäljning av tillgångar bland bestående aktiva	+	Noterna och separat insamlade uppgifter
Verksamhetens och investeringarnas kassaflöde	=	
Finansieringens kassaflöde		
Förändringar i utlåningen		
Ökning av utlåningen	-	Separat insamlade uppgifter
Minskning av utlåningen	+	Separat insamlade uppgifter
Förändringar i lånestocken		
Ökning av långfristiga lån	+	Separat insamlade uppgifter
Minskning av långfristiga lån	-	Separat insamlade uppgifter
Förändring av kortfristiga lån	+/-	Separat insamlade uppgifter
Förändringar i eget kapital		
Övriga förändringar i likviditeten		
Förändringar av förvaltade medel och förvaltad kapital	+/-	Koncernbalansräkningen
Förändring av omsättningstillgångar	+/-	Koncernbalansräkningen
Förändring av fordringar	+/-	Koncernbalansräkningen
Förändring av räntefria skulder	+/-	Koncernbalansräkningen
Finansieringens kassaflöde	=	
Förändring av likvida medel	+/-	
Förändring av likvida medel		
Likvida medel 31.12.	+	Koncernbalansräkningen
Likvida medel 1.1.	-	Koncernbalansräkningen

Extraordinära intäkter och Extraordinära kostnader slopas i schemat enligt 1 kap. 1–4 § i bokföringsförordningen.
I kommunens finansieringsanalysscheman presenteras inte extraordinära poster från och med räkenskapsperioden 2016.

[2015]

EXEMPEL PÅ SAMMANSTÄLLNING AV EN SAMKOMMUN OCH DOTTERSAMMANSLUTNING MED KONCERNBOKSLUTET FÖR EN KOMMUN

Bilaga 6

1 (17)

Sammanställningstransaktioner med motiveringar:

År 1

Eliminering av interna inköp och försäljningar		
1)	Kommunen har betalat dottersammanslutningen hyra för lokaler	Per Verksamhetens intäkter (dottersammansl.) An Verksamhetens kostnader (kommunen) 15
2)	Kommunen har köpt tjänster av samkommunen för 400 (andel 18 %)	Per Verksamhetens intäkter (samkommunen) An Verksamhetens kostnader (kommunen) 72
Eliminering av räntor på interna lån		
3a)	Samkommunen har betalat 50 i ränta till kommunen (andel 18 %)	Per Ränteintäkter (kommunen) An Räntekostnader (samkommunen) 9
3b)	Dottersammansl. har betalat ränta i kommunen	Per Ränteintäkter (kommunen) An Räntekostnader (dottersammansl.) 60
3c)	Fastighetsdottersammansl. har betalat ränta till kommunen	Per Ränteintäkter (kommunen) An Räntekostnader (fastighetsdottersammansl.) 30
Eliminering av interna lån		
4a)	Lån som kommunen beviljat dottersammansl. elimineras, av lånekapitalet på 500 förfaller till betalning nästa år	Per Långfr. lån från concernsammansl. (dotter) An Lånefordringar på concernsammansl. (kommunen) 450 Per Kortfr. lån från concernsammansl. (dotter) An Lånefordringar på concernsammansl. (kommunen) 50
4b)	Lån som kommunen beviljat fastighetsdottersammansl. elimineras	Per Lån från concernsammansl. (fast.dotter) An Lånefordringar på concernsammansl. (kommunen) 200
4c)	Lån som kommunen beviljat samkommun elimineras (andel 18 %)	Per Lån från kommunen (samkommunen) An Lånefordringar på samkommuner (kommunen) 54
Eliminering av internvinster		
Internvinst som uppkommit vid försäljning av byggnad: kommunen har sålt en byggnad till dottersammansl. i början av räkneskapsperioden för 1 200, priset innefattar en internvinst på 200. Dottersammansl. avskriver byggnaden inom 20 år.		
5a)	Eliminering av internvinst	Per Verksamhetens intäkter (kommunen) An Byggnader (dotter) 200 Per Räkenskapsksp. över-/underskott (balans) An Räkenskapsksp. över-/underskott (resultat) 200
5b)	Eliminering av avskrivning på internvinst	Per Verksamhetens intäkter (kommunen) An Byggnader (dotter) 10 Per Byggnader (dotter) An Avskrivningar enligt plan (kommunen) 10
6)	Eliminering av intern aktieutdelning	
Aktieutdelning som dottersammanslutning betalat till kommunen		
		Per Övriga finansiella intäkter (kommunen) An Över-/underskott från tid. räk.per. (kommunen) 20 Per Räkenskapsksp. över-/underskott (balans) An Räkenskapsksp. över-/underskott (resultat) 20
Den ackumulerade differensen mellan planavskrivningar och gjorda avskrivningar hos fastighetsdottersammansl. elimineras på basis av tilläggsinformation		
7a)	Differens som uppkommit under räkneskapsperioden	Per Avskrivningar enligt plan An Byggnader 40 Per Räkenskapsksp. över-/underskott (balans) An Räkenskapsksp. över-/underskott (resultat) 40
7b)	Differens som uppkommit under tidigare räkneskapsperioden	Per Över-/underskott från tid. räk.per. An Byggnader 210
8a)	Den av kommunen betalda delen av dottersammansl. Aktiekapital elimineras först mot dottersammansl. aktiekapital (ägarandel 90 %)	Per Aktiekapital (dotterbolag) An Aktier i dottersammansl. (kommunen) 90
8b)	Resten av kommunens andel (diff. vid eliminering av innehav) elimineras mot övriga poster bland dottersammansl. egna kapital, i detta fall Överskott från tidigare räkneskapsperioder eftersom diff. vid elim. av innehav har uppkommit under tidigare räkneskapsperioder	Per Över-/underskott från tid. räk.per. dottersammansl.) An Aktier i dottersammansl. (kommunen) 160
9)	Den av kommunen betalda delen av fastighetsdottersammanslutningens aktiekapital elimineras mot fastighetsdottersammanslutningens aktiekapital	Per Aktiekapital (fastighetsdottersammansl.) An Aktier i dottersammansl. (kommunen) 100
10a)	Den av kommunen betalda andelen av samkommunens grundkapital elimineras i första hand mot samkommunens grundkapital	Per Grundkapital (samkommunen) An Andelar i samkommuner (kommunen) 594
10b)	Den resterande delen av kommunens andel (diff. vid eliminering av innehav) elimineras mot övriga poster i samkommunens eget kapital, i detta fall Övriga fonder	180
Minoritetsandelen (10 %) hos dottersammanslutningen avräknas		

11a) Minoritetens andel av dottersammansl. resultat	Per Minoritetsandelar (resultat) An Minoritetsandelar (balans)	Bilaga 6 1 2 (17)
11b) Minoritetens andel av posterna i dottersammansl. egna kapital	Per Räkensk.per. över-/underskott (balans) An Räkensk.per. över-/underskott (resultat)	1
11c) Minoritetens andel av posterna i dottersammansl. egna kapital	Per Aktiekapital An Minoritetsandelar (balans)	10
Sammanställning av intressesammansl. Kommunens andel av intressesammansl. är 30 %	Per Över-/underskott från tidigare räkenskapsperioder An Minoritetsandelar (balans)	14
12a) Intressesammanslutningens eget kapital vid räkenskapsperiodens början 700.	Per Andelar i intressesammansl. An Över-/underskott från tidigare räk.per.	90
12b) ansk. utg. i kommunens balansräkning 120. Intr. sammansl. res. för räk.per. 50.	Per Andelar i intressesammansl. An Andel av intressesammansl. vinst (förlust)	15
	Per Räkensk.per. över-/underskott (resultat) An Räkensk.per. över-/underskott (balans)	15

Formler för uträkning

		Fast.bo- bol egetBS	Koncernen
7) Differens mellan planavskrivningar och gjorda avskrivningar för fastighetsdottersam.			
Räkenskapsperiodens avskrivningar enligt plan	40	0	40
Tidigare räkenskapsperioders avskrivningar enligt plan	210	0	210
Sammanlagt	250	0	250
(För enkelhetens skull har exemplet upprättats så att fastighetsdottersammansl. inte har gjort avskrivningar i sitt eget bokslut)			
8) Aktiernas anskaffningsutgift (dottersammansl.)	250		
Kommunens andel av dottersammansl. aktiekapital (90 %)	90		
Differens vid eliminering av innehav	160		
9) Aktiernas anskaffningsutgift (fastighetsdottersammansl.)	100		
Kommunens andel av dottersammansl. aktiekapital (100 %)	100		
Differens	0		
10) Anskaffningsutgiften för andelarna i samkommunen	774		
Kommunens andel av samkommunens grundkapital (18 %)	594		
Differens vid eliminering av innehav	180		
11) Avräkning av minoritetsandel			
Av räkenskapsperiodens resultat (dottersammansl. res. för räk.per * 10 %)	1		
I balansräkningen			
Aktiekapital (100 * 10 %)	10		
Över-/underskott från tidigare räkenskapsperioder (140 * 10 %)	14		
Minoritetsandel sammanlagt	25		
12) Kommunens andel av intressesammansl. 30 %		Varav kommunens andel 30 %	
Intressesammanslutningens eget kapital vid räkenskapsperiodens början	700	210	
Anskaffningsutgift i kommunens balansräkning		120	
Korrigering av anskaffningsutgiften		90	
Intressesammanslutningens resultat för räkenskapsperioden	50	15	
Intressesammanslutningens eget kapital vid räkenskapsperiodens utgång	750	225	

KONCERNRESULTATRÄKNING

År 1

Bilaga 6

3 (17)

