

Bokföringsnämndens kommunsektion, 14.11.2006

77. Utlåtande om täckning av underskott ur grundkapitalet

1 Begäran om utlåtande

Kommun A har inte lyckats