	18 % av					Sammanställningstransaktioner och eliminerings				Fastighets- dotter- sammansl. Koncernen
	Kommunen	Samkom- munen	samkom- munen	Dotter- sammansl.	Fastighets- dotter- sammansl.	Kommunen	Sam- kommunen	Dotter- sammansl.	H	
	A	B	C	D	E	F	G	H	I	=A+C+D+E+F+G+H+I
Verksamhetens intäkter	1200	700	126	190	60 5a)	-200 2)	-72 1)	-15		1289
Verksamhetens kostnader	-1400	-450	-81	-40	-30 1)	15				-1464
					2)	72				
Andel av intressesammansl. vinst (förlust)					12)	15				15
Verksamhetsbidrag	-200	250	45	150	30					-160
Skatteinkomster	1500									1500
Statsandelar	240									240
Finansiella intäkter och kostnader	60	-150	-27	-60	-30					-77
Ränteintäkter	240				3a-c)	-99				141
Övriga finansiella intäkter	20				6)	-20				0
Räntekostnader	-200	-150	-27	-60	-30	3a)	9 3b)	60 3c)	30	-218
Övriga finansiella kostnader										0
Årsbidrag	1600	100	18	90	0					1503
Avskrivningar och nedskrivningar	-300	-200	-36	-80	5b)	10		7a)	-40	-446
Räkenskapsperiodens resultat	1300	-100	-18	10	0					1057
Minoritetsandelar						11a)		-1		-1
Korrigeringar av resultatet					5a)	-200				
					5b)	10				
					6)	-20 7a)			-40	
					12)	15 11a)	11a)	-1		
Räkenskapsperiodens överskott (underskott)	1300	-100	-18	10	0	-195		-1	-40	1056

*) Korrigeringar av resultatet uttrycks med kursiv stil. Om kommunen upprättar koncernbokslutet med hjälp av adb-tillämpning, utför systemet automatiskt korrigeringar av resultatet i samband med noteringen av egentliga transaktioner varvid korrigeringar av resultatet på basis av posterna 5a, 5b, 6, 7a, och 11a inte behövs. Om sammanställningen utförs med hjälp av ett kalkyleringsprogram måste korrigeringarna dock göras separat.

KONCERNBALANSRÄKNING

År 1

AKTIVA

	Kommunen	Samkom- munen	18 % av samkom- munen	Dotter- sammansl.	Fastighets- dotter- sammansl.	Sammanställningstransaktioner och eliminerings- F.	Sam- kommunen	Dotter- sammansl.	Dotter	Koncernen
	A	B	C	D	E	F	G	H	I	=A+C+D+E+F+G+H+I Sammanlagt
BESTÅENDE AKTIVA										
Immateriella tillgångar										
Övriga utgifter med lång verkningstid	100			50						150
Materiella tillgångar										
Mark- och vattenområden	500	300	54	200	100					854
Byggnader	5 000	3 000	540	2 000	1 000			5a) -200 5b) 10 7a) -40 7b) -210		8 100
Fasta konstruktioner och anordningar	3 000	400	72							3 072
Maskiner och inventarier	2 500	1 800	324							2 824
Placeringar										
Aktier och andelar										
<i>Aktier och andelar i dottersammanslutningar</i>										
<i>Dotterbolag</i>	250					8a) -90 8b) -160				0
<i>Fastighetsdotterbolag</i>	100					9) -100				0
<i>Andelar i samkommuner</i>	774					10a) -594 10b) -180				0
Andelar i intressesammanslutningar	120					12a) 90 12b) 15				225
Övriga aktier och andelar	56			100						156
Lånefordringar hos koncernsammanslutning										
<i>Dotterbolag</i>	500					4a) -500				0
<i>Fast.dotterbolag</i>	200					4b) -200				0
<i>Lånefordringar hos samkommuner</i>	300					4c) -54				246
Övriga lånefordringar	200									200
FÖRVALTADE MEDEL	100									100
Övriga förvaltade medel										
RÖRLIGA AKTIVA										
Omsättningstillgångar										
Material och förnödenheter	500			100						600
Fordringar	1 000	100	18	300	100					1 418
Kundfordringar										
Övriga fordringar	900	200	36	300	300					1 536
Resultatregleringar	500	300	54	100						654
Finansiella värdepapper										
Placeringar i penningmarknadsinstrument	800									800
Kassa och bank	2 000	900	162	500	200					2 862
Aktiva totalt	19 400	7 000	1 260	3 650	1 700	-1 773	0	-190	-250	23 797

KONCERNBALANSRÄKNING

År 1
PASSIVABilaga 6
5 (17)

	Kommunen	Samkommunen	18 % av samkommunen	Dotter-sammanslutning	Fastighets-dotter-sammansl.	Sammanställning Kommun	Samkommun	Dotter-sammansl.	F. dotter	transaktioner och elimineringar	Koncernen
	A	B	C	D	E	F	G	H	I	=A+C+D+E+F+G+H+I	Sammanlagt
PASSIVA											
EGET KAPITAL											
Grundkapital	6 000	3 300	594	100	100	10a)	-594 8a)	-90 9)	-100		6 000
							11b)	-10			
Uppskrivningsfond	1 200										1 200
Övriga fonder	1 000	1 000	180			10b)	-180				1 000
Över-/underskott från tidigare räkenskapsperioder	100	700	126	140	6)	20	8b)	-160 7b)	-210		92
					12a)	90	11c)	-14			
Räkenskapsperiodens över-/underskott	1 300	-100	-18	10	5a)	-200	11a)	-1 7a)	-40		1 056
					5b)	10					
					6)	-20					
					12b)	15					
MINORITETSANDELAR							11a-c)	25			25
AVSÄTTNINGAR	500			300							800
FÖRVALTAT KAPITAL											
Övrigt förvaltad kapital	100										100
FRÄMMANDE KAPITAL											
Långfristigt											
Lån från finansiella institut och förs. anst.	4 000	500	90	800	800						5 690
Lån från koncernsammanslutningar				450	200		4a)	-450 4b)	-200		0
Samkommuns lån från kommunen		300	54			4c)	-54				0
Kortfristigt											
Lån från finansiella institut och förs. anst.	800	200	36	800	100						1 736
Lån från koncernsammanslutningar				50			4a)	-50			0
Skulder till leverantörer	1 200	400	72	500	200						1 972
Övriga kortfristiga skulder	800	200	36	100	100						1 036
Resultatregleringar	2 400	500	90	400	200						3 090
Passiva totalt	19 400	7 000	1 260	3 650	1 700	-85	-828	-750	-550		23 797

**Sammanställningstransaktioner med motiveringar:
År 2**

Bilaga 6
6 (17)

Eliminering av interna inköp och försäljningar			
1)	Kommunen har betalat dottersammansl. hyra för lokaler	Per Verksamhetens intäkter (dottersammansl.) An Verksamhetens kostnader (kommunen)	15
2)	Kommunen har köpt tjänster av samkommunen för 400 (andel 18 %) Eliminering av räntor för interna lån	Per Verksamhetens intäkter (samkommunen) An Verksamhetens kostnader (kommunen)	72
3a)	Samkommunen har betalat 50 som ränta till kommunen (andel 18 %)	Per Ränteintäkter (kommunen) An Räntekostnader (samkommunen)	9
3b)	Dottersammansl. har betalt ränta till kommunen	Per Ränteintäkter (kommunen) An Räntekostnader (dottersammansl.)	60
3c)	Fastighetsdottersammansl. har betalt ränta till kommunen Eliminering av interna lån	Per Ränteintäkter (kommunen) An Räntekostnader (fastighetsdottersammansl.)	30
4a)	Dottersammansl. har amorterat 50 på lånet från kommunen Internatån i koncernbalansen elimineras, 450 kvarstår	Per Långfr. lån från koncernsammansl. (dotter) An Lånefordringar på koncernsammansl. (kommunen)	450
4b)	Lån som kommunen beviljat fastighetsdottersammansl. elimineras	Per Lån från koncernsammansl. (fast.dotter) An Lånefordringar på koncernsammansl. (kommunen)	200
4c)	Lån som kommunen beviljat samkommunen elimineras (andel 18 %) Eliminering av internvinster Internvinst som uppkommit vid försäljning av byggnad: Kommunen har i början av föregående räkenskapsperiod sålt en byggnad till dottersammansl. för 1 200, priset innefattade en internvinst på 200. Dottersammansl. avskriver byggnaden inom 20 år.	Per Lån från kommunen (samkommunen) An Lånefordringar på samkommunen (kommunen)	54
5a)	Eliminering av internvinst i ingående balans	Per Över-/underskott från tidigare räkenskapsperioder (kommunen) An Byggnader (dotter)	190
5b)	Eliminering av avskrivning på internvinst	Per Byggnader (dotter) An Avskrivningar enligt plan (kommunen)	10
6)	Dotterföretaget har under räkenskapsperioden sålt en byggnad till samkommunen för 500 Priset inkluderar internvinst 100 Samkommunen avskriver byggnaden under 20 år	Per Räkenskapsp. överskott/underskott (resultat) An Räkenskapsp. över-/underskott (balans)	10
6a)	Eliminering av internvinsten (18 % * 100)	Per Verksamhetens intäkter (dotter) An Byggnader (samkommunen)	18
6b)	Eliminering av avskrivningar på internvinsten (18% * 5)	Per Räkenskapsp. över-/underskott (balans) An Räkenskapsp. över-/underskott (resultat)	18
7)	Eliminering av intern aktieutdelning Dotter har betalat 27 i aktieutd. till kommunen (och 3 till minoriteten) Den ackumulerade differensen mellan planavskrivningar och gjorda avskrivningar hos fastighetsdottersammansl. elimineras på basis av tilläggsinformation	Per Byggnader (samkommunen) An Planavskrivningar (dotter)	1
8a)	Differens som uppkommit under räkenskapsperioden	Per Räkenskapsperiodens vinst/förlust (resultat) An Räkenskapsperiodens vinst/förlust (balans)	1
8b)	Differens som uppkommit under tidigare räkenskapsperioder	Per Övriga finansiella intäkter (kommunen) An Överskott från tidigare räkensk.p. (kommunen)	27
		Per Räkenskapsp. över-/underskott (balans) An Räkenskapsp. över-/underskott (resultat)	27
		Per Avskrivningar enligt plan An Byggnader	40
		Per Räkenskapsperiodens över-/underskott (balans) An Räkensk.p. över-/underskott (resultat)	40
		Per Över-/underskott från tidigare räkenskapsperioder An Byggnader	250

		Bilaga 6 7 (17)
9a)	Den av kommunen betalda delen av dottersammansl. aktiekapital elimineras först mot dottersammansl. aktiekapital	90
	Per Aktiekapital (dotterbolag) An Aktier i dottersammansl. (kommunen)	
9b)	Resten av kommunens andel (diff. vid elim. av innehav) elimineras mot övriga poster bland dottersammansl. egna kapital, i detta fall Överskott från tidigare räkenskapsperioder eftersom differensen vid elim.av innehav har uppkommit under tidigare räkenskapsperioder	160
	Per Över-/underskott från tid. räk.per. (dotter) An Aktier i dottersammansl. (kommunen)	
10)	Den av kommunen betalda delen av fastighetsdottersammansl. aktiekapital elimineras mot fastighetsdottersammansl. aktiekapital	100
	Per Aktiekapital (fastighetsdottersammansl.) An Aktier i dottersammansl. (kommunen)	
11a)	Den av kommunen betalda andelen av samkommunens grundkapital elimineras i första hand mot samkommunens grundkapital	594
	Per Grundkapital (samkommunen) An Andelar i samkommuner (kommunen)	
11b)	Den resterande delen (diff. vid elim. av innehav) elim. mot kom. andel av posterna i samkommunens övriga egna kapital, i detta fall Övriga fonder	180
	Per Övriga fonder (samkommunen) An Andelar i samkommuner (kommunen)	
12)	Minoritetsandelen (10 %) hos dottersammansl. avräknas	
12a)	Minoritetens andel av dottersammansl. resultat	30
	Per Minoritetsandelar (resultat) An Minoritetsandelar (balans)	
	Per Räkenskapsperiodens över-/underskott (balans) An Räkenskapsper. över-/undersk. (resultat)	30
12b)	Minoritetens andel av posterna bland dottersammansl. egna kapital	10
	Per Aktiekapital An Minoritetsandelra (balans)	
12c)	Minoritetens andel av posterna bland dottersammansl. egna kapital	12
	Per Över-/underskott från tid. räk.per. An Minoritetsandelar (balans)	
13)	Sammanställning av intressesammansl. Kommunens andel av intressesammansl. är 30 %	
	Intressesammansl. eget kapital i början av räkenskapsperioden var 750	105
	Anskaffningsutgiften i kommunens balans var 120	12
	Intressesammansl.s resultat för räkenskapsperioden var 40.	12
	Per Andelar i intressesammansl. An Över-/underskott från tidigare räkenskapsperioder	
	Per Andelar i intressesammansl. An Andel av intressesammansl. vinst (förlust)	
	Per Räkenskapsperiodens över-/underskott (resultat) An Räkensk.per. över-/underskott (balans)	

Formler för uträkning

	Fast dotter bol. eget BS	Koncernen		
8)	Differens mellan planavskrivningar och gjorda avskrivningar för fastighetsdottersammansl.			
	Räkenskapsperiodens avskrivningar enligt plan	40	0	40
	Tidigare räkenskapsperioders avskrivningar enligt plan	250	0	250
	Sammanlagt	290	0	290
	(För enkelhetens skull har exemplet upprättats så att fastighetsdottersammansl. inte har gjort avskrivningar i sitt eget bokslut)			
9)	Aktiernas anskaffningsutgift (dottersammansl.)	250		
	Kommunens andel av dottersammansl. aktiekapital (90 %)	90		
	Differens vid eliminering av innehav	160		

10) Anskaffningsutgift för andelarna i samkommunen	774	
Kommunens andel av samkommunens grundkapital (18 %)	594	
Differens vid eliminering av innehav	180	
11) Avräkning av minoritetsandel		
Av räkenskapsperiodens resultat (dottersammansl. resultat * 10 %)	30	
Av balansräkningen		
Aktiekapital (100 * 10 %)	10	
Över-/underskott från tidigare räkenskapsperioder (120 * 10 %)	12	
Minoritetsandel sammanlagt	52	
12) Kommunens andel av intressesammansl. 30 %		Varav kommunens andel 30 %
Intressesammansl. eget kapital vid räkenskapsperiodens början	750	225
Anskaffningsutgift i kommunens balansräkning		120
Korrigerigering av anskaffningsutgiften		105
Intressesammansl. resultat för räkenskapsperioden	40	12
Intressesammansl. eget kapital vid räkenskapsperiodens utgång	790	237

KONCERNRESULTATRÄKNING

År 2

Bilaga 6

9 (17)

	18 % av					Sammanställningstransaktioner och eliminerings					Koncernen
	Kommunen	Samkom- munen	samkom- munen	Dotter- sammansl.	Fastighets- dotter- sammansl.	Kommunen	Sam- kommunen	Dotter- sammansl.	Fastighets- dotter- sammansl.		
	A	B	C	D	E	F	G	H	I	=A+C+D+E+F+G+H+I	
Verksamhetens intäkter	1100	1100	198	600	60	2)	-72 1)	-15		1853	
							6a)	-18			
Verksamhetens kostnader	-1700	-600	-108	-120	-30 1)	15				-1871	
					2)	72					
Andel av intressesammansl. vinst (förlust)					13)	12				12	
Verksamhetsbidrag	-600	500	90	480	30					-6	
Skatteinkomster	1700									1700	
Statsandelar	350									350	
Finansiella intäkter och kostnader	90	-150	-27	-60	-30					-54	
Ränteintäkter	240				3a-c)	-99				141	
Övriga finansiella intäkter	50				7)	-27				23	
Räntekostnader	-200	-150	-27	-60	-30	3a)	9 3b)	60 3c)	30	-218	
Övriga finansiella kostnader										0	
Årsbidrag	1540	350	63	420	0					1990	
Avskrivningar och nedskrivningar	-280	-275	-50	-125	5b)	10 8a)	6b)	1	-40	-484	
Räkenskapsperiodens resultat	1260	75	14	295	0					1507	
Minoritetsandelar						12a)		-30		-30	
Korrigeringar av resultatet						6a)	6a)	-18			
					5b)	10 6b)	6b)	1			
					7)	-27 8a)	8a)		-40		
					13)	12 12a)	12a)	-30			
Räkenskapsperiodens överskott (underskott)	1260	75	14	295	0	-5		-47	-40	1477	

*) Korrigeringar av resultatet uttrycks med kursiv stil. Om kommunen upprättar koncernbokslutet med hjälp av adb-tillämpning, utför systemet automatiskt korrigeringar av resultatet i samband med noteringen av egentliga transaktioner varvid korrigeringar av resultatet på basis av posterna 5a, 5b, 6, 7a och 11a inte behövs. Om sammanställningen utförs med hjälp av ett kalkyleringsprogram måste korrigeringarna dock göras separat.

KONCERNBALANSRÄKNING

År 2

AKTIVA

Bilaga 6

10 (17)

	Kommun	Samko- mmun	Samko- mmun	Dottersa mmansl	Fastighets- dottersamansl.	Sammanställningstransaktioner och eliminerings				Koncernen
						Kommun	Sam- kommun	Dotter- samman slutning	Fast. dotter	
	A	B	C	D	E	F	G	H	I	
BESTÅENDE AKTIVA										
Immateriella tillgångar										
Övriga utgifter med lång verkningstid	80			25						105
Materiella tillgångar										
Mark- och vattenområden	500	300	54	200	100					854
Byggnader	6 400	3 375	608	900	1 000	6a)	-18 5a)	-190 8a)	-40	} 8 421
						6b)	1 5b)	10 8b)	-250	
Fasta konstruktioner och anordningar	2 900	350	63							2 963
Maskiner och inventarier	2 440	1 700	306							2 746
Placeringar										
Aktier och andelar										
<i>Aktier och andelar i dottersammanslutningar</i>										
<i>Dotterbolag</i>	250					9a) -90	}			0
						9b) -160				
<i>Fastighetsdotterbolag</i>	100					10) -100				0
<i>Andelar i samkommuner</i>	774					11a) -594				0
						11b) -180				
Andelar i intressesammanslutningar	120					13) 117				237
Övriga aktier och andelar	56			100						156
Lånefordringar hos koncernsammansl.	450					4a) -450				0
<i>Dotterbolag</i>										
<i>Fast.dotterbolag</i>	200					4b) -200				0
Lånefordringar hos samkommuner	300					4c) -54				246
<i>Samkommun</i>										
Övriga lånefordringar	800									800
FÖRVALTADE MEDEL										
Övriga förvaltade medel	100									100
RÖRLIGA AKTIVA										
Omsättningstillgångar										
Material och förnödenheter	500			100						600
Fordringar										
Kundfordringar	1 000	100	18	300	100					1 418
Övriga fordringar	900	200	36	300	300					1 536
Resultatregleringar	500	300	54	100						654
Finansiella värdepapper										
Placeringar i penningmarknadsinstrument	800									800
Kassa och bank	1 890	750	135	1 840	200					4 065
Aktiva totalt	21 060	7 075	1 274	3 865	1 700	-1 711	-17	-180	-290	25 701

KONCERNBALANSRÄKNING

År 2
PASSIVABilaga 6
11 (17)

	Kommun	Samko- mmun	Samko- mmun	Dottersa- mmansl	Fastighets- dottersamansl.	Sammanställningstransaktioner och elimineringar				Koncernen Tot.
						Kommun	Sam- kommun	Dotter- samman- slutning	Fast. dotter	
	A	B	C	D	E	F	G	H	J	
PASSIVA										
EGET KAPITAL										
Grundkapital	6 000	3 300	594	100	100	11a)	-594 9a)	-90 10)	-100	6 000
							12b)	-10		
Uppskrivningsfond	1 200									1 200
Övriga fonder	1 000	1 000	180			11b)	-180			1 000
Över-/underskott från tidigare räkensk.per.	1 400	600	108	120	5a)	-190	9b)	-160 8b)	-250	1 148
					7)	27	12c)	-12		
					13)	105				
Räkenskapsperiodens över-/underskott	1 260	75	14	295	0 5b)	10	6a)	-18 8a)	-40	1 477
					7)	-27	6b)	1		
					13)	12	12a)	-30		
MINORITETSANDELAR							12a-c)	52		52
AVSÄTTNINGAR	500			300						800
FÖRVALTAT KAPITAL										
Övrigt förvaltad kapital	100									100
FRÄMMANDE KAPITAL										
Långfristigt										
Lån från finansiella inst. o. förs. anst.	3 200	500	90	800	800					4 890
Lån från koncernsammanslutning				450	200		4a)	-450 4b)	-200	0
Lån från samkommuner och kommunen										
Sankommunens lån från kommunen		300	54			4c)	-54			0
Kortfristigt										
Lån från finansiella inst. o. förs. anst	800	200	36	800	100					1 736
Skulder till leverantörer	2 400	400	72	500	200					3 172
Övriga kortfristiga skulder	800	200	36	100	100					1 036
Resultatregleringar	2 400	500	90	400	200					3 090
Passiva totalt	21 060	7 075	1 274	3 865	1 700	-63	-828	-717	-590	25 701

KONCERNENS FINANSIERINGSANALYS

År 2

Bilaga 6

12 (17)

	Koncernen	
Verksamhetens kassaflöde		
Årsbidrag	1 990	
Rättelseposter till internt tillförda medel		
Investeringarnas kassaflöde	<u>-294</u>	1 696
Investeringsutgifter	-1 500	
Finansieringsandelar för investeringsutgifter	0	
Inkomster från försäljning av tillgångar bland bestående aktiva	<u>1 210</u>	-290
Verksamhetens och investeringarnas kassaflöde sammanlagt		<u>1 406</u>
Finansieringens kassaflöde		
Förändringar i utlåningen		
Ökning av utlåningen		-600
Förändringar i lånestocken		
Minskning av långfristiga lån		-800
Förändringar i eget kapital		-3
Övriga förändringar i likviditeten		
Förändring av förvaltade medel och förvaltad kapital	0	
Förändring av omsättningstillgångar	0	
Förändring av fordringar	0	
Förändring av räntefria skulder	<u>1 200</u>	<u>1 200</u>
Finansieringens kassaflöde sammanlagt		<u>-203</u>
Förändring av likvida medel		1 203
Förändring av likvida medel		
Likvida medel 31.12	4 065	
Likvida medel 1.1	<u>-2 862</u>	<u>1 203</u>

Förändringar i eget kapital
Aktieutdelning till minoriteten

Dottersammansl. har haft aktieutdelning 30 varav intern aktieutdelning 27 och aktieutdelning till minoriteten 3	-3	-3
-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----	----

	Till sam- kommunen	Utanför koncernen	Totalt	Samkommunens andel 18 %
Försäljning				
Återstående anskaffningsutgift	400	600	1000	72
Försäljningspris	500	800	1300	90
Försäljningsvinst	100	200	300	18

Samkommunen avskriver byggnaden under 20 år, avskrivningar på internvinsten 1

KONCERNRESULTATRÄKNING FÖR KOMMUNER OCH SAMKOMMUNER

Bilaga 6
15 (17)

	1.1–31.12.2014	1.1–31.12.2013
Verksamhetens intäkter	1 853	1 289
Verksamhetens kostnader	-1 871	-1 464
Andel av intressesammanslutningens vinst	12	15
Verksamhetsbidrag	-6	-160
Skatteinkomster	1 700	1 500
Statsandelar	350	240
Finansiella intäkter och kostnader		
Ränteintäkter	141	141
Övriga finansiella intäkter	23	0
Räntekostnader	-218 -54	-218 -77
Årsbidrag	1 990	1 503
Avskrivningar och nedskrivningar		
Avskrivningar enligt plan	-484	-446
Räkenskapsperiodens resultat	1 507	1 057
Minoritetsandelar	-30	-1
Räkenskapsperiodens överskott	1 477	1 056

KONCERNBALANSRÄKNING FÖR KOMMUNER OCH SAMKommuner

Bilaga 6
16 (17)

AKTIVA			PASSIVA		
	2014	2013		2014	2013
BESTÄENDE AKTIVA	16 528	15 827	EGET KAPITAL	10 825	9 348
Immateriella tillgångar	105	150	Grundkapital	6 000	6 000
Övriga utgifter med lång verkningstid	105	150	Uppskrivningsfond	1 200	1 200
Materiella tillgångar	14 984	14 850	Övriga egna fonder	1 000	1 000
Mark- och vattenområden	854	854	Överskott från tidigare räkenskapsperioder	1 148	92
Byggnader	8 421	8 100	Räkenskapsperiodens överskott	1 477	1 056
Fasta konstruktioner och anordningar	2 963	3 072	MINORITETSANDELAR	52	25
Maskiner och inventarier	2 746	2 824	AVSÄTTNINGAR	800	800
Placeringar	1 439	827	Övriga avsättningar	800	800
Andelar i intressesammanslutningar	237	225	FÖRVALTAT KAPITAL	100	100
Övriga aktier och andelar	156	156	FRÄMMANDE KAPITAL	13 924	13 524
Övriga lånefordringar	1 046	446	Långfristigt räntebelagt främmande kapital	4 890	5 690
FÖRVALTADE MEDEL	100	100	Kortfristigt räntebelagt främmande kapital	1 736	1 736
RÖRLIGA AKTIVA	9 073	7 870	Kortfristigt räntefritt främmande kapital	7 298	6 098
Omsättningstillgångar	600	600	PASSIVA TOTALT	25 701	23 797
Fordringar	3 608	3 608			
Kortfristiga fordringar	3 608	3 608			
Finansiella värdepapper	800	800			
Kassa och bank	4 065	2 862			
AKTIVA TOTALT	25 701	23 797			

	1.1–31.12.2014	
Verksamhetens kassaflöde		
Årsbidrag	1990	
Rättelseposter till internt tillförda medel	<u>-294</u>	1696
Investeringarnas kassaflöde		
Investeringsutgifter	-1500	
Inkomster från försäljning av tillgångar	<u>1210</u>	-290
bland bestående aktiva		1406
Verksamhetens och investeringarnas kassaflöde		
Finansieringens kassaflöde		
Förändringar i utlåningen		
Ökning av utlåningen	<u>-600</u>	-600
Förändringar i lånestocken		
Minskning av långfristiga lån	<u>-800</u>	-800
Förändringar i eget kapital		-3
Övriga förändringar i likviditeten	1200	1200
Förändring av räntefria skulder		
Finansieringens kassaflöde		<u>-203</u>
Förändring av likvida medel		1203
Förändring av likvida medel	4065	
Likvida medel 31.12		
Likvida medel 1.1	<u>-2862</u>	1203

ELIMINERING AV INNEHAV I FÖRVÄRVAD DOTTERSAMMANSLUTNING Bilaga 7

Kommunen har under räkenskapsperioden köpt 60 % av dottersammanslutningens aktier

Aktiernas anskaffningsutgift	15 000
Andel av dottersammanslutningens eget kap.	12 000
Differens vid eliminering av innehav	- 300
Minoritetsandel 40 %	
Av räkenskapsperiodens resultat	1 600
Av övriga poster inom eget kapital	7 800
Sammanlagt	9 400

RESULTATRÄKNING	Kommunens			
	Kommun	Dotter	Elimineringar	koncern- bokslut
Verksamhetens intäkter		9 000		9 000
Verksamhetens kostnader		-5 000		-5 000
Verksamhetsbidrag		4 000		4 000
Avskrivningar och nedskrivningar				
Differens vid eliminering av innehav		1)	-3 300	-3 300
Räkenskapsperiodens resultat		4 000		700
Minoritetsandelar		2)	-1 600	-1 600
Korrigeringar av räkenskapsperiodens resultat		1)	-3 300	
		2)	-1 600	
Räkenskapsperiodens överskott (underskott)		4 000	-4 900	-900
BALANSRÄKNING				
AKTIVA				
Placeringar				
Aktier i dottersammanslutningar	15 000	1)	-15 000	0
Kassa och bank		23 500		23 500
	15 000	23 500	-15 000	23 500
PASSIVA				
EGET KAPITAL	15 000	23 500	-24 400	14 100
Grundkapital	15 000	20 000	1)	-12 000
		2)	-8 000	15 000
Över-/underskott från tidigare räkenskapsperioder		-500	1)	300
		2)	200	0
Räkenskapsperiodens över-/underskott		4 000	1)	-3 300
		2)	-1 600	-900
MINORITETSANDELAR			9 400	9 400
	30 000	23 500	-15 000	23 500

1) Eliminering av innehav

från grundkapitalet (aktiekapitalet) avdras det belopp som motsvarar innehavet 12 000
från över-/underskott från tidigare räkenskapsperioder avdras ett belopp som motsvarar innehavet, i detta fall
finns det ett underskott från tidigare räkenskapsperioder och därför elimineras 300 med förtecknet plus
för den sammanslutning som förvärvats under räkenskapsperioden bokförs elimineringsdifferensen mot räkenskapsperiodens
över-/underskott, i detta fall så att elimineringsdifferensen på 3 300 ökas av underskottet från tidigare räkenskapsperioder
300

2) Avräkning av minoritetsandel

från grundkapitalet (aktiekapitalet) avräknas ett belopp som motsvarar minoritetens andel, 8 000
från över-/underskott från tidigare räkenskapsperioder avräknas ett belopp som motsvarar minoritetens andel
i detta fall finns ett underskott från tidigare räkenskapsperioder. Därför avräknas 200 med förtecknet plus som minoritetsandel
från räkenskapsperiodens över-/underskott avräknas 1 600 som minoritetsandel

ELIMINERING AV EN DOTTERSAMMANSLUTNING SOM ÄGS GEMENSAMT AV EN KOMMUN OCH EN SAMKOMMUN

Bilaga 8
1 (2)

Kommunens andel i dottersammanslutningen, direkt	60 %	<pre> graph TD Kommun -- 30% --> Samkommun Samkommun -- 40% --> Dotersammanslutning Kommun -- 60% --> Dotersammanslutning </pre>
Kommunens andel i dottersammanslutn., indirekt (30 % * 40 %)	12 %	
Indirekt minoritet i dottersammanslutn. (70 %* 40 %)	28 %	
Anskaffningsutgiften för samkommunen i kommunens balansräkning	30	
Andel av samkommunens grundkapital 80 (30 %)	24	
Differens vid eliminering av innehav	6	
Anskaffningsutgift för dottersammanslutning i kommunens balansräkning	120	
Andel av dottersammanslutningens aktiekapital 200 (60 %)	120	
Differens vid eliminering av innehav	0	
Eliminering av samkommunens innehav		24
1) Per Grundkapital (samkommun) An Andelar i samkommuner (kommun)		
Per Över-/underskott fr. tid. r.p An Andelar i samkommuner		6
Eliminering av direkt innehav i dottersammanslutning		
2) Per Aktiekapital (dotter) An Dotersammanslutnings aktier (kommun)		120
Anskaffningsutgiften för dottersammanslutningen via samkommunens balansräkning (30 %*80=24)		
Eliminering av indirekt innehav via samkommunen		
3) Per Aktiekapital (dotter) An Aktier och andelar (samkommun)		24
Indirekt minoritetsandel av dottersammanslutningens eget kapital (28%*200=56)		
4) Per Aktiekapital (dotter) An Minoritetsandelar (dotter)		56

Som minoritetsandel redovisas övriga kommuners andel 70 % av samkommunens andel (40 %) av bolagets egna kapital (70 % * 40 % * 200 = 56).

BALANSRÄKNING	Kommun	Sam- kommun	Andel i sam- kom- munen 30 %	Dotter- sammansl.	Elimi- neringar	Koncern
AKTIVA						
BESTÅENDE AKTIVA						
Materiella tillgångar						
Byggnader				200		200
Placeringar						
Andelar i samkommuner	30			1)	-30	0
Aktier och andelar	120	80	24	2)	-120	0
				3)	-24	
	150	80	24	200	-174	200
PASSIVA						
EGET KAPITAL						
Grundkapital	150	80	24	200 1)	-24	150
				2)	-120	
				3)	-24	
				4)	-56	
Överskott från tidigare räkenskapsperioder				1)	-6	-6
MINORITETSANDELAR				4)	56	56
	150	80	24	200	-174	200

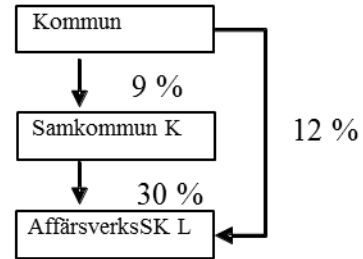
ELIMINERING AV INNEHAV I EN AFFÄRSVERKSSAMKOMMUN

Bilaga 9
1 (2)

Kommunerna och samkommunerna har grundat en affärsverkssamkommun i början av räkenskapsperioden

Kommunens direkta andel i affärsverkssamkommunen L, direkt	12 %
Kommunens andel av samkommunen K	9 %
Samkommun K:s andel i affärsverkssamkommunen	30 %
Kommunens andel av affärsverkssamkommunens grundkapital	
direkt	12 %
indirekt (9 %* 30 %)	2,7 %
Sammanlagt	14,7 %

(Övriga medlemmars andel 58 %)



Samkommun K har upprättat koncernbokslut i vilket K har eliminerat sitt innehav i affärsverkssamkommunen. Därför uppkommer inget sådant innehav i affärsverkssamkommunen som ska elimineras via bokslutet för samkommun K.

I koncernbokslutet för samkommun K redovisas däremot samkommunen K:s andel av försäljningen av affärsverkssamkommun L till kommunen.

Eliminering av kommunens innehav i samkommunen:

1) Samkommunen	
Anskaffningsutgiften för samkommunen i kommunens balansräkning	2 700
Kommunens andel av samkommunens grundkapital (9 %)	2 700

Eliminering av kommunens innehav i affärsverkssamkommunen:

2) Affärsverkssamkommunen	
Anskaffningsutgiften för affärsverkssamkommunen i kommunens balansräkning	1 600
2a) Kommunens andel av affärsverkssamkommunens grundkapital (12 %)	1 500
2b) Differens vid eliminering av innehav	100

29

3) Eliminering av intern försäljning mellan kommunen och affärsverkssamkommunen 200	
(Eliminering i proportion till kommunens totala innehav 14,7 %*200=29)	

RESULTATRÄKNING	Kommun	Sam- kommun	Andel av sam- kommun 9 %	Affärs- verks- sam- kommun	Andel av affärs- verkssam- kommun 12 %	Elimi- neringar	Koncernen
Verksamhetens intäkter		60	5	200	24 3)	-29	0
Verksamhetens kostnader	-200				0 3)	29	-171
Verksamhetsbidrag	-200	60	5	200	24		-171
Årsbidrag	-200	60	5	200	24		-171
Avskrivningar och nedskrivningar					2b)	-100	-100
Räkenskapsperiodens resultat	-200	60	5	200	24		-271
Korrigeringar av räkenskapsperiodens resultat		60	5	200	2b)		
Räkenskapsperiodens överskott (underskott)	-200				24	-100	-271
BALANS							
AKTIVA							
BESTÅENDE AKTIVA							
Materiella tillgångar							
Byggnader		30 060	2 705	15 000	1 800		4 505
Placeringar							
Aktier o. andelar/ And. i samkommun (K)	2 700				1)	-2 700	0
Aktier o. andelar/ And. i samkommun (L)	1 600				2a)	-1 500	0
					2b)	-100	
Kassa och bank							0
	4 300	30 060	2 705	15 000	1 800	-4 300	4 505
PASSIVA							
EGET KAPITAL							
Grundkapital	4 300	30 000	2 700	12 500	1 500 1)	-2 700	4 300
					2a)	-1 500	
Räkenskapsperiodens överskott (underskott)	-200	60	5	200	24 2b)	-100	-271
FRÄMMANDE KAPITAL							
Resultatregleringar	200			2 300	276		476
	4 300	30 060	2 705	15 000	1 800	-4 300	4 505

Rättelse av avskrivningar och avräkning av minoritetsandel

Bilaga 10

Kommunens andeli 60 %
dottersammanslutningen Minoritetsandel 40 %

	Kommunen	Dotter- sammansl.	Elim. av innehav	Minoritets- andel	Koncernen
KONCERNBALANSRÄKNING					
AKTIVA					
BESTÅENDE AKTIVA					
Byggnader		2 000		-1 000	1 000
Aktier och andelar i dottersammanslutning	500		-500		0
RÖRLIGA AKTIVA	1 000				1 000
	1 500	2 000	-500	-1 000	2 000
PASSIVA					
EGET KAPITAL					
Grundkapital	1 500	800	-480		-320
Överskott (underskott) från tidigare räkenskapsperioder		70	-20	-950	312
Räkenskapsperiodens överskott (underskott)		30		-50	8
MINORITETSANDELAR					
FRÄMMANDE KAPITAL		1 100			1 100
	1 500	2 000	-500	-1 000	0
Aktiernas anskaffningsutgift i kommunens balansräkning	500				
Andel av dottersammanslutningens aktiekapital (60 %)	480				
Differens vid eliminering av innehav	20				

Efter avskrivningsrättelsen är dottersammanslutningens eget kapital totalt -100. Från negativt eget kapital avräknas inga minoritetsandelar. Om inga korrigeringar gällande minoritetsandelen görs i koncernboksutet, ökar grundkapitalet och övriga poster inom eget kapital i kommunens koncernboksut, eftersom ingen minoritetsandel avräknas från dem. För att säkerställa kontinuiteten hos det egna kapitalet är det skäl att i samband med en negativ minoritetsandel korrigera den post som förorsakat det negativa egna kapitalet, varvid storleken på posterna inom övrigt eget kapital blir oförändrad i koncernboksutet.

	Före avskr.- rättelser	P.g.a. avskr.- rättelser	Före rättelser sammanl.	Rättelse	Sammanlagt
Minoritetsandel					
Av grundkapitalet	-320		-320		-320
Av överskott från tid. räkenskapsperioder	-28	380	352	-32	320
Av räkenskapsperiodens överskott	-12	20	8	-8	0
	360	-400	-40	40	0
Eget kapital före avskrivningsrättelser	900				
Avskrivningsrättelser	-1 000				
	-100				
varav minoritetsandel 40 %	-40				
					(under föregående räkenskapsperiod $(870 - 950) * 40\% = -32$)

I överskottet från tidigare räkenskapsperioder upptas det belopp av rättelsen som uppkommit under tidigare räkenskapsperioder. Räkenskapsperiodens överskott påverkas av den andel som föranleds av räkenskapsperiodens överskott och räkenskapsperiodens rättelse av avskrivningar.

[2011]

BEHANDLINGEN AV AVSKRIVNINGSDIFFERENS OCH RESERVER^[2015]

Kommunen har köpt 90 % av aktierna i en dottersammanslutning under tidigare räkenskapsperioder

Anskaffningsutgiften för aktierna	1200
Andelen av dottersammanslutningens egna kapital vid förvärvstid	720
Elimineringsdifferens	480

Minoritetsandel 10 %

I kommunens balansräkning finns det reserver på 300, vilket är en ökning på 100 jämfört med föregående räkenskapsperiod.

I dottersammanslutningens balansräkning finns det en ackumulerad avskrivningsdifferens på 600, vilket är en ökning på 200 jämfört med föregående räkenskapsper

Den latenta skatteskuldens andel är 120 (20 % * 600) av den totala avskrivningsdifferensen och 40 (20 % * 200) av förändringen under räkenskapsperioden.

Kalkyleringsscheman	föreg. räk.per.	räk.perioden	tot.
Akkumulerad avskrivningsdifferens och förändring i den	400	200	600
Latent skatteskuld och förändring i den	-80	-40	-120
Det egna kapitalets andel och förändring i den	320	160	480

Eliminering

	Kommunen	Dotter	Rättelse av kommune ns bokslut	Rättelse av dottersamma nsl. bokslut	Kommunen	Dotter	Koncernen tot.
Räkenskapsperiodens resultat	300	450					750
Bokslutsdispositioner	-100	-200 1)	100 2)	200			0
Latenta skatter			2)	-40			-40
Minoritetsandelar					4)	-41	-41
Räkenskapsperiodens överskott (underskott)	200	250	100	160		-41	669

Eliminering

	Kommunen	Dotter	Rättelse av kommune ns bokslut	Rättelse av dottersamma nsl. bokslut	Kommunen	Dotter	Koncernen tot.
Bestående aktiva							
Aktier och andelar i dottersammanslutning	1200			3)	-1200		0
Rörliga aktiva	1800	2350					4150
Aktiva sammanlagt	3000	2350			-1200	0	4150

Eget kapital

Grundkapital	2000	800			3)	-720	2000
Överskott från tidigare räkenskapsperioder	500	700 1)	200 2)	320	5)	-80	1138
Räkenskapsperiodens överskott	200	250 1)	100 2)	160	3)	-480	669
Minoritetsandelar					5)	-102	223
Avskrivningsdifferens och reserver					4)	80	
Avskrivningsdifferens		600	2)	-600	5)	41	
Reserver	300	1)	-300			102	
Främmande kapital							
Latenta skatteskulder			2)	120			120
Passiva sammanlagt	3000	2350	0	0	0	-1200	4150

1) <i>Reserver i kommunens balansräkning</i>	
per Reserver	300
an Bokföringsdispositioner (resultat)	-100
an Överskott från tidigare räkenskapsperioder	-200

2) <i>Ackumulerad avskrivningsdifferens för dottersammanslutningen</i>	
per Ackumulerad avskrivningsdifferens	600
an Latenta skatteskulder	-120
an Överskott från tidigare räkenskapsperioder	-320
per Latenta skatter (resultat)	40
an Bokföringsdispositioner (resultat)	-200

Dottersammanslutningens överskott från tid. räk.perioder efter återföring av avskrivningsdifferensen (700 + 300)	1020
räkenskapsperiodens överskott (250 + 160)	410

3) <i>Eliminering av innehav i dottersammanslutningen</i>	
per Aktiekapital/grundkapital (dottersammanslutningen)	720
per Överskott från tidigare räk.perioder (dottersammanslutning)	480
an Aktier (kommunen)	-1200

Avräkning av minoritetsandelen från räkenskapsperiodens resultat efter återföring av avskrivningsdifferensen

4) per Minoritetsandelar (resultat) 10*410	41
an Minoritetsandelar (balansräkningen)	-41
per Räkenskapsperiodens överskott (resultat)	41
an Räkenskapsperiodens överskott (balansräkningen)	-41

5) per Aktiekapital/grundkapital (10 % * 800)	80
an Minoritetsandelar (balansräkningen)	-80
per Överskott från tidigare räkenskapsperioder (700 + 320) *	102
an Minoritetsandelar (balansräkningen)	-102

[2015]

SAMMANSTÄLLNING AV EN INTRESSESAMMANSUTNING I KOMMUNENS KONCERNBOKSLUT

Bilaga 12

Kommunen har under tidigare räkenskapsperioder köpt 40 % av aktierna i A Ab för priset		3 500
A Ab:s egna kapital 1.1 var	1000	7 000
A Ab:s egna kapital 31.12 var		7 800
Räkenskapsperiodens vinst var		
- varav kommunens andel (40 %)	400	
A har under räkenskapsperioden delat ut dividend till sina ägare	200	
- varav kommunens andel(40 %)	80	

Sammanställning av intressesammanslutning i kommunens koncernbokslut

1) Andel av ändringen i eget kapital mellan ingående balans och förvärvstidpunkten		
Intressesammanslutningens eget kapital vid räkenskapsperiodens början (40 %*7000)	2 800	
Anskaffningsutgift i kommunens balansräkning	3 500	
Korrigerig av anskaffningsutgiften	-700	
Per Över-/underskott från tidigare räkenskapsperioder An Andelar i intressesammansl.		
2) Andel av intressesammanslutningens resultat (40 %*1000)		700
Per Aktier i intressesammanslutningar An Andel av intressesammansl. vinst (förlust)		
3) Eliminering av aktieutdelning som kommunen erhållit (40 %*200)		400
Per Övriga finansiella intäkter An Aktier i intressesammanslutningar		
		80
Andelar i intressesammanslutning i koncernbalansräkningen totalt	3 120	
Kontroll		
Aktiernas värde på basis av det egna kapitalet i balansräkningen 31.12 (40 %*7800)	3 120	

Sammanställningskalkyler

RESULTATRÄKNING

Andel av intressesammansl. vinst (förlust)	0 2)	400	400
Övriga finansiella intäkter	80 3)	-80	0
Räkenskapsperiodens resultat	80	320	400
Korrigeringar av räkenskapsperiodens resultat	2)	400	
	3)	-80	
Räkenskapsperiodens överskott (underskott)	80	320	400

BALANSRÄKNING

AKTIVA

Aktier i dottersammanslutning			
Andelar i intressesammanslutning	3 500 1)	-700	3 120
	2)	400	
	3)	-80	
	3 500	-380	3 120

PASSIVA

EGET KAPITAL

Grundkapital	3 420		3 420
Över-/underskott från tidigare räkenskapsperioder	1)	-700	-700
Räkenskapsperiodens över-/underskott	80 2)	400	400
	3)	-80	
	3 500	-380	3 120

Exempel på hur försäljning av ett dotterbolag behandlas i koncernbokslutet (1)

Kommunen har grundat ett dotterbolag under en tidigare räkenskapsperiod. Ett aktiekapital på 1 000 har placerats i bolaget.

I början av räkenskapsperioden säljer kommunen aktierna i dotterbolaget för 1 500. Vid försäljningstidpunkten har dotterbolaget följande egna kapital:

Aktiekapital	1000
Överskott från tidigare räkenskapsperioder	<u>350</u>
Eget kapital vid försäljningstidpunkten	<u>1350</u>

Koncernbalans före försäljningen (=s.k. försäljningsbalans):

	Kom- munen	Dotter	Elimi- nering	Koncernen sammanlagt
Aktier och andelar	1000		-1000	0
Övriga aktiva	2000	1800		3800
Aktiva sammanlagt	3000	1800	-1000	3800
Eget kapital				
Grundkapital	1000	1000	-1000	1000
Överskott från tidigare räkenskapsperioder		350		350
Främmande kapital	2000	450		2450
Passiva sammanlagt	3000	1800	-1000	3800

Om vinsten på försäljningen av aktier presenterades endast ur kommunens synvinkel skulle det leda till följande slutresultat i koncernbokslutet:

Försäljningsvinst i kommunens resultaträkning:

Aktiernas försäljningspris	1500
Aktiernas bokföringsvärde	<u>-1000</u>
Försäljningsvinst	<u>500</u>

	Kom- munen	Dotter	Elimi- nering	Koncernen sammanlagt
Verksamhetsintäkter	500			500
Räkenskapsperiodens överskott	500			500
Aktier och andelar	0			0
Övriga aktiva	3500			3500
Aktiva sammanlagt	3500	0	0	3500

Eget kapital				
Grundkapital	1000			1000
Överskott från tidigare räkenskapsperioder				0
Räkenskapsperiodens överskott	500			500
Främmande kapital	2000			2000
Passiva sammanlagt	3500	0	0	3500

När det egna kapitalet i koncernbalansräkningen jämförs före och efter försäljningen ser man att koncernens överskott från tidigare räkenskapsperioder och räkenskapsperiodens överskott har vuxit med sammanlagt 150 jämfört med det tidigare bokslutet. Räkenskapsperiodens överskott är 500, medan överskottet från tidigare räkenskapsperioder har minskat med 350. Skillnaden förklaras av den vinst som dotterbolaget fått under sin tid i koncernen.

	Före försäljningen	Efter försäljningen	Skillnad
Grundkapital	1000	1000	0
Överskott från tidigare räkenskapsperioder	350	0	-350
Räkenskapsperiodens överskott	0	500	500
Sammanlagt	1350	1500	150

Kommunens försäljningsvinst rättas så att den blir försäljningsvinst för koncernen genom följande kontoföring:

per Verksamhetsintäkter an Överskott från tidigare räkenskapsperioder 350

Motsvarande rättelser i tabellform:

	Kommunen	Dotter	Rättelse	Koncernen sammanlagt
Verksamhetsintäkter	500		-350	150
Räkenskapsperiodens överskott	500	0	-350	150
Aktier och andelar	0			0
Övriga aktiva	3500			3500
Aktiva sammanlagt	3500	0	0	3500

Eget kapital				
Grundkapital	1000			1000
Överskott från tidigare räkenskapsperioder			350	350
Räkenskapsperiodens överskott	500		-350	150
Främmande kapital	2000			2000
Passiva sammanlagt	3500	0	0	3500

När det egna kapitalet i koncernbalansräkningen jämförs efter rättelserna ser man att koncernens överskott från tidigare räkenskapsperioder inte har minskat och att räkenskapsperiodens överskott utvisar den rätta försäljningsvinsten för koncernen.

	Före försäljningen	Efter försäljningen	Skillnad
Grundkapital	1000	1000	0
Överskott från tidigare räkenskapsperioder	350	350	0
Räkenskapsperiodens överskott	0	150	150
Totalt	1350	1500	150

Kontroll:

Försäljningsvinst för kommunen	500
Vinster efter förvärvet av dotterbolaget	-350
Försäljningsvinst för koncernen	150

Om dotterbolaget säljs mitt under räkenskapsperioden ska dotterbolagets resultaträkning sammanställas med koncernbokslutet ända till försäljningstidpunkten. Resultatet enligt dotterbolagets resultaträkning överförs med motsatt förtecken till den post i koncernresultaträkningen där vinsten på eller förlusten av försäljningen av dotterbolaget ingår. Vinsten på eller förlusten av försäljningen av dotterbolaget blir då fördelad på räkenskapsperiodens resultat och försäljningsvinst eller -förlust. Vid försäljning av ett oväsentligt dotterbolag kan försäljningen antas ha skett i början av räkenskapsperioden, varvid dotterbolagets resultat inte sammanställts med koncernbokslutet under den räkenskapsperiod då dotterbolaget säljs.

Om koncernens finansieringsanalys upprättas utgående från förändringarna i koncernbalansräkningen syns minskningen av det sålda bolagets egendoms- och skuldposter som förändring under räkenskapsperioden, till exempel som låneamortering. Koncernens finansieringsanalys ska rättas så att minskningen av egendoms- och skuldposterna i samband med försäljningen av dotterbolaget uppges som inkomster från överlåtelse av bestående aktiva, med undantag av förändring i likvida medel. Syftet med rättelserna är att det pris på försäljning av aktier i ett dotterbolag som anges i investeringarnas kassaflöde uppges minskat med dotterbolagets likvida medel vid försäljningstidpunkten.

Om vi antar att dotterbolagets övriga aktiva består av bestående aktiva 1 600 och likvida medel 200 skulle en finansieringsanalys som upprättas utgående från förändringar i balansräkningen utan rättelser se ut enligt följande:

	Koncernen
Verksamhetens kassaflöde	
Årsbidrag	150
Korrektivposter till internt tillförda medel	-150
Investeringarnas kassaflöde	
Inkomster från överlåtelse av bestående aktiva	1750
<hr/>	<hr/>
Verksamhetens och inv. kassaflöde	1750
Minskning av långfristiga lån	-450
<hr/>	<hr/>
Finansieringens kassaflöde	-450
Förändring av likvida medel	1300
<hr/>	<hr/>

Som årsbidrag kvarstår koncernens försäljningsvinst, som rättas genom överföring från Verksamhetens kassaflöde till Korrektivposter till internt tillförda medel. Inkomsterna från överlåtelse av bestående aktiva består av bestående aktiva på 1 600 som överförts utanför koncernen samt koncernens försäljningsvinst på 150. Som minskning av utlåningen uppges lån på 450 som inte längre hör till koncernen efter att dotterbolaget såldes. I förändring av likvida medel ingår förändringen i kommunernas likvida medel 1 500 minskad med det sålda dotterbolagets likvida medel 200.

För att koncernens finansieringsanalys ska ge en rättvisande bild av de förändringar som inverkar på de likvida medlen ur koncernens synvinkel, görs en rättelse i investeringarnas kassaflöde till följd av förändringen då egendoms- och skuldposter som hört till dotterbolaget inte längre hör till koncernen. Inkomsterna från överlåtelse av bestående aktiva blir nettoförsäljningspriset 1 300 (försäljningspriset 1 500 minskat med det sålda bolagets likvida medel 200). Den återstående förändringen i lånen beskriver koncernens verkliga låneminskningar, inte minskningar som beror på förändringar i koncernstrukturen. Förändringar i fordringar och skulder som beror på förändringar i koncernstrukturen ska alltså inte presenteras som investeringarnas kassaflöde i finansieringsanalysen.

	Koncernen	Rättelse	Sammanlagt
Verksamhetens kassaflöde			
Årsbidrag	150		150
Korrektivposter till internt tillförda medel	-150		-150
Investeringarnas kassaflöde			
Inkomster från överlåtelse av bestående aktiva	1750	-450	1300
Verksamhetens och inv. kassaflöde	1750	-450	1300
Minskning av långfristiga lån	-450	+450	0
Finansieringens kassaflöde	-450	+450	0
Förändring av likvida medel	1300		1300

Likaså görs rättelser i alla de poster i finansieringsanalysen i fråga om vilka det sålda bolaget hade motsvarande fordringar eller skulder vid försäljningstidpunkten.

Exempel på hur försäljning av ett dotterbolag behandlas i koncernbokslutet (2)

Låt oss nu anta att det på grund av skillnaden mellan de gjorda avskrivningarna och avskrivningarna enligt plan har bokförts avskrivningsrättelser på 200 bland dotterbolagets byggnader i koncernbokslutet (i övrigt är uppgifterna de samma som i exempel 1).

Dotterbolagets rättade egna kapital är vid försäljningstidpunkten följande:

Aktiekapital	1000
Överskott från tidigare räkenskapsperioder	350
Avskrivningsrättelse	-200
Eget kapital vid försäljningstidpunkten	1150

Koncernbalans före försäljningen (=s.k. försäljningsbalans):

	Kom- munen	Dotter	Elimi- nering	Koncernen sammanlagt
Aktier och andelar	1000		-1000	0
Övriga aktiva	2000	1800	-200	3600
Aktiva sammanlagt	3000	1800	-1200	3600
Eget kapital				
Grundkapital	1000	1000	-1000	1000
Överskott från tidigare räkenskapsperioder		350	-200	150
Främmande kapital	2000	450		2450
Passiva sammanlagt	3000	1800	-1200	3600

Om vinsten på försäljningen av aktier presenterades endast ur kommunens synvinkel skulle det leda till följande slutresultat i koncernbokslutet:

Försäljningsvinst i kommunens resultaträkning:

Aktiernas försäljningspris		1500		
Aktiernas bokföringsvärde			-1000	
Försäljningsvinst			500	
	Kom- munen	Dotter	Elimi- nering	Koncernen sammanlagt
Verksamhetsintäkter	500			500
Räkenskapsperiodens överskott	500			500
Aktier och andelar	0			0
Övriga aktiva	3500			3500
Aktiva sammanlagt	3500	0	0	3500

Eget kapital				
Grundkapital	1000			1000
Överskott från tidigare räkenskapsperioder				0
Räkenskapsperiodens överskott	500			500
Främmande kapital	2000			2000
Passiva sammanlagt	3500	0	0	3500

När det egna kapitalet i koncernbalansräkningen jämförs före och efter försäljningen ser man att koncernens överskott från tidigare räkenskapsperioder och räkenskapsperiodens överskott har vuxit med sammanlagt 350 jämfört med det tidigare bokslutet. Räkenskapsperiodens överskott är 500, medan överskottet från tidigare räkenskapsperioder har minskat med 150. Skillnaden förklaras av dotterbolagets vinst under den tid då bolaget hört till koncernen samt av att ingen rättelse-avskrivning bokförts efter försäljningen.

Kommunens försäljningsvinst rättas genom följande kontoföring så att den blir försäljningsvinst för koncernen:

per Verksamhetsintäkter an Överskott från tidigare räkenskapsperioder 150

I rättelsen beaktas dotterbolagets vinster eller förluster från tidigare räkenskapsperioder samt avskrivningsrättelsen.

Motsvarande rättelser i tabellform: Kommun Dotter Rättelse Koncernen

	Kommunen	Dotter	Rättelse	Sammanlagt
Verksamhetsintäkter	500		-150	350
Räkenskapsperiodens överskott	500	0	-150	350
Aktier och andelar	0			0
Övriga aktiva	3500			3500
Aktiva sammanlagt	3500	0	0	3500

Eget kapital				
Grundkapital	1000			1000
Överskott från tidigare räkenskapsperioder			150	150
Räkenskapsperiodens överskott	500		-150	350
Främmande kapital	2000			2000
Passiva sammanlagt	3500	0	0	3500

Kontroll:

Försäljningsvinst för kommunen	500
Vinster efter förvärvet av dotterbolaget	-350
Avskrivningsrättelse som bokförts på dotterbolagets byggnader	+200
Försäljningsvinst för koncernen	350

Om avskrivningsrättelser har bokförts på dotterbolagets byggnader under tidigare räkenskapsperioder, blir koncernens försäljningsvinst större eller försäljningsförlusten mindre.

I finansieringsanalysen blir försäljningsvinsten i årsbidraget och i rättelseposterna till internt tillförda medel i avvikelser från första exemplet 350 (posterna eliminerar varandra i verksamhetens kassaflöde i finansieringsanalysen). Till övriga delar upprättas finansieringsanalysen i enlighet med exempel 1.

Exempel på hur upplösning av ett dotterbolag behandlas i koncernbokslutet (1)

Ett dotterbolag som kommunen förvärvat till priset 1 000 upplöses och egendomen överförs till kommunen enligt bokföringsvärdena. I det koncernbokslut som upprättades före upplösningen hade dotterbolaget följande inverkan:

	Kom- mu- nen	Dotter	Elimi- nering	Koncernen sammanlagt
Aktier och andelar	1000		-1000	0
Övriga aktiva	2000	1800		3800
Aktiva sammanlagt	3000	1800	-1000	3800
Eget kapital				
Grundkapital	1000	1000	-1000	1000
Överskott från tidigare rä- kenskapsperioder		350		350
Främmande kapital	2000	450		2450
Passiva sammanlagt	3000	1800	-1000	3800

När dotterbolaget upplöses och egendoms- och skuldposterna överförs till kommunen, uppstår följande upplösningvinst:

Egendomsposter som överförs	1800
Skulder som överförs	-450
Anskaffningsutgift för aktierna	<u>-1000</u>
Vinst	<u>350</u>

Om vi antar att upplösningen av bolaget är kommunens enda affärshändelse, bli koncernbokslutet efter upplösningen utan elimineringar följande:

	Kom- munen	Dotter	Elimi- nering	Koncernen sammanlagt
Verksamhetsintäkter	350			350
Räkenskapsperiodens resultat	350	0	0	350
Aktier och andelar	0			0
Övriga aktiva	3800			3800
Aktiva sammanlagt	3800	0	0	3800
Eget kapital				
Grundkapital	1000			1000
Överskott från tidigare rä- kenskapsperioder				
Räkenskapsperiodens över- skott	350			350
Främmande kapital	2450	0	0	2450
Passiva sammanlagt	3800	0	0	3800

När situationen jämförs med koncernbokslutet före upplösningen ser man att

- det i resultaträkningen har uppstått en vinst på 350 till följd av upplösningen (i verksamhetsintäkterna). Detta är en koncernintern affärshändelse som ska elimineras.
- dotterbolagets vinster (350) är borta. Situationen har då återställts.

Följande kontoföringar görs:

per Verksamhetsintäkter an Överskott från tidigare räkenskapsperioder 350

Motsvarande rättelser i tabellform:

	Kom- munen	Dotter	Rättelse	Koncernen sammanlagt
Övriga verksamhetsintäkter	350		-350	0
Räkenskapsperiodens resultat	350	0	-350	0
Aktier och andelar				0
Övriga aktiva	3800			3800
Aktiva sammanlagt	3800	0	0	3800
Eget kapital				
Grundkapital	1000			1000
Överskott från tidigare räkenskapsperioder			350	350
Räkenskapsperiodens över- skott	350		-350	0
Främmande kapital	2450	0		2450
Passiva sammanlagt	3800	0	0	3800

Eventuella tidigare elimineringar av internvinst bland bestående aktiva görs också i fortsättning- en på samma sätt som tidigare.

Exempel på hur upplösning av ett dotterbolag behandlas i koncernbokslutet (2)

Ett dotterbolag som kommunen förvärvat till priset 1 000 upplöses och egendomen överförs till kommunen. Egendomen värderas vid överföringen till sitt verkliga värde. I det koncernbokslut som upprättades före upplösningen hade dotterbolaget följande inverkan:

	Kommunen	Dotter	Eliminering	Koncernen sammanlagt
Aktier och andelar	1000		-1000	0
Övriga aktiva	2000	1800		3800
Aktiva sammanlagt	3000	1800	-1000	3800
Eget kapital				
Grundkapital	1000	1000	-1000	1000
Överskott från tidigare räkenskapsperioder		350		350
Främmande kapital	2000	450		2450
Passiva sammanlagt	3000	1800	-1000	3800

Till dotterbolagets bestående aktiva hör en byggnad, vars bokföringsvärde är 500, men det verkliga värdet 700. När dotterbolaget upplöses uppstår följande upplösningresultat:

Dotterbolagets eget kapital	1350
rättelse av den icke avskrivna anskaffningsutgiften för byggnaden till det sannolika överlåtelsepriset	<u>200</u>
Andel, netto	1550
Anskaffningsutgift för aktierna	<u>-1000</u>
Upplösningvinst	<u>550</u>

Vi antar att upplösningen är en affärshändelse för kommunen och att det upplösta bolaget inte har några affärshändelser. I så fall ser koncernbokslutet utan elimineringar ut som följer:

	Kommunen	Dotter	Eliminering	Koncernen sammanlagt
Verksamhetsintäkter	550			550
Räkenskapsperiodens resultat	550	0	0	550
Aktier och andelar				0
Övriga aktiva	4000			4000
Aktiva sammanlagt	4000	0	0	4000
Eget kapital				
Grundkapital	1000			1000
Överskott från tidigare räkenskapsperioder				0
Räkenskapsperiodens överskott	550			550
Främmande kapital	2450	0	0	2450
Passiva sammanlagt	4000	0	0	4000

När situationen jämförs med koncernbokslutet före upplösningen ser man att

- det i resultaträkningen har uppstått en vinst på 550 till följd av upplösningen (i verksamhetsintäkterna). Detta är en koncernintern affärshändelse som ska elimineras.
- byggnaden som överförs från dotterbolaget har ur koncernens synvinkel värderats för högt i kommunens balansräkning till ett belopp av 200. Denna internvinst för koncernen ska elimineras.
- dotterbolagets vinster (350) är borta. Situationen har då återställts.

Följande kontoföringar görs:

	per Verksamhetsintäkter 550		an Överskott från tidigare räkenskapsperioder 350	
		Kom mu- nen	Dotter	Rättelse
				Koncernen sammanlagt
Verksamhetsintäkter	550			-550
Räkenskapsperiodens resultat	550		0	-550
Aktier och andelar	0			0
Övriga aktiva	4000			-200
Aktiva sammanlagt	4000		0	-200
Eget kapital				
Grundkapital	1000			1000
Överskott från tidigare räkenskapsperioder				350
Räkenskapsperiodens överskott	550		0	-550
Främmande kapital	2450			2450
Passiva sammanlagt	4000		0	-200

Om kommunen hade periodiserat förlusten/vinsten av upplösningen på flera år, skulle rättelserna på motsvarande sätt hänföras till den aktiverade förlusten/vinsten av försäljningen och till de avskrivningar/inkomstföringar som gäller den.

Eventuella tidigare elimineringar av internvinst bland bestående aktiva görs också i fortsättning- en på samma sätt som tidigare.

Exempel på hur en förändring i ägarandelen i samkommunen behandlas i koncernbokslutet

Kommunen har tidigare varit medlem i en samkommun med en andel på 30 %. Samkommunens grundkapital är sammanlagt 1 000, varav kommunens andel har varit 300.

I början av räkenskapsperioden får samkommunen en ny medlemskommun. Samkommunens grundkapital höjs då med 200. Den nya medlemskommunen betalar höjningen av grundkapitalet i pengar. Samkommunens balansräkning vid föregående bokslut såg ut som följer:

Bestående aktiva	1500
Kassa och bank	<u>500</u>
Aktiva sammanlagt	<u>2000</u>
Grundkapital	1000
Överskott från tidigare räkenskapsperioder	200
Långfristiga lån	<u>800</u>
Passiva sammanlagt	<u>2000</u>

Före ändringen hade kommunen följande koncernbalansräkning, när 30 % av samkommunen sammanställdes:

	Kom- munen	Sam- kom- munen (andel)	Elimi- nering	Koncernen sammanlagt
Aktier och andelar	300		-300	0
Övriga aktiva	2700	450		3150
Kassa och bank		150		150
Aktiva sammanlagt	3000	600	-300	3300
Eget kapital				
Grundkapital	1000	300	-300	1000
Överskott från tidigare räkenskapsperioder		60		60
Främmande kapital	2000	240		2240
Passiva sammanlagt	3000	600	-300	3300

Kommunens andel av samkommunen minskar till 25 % (300 av det nya grundkapitalet på 1200). Samkommunens likvida medel växer med 200 (25 % av 700 sammanställs med koncernbalansräkningen). Om det inte förekommer andra affärshändelser i samkommunens verksamhet, blir koncernbalansräkningen efter den nya medlemskommunens anslutning följande:

	Kommunen	Samkommunen (andel)	Eliminering	Koncernen sammanlagt
Aktier och andelar	300		-300	0
Övriga aktiva	2700	375		3075
Kassa och bank		175		175
Aktiva sammanlagt	3000	550	-300	3250
Eget kapital				
Grundkapital	1000	300	-300	1000
Överskott från tidigare räkenskapsperioder		50		50
Främmande kapital	2000	200		2200
Passiva sammanlagt	3000	550	-300	3250

Ur koncernbokslutets synvinkel avstår koncernen från en del av ägarandelen i samkommunen utan motprestation och visar därför förlust. Som överlåtelseförlust för koncernen anges den andel av samkommunens nettoförmögenhet som koncernen gått miste om. Överlåtelseförlusten bör anges i koncernresultaträkningen som kostnad för räkenskapsperioden. Motsvarande rättelse görs på kontot Överskott från tidigare räkenskapsperioder enligt följande:

per Verksamhetskostnader an Överskott från tidigare räkenskapsperioder 10

Motsvarande rättelser i tabellform:	Kommunen	Samkommunen (andel)	Rättelse	Koncernen sammanlagt
Verksamhetsintäkter	500			500
Verksamhetskostnader	-500		-10	-510
Räkenskapsperiodens överskott	0	0	-10	-10
Aktier och andelar	300		-300	0
Övriga aktiva	2700	375		3075
Kassa och bank		175		175
Aktiva sammanlagt	3000	550	-300	3250
Eget kapital				
Grundkapital	1000	300	-300	1000
Överskott från tidigare räkenskapsperioder		50	10	60
Räkenskapsperiodens överskott (underskott)	0	0	-10	-10
Främmande kapital	2000	200		2200
Passiva sammanlagt	3000	0	-300	3250

När det egna kapitalet i koncernbalansräkningen jämförs efter rättelserna ser man att koncernens överskott från tidigare räkenskapsperioder är det samma (60) och att räkenskapsperiodens underskott utvisar beloppet av det egna kapital som förlorats ur koncernens synvinkel.

Om koncernens finansieringsanalys upprättas utgående från förändringarna i koncernbalansräkningen syns minskningen av egendoms- och skuldposterna till följd av förändringen i ägarandelen i samkommunen som förändring under räkenskapsperioden, till exempel som låneamortering. Koncernens finansieringsanalys ska rättas så att minskningen av egendoms- och skuldposterna i samband med förändringen i ägarandelen i samkommunen uppges som inkomster från överlåtelse av bestående aktiva, med undantag av förändring i likvida medel.

En finansieringsanalys som upprättas utgående från förändringarna i balansräkningen skulle utan rättelser bli följande:

	Koncernen
Verksamhetens kassaflöde	
Årsbidrag	-10
Korrektivposter till internt tillförda medel	+10
Investeringarnas kassaflöde	
Inkomster från överlåtelse av bestående aktiva	65
Verksamhetens och inv. kassaflöde	65
Minskning av långfristiga lån	-40
Finansieringens kassaflöde	-40
Förändring av likvida medel	25

Som årsbidrag kvarstår koncernens överlåtelseförlust, som rättas genom överföring från Verksamhetens kassaflöde till Korrektivposter till internt tillförda medel. Inkomsterna från överlåtelse av bestående aktiva består av bestående aktiva på 75 som överförs utanför koncernen samt koncernens överlåtelseförlust på -10. Som minskning av utlåningen uppges lån på 40 som inte längre hör till koncernen efter att ägarandelen i samkommunen minskat. Förändringen av likvida medel består efter förändringen i ägarandelen i samkommunen av likvida medel som hör till koncernen.

För att koncernens finansieringsanalys ska ge en rättvisande bild av förändringarna i likvida medel ur koncernens synvinkel, görs en rättelse i investeringarnas kassaflöde med anledning av de egendoms- och skuldposter som inte längre hör till koncernen efter förändringen i ägarandelen i samkommunen. Den återstående förändringen i lånen beskriver koncernens verkliga låneminskningar, inte minskningar som beror på förändringar i koncernstrukturen.

	Koncernen	Rättelse	Sammanlagt
Verksamhetens kassaflöde			
Årsbidrag	-10		-10
Korrektivposter till internt tillförda medel	+10		+10
Investeringarnas kassaflöde			
Inkomster från överlåtelse av bestående aktiva	65	-40	25
Verksamhetens och inv. kassaflöde	65	-40	25
Minskning av långfristiga lån	-40	+40	0
Finansieringens kassaflöde	-40	+40	0
Förändring av likvida medel	25		25

Likaså görs rättelser i alla de poster i finansieringsanalysen i fråga om vilka samkommunen hade motsvarar fordringar eller skulder före förändringen i ägarandelen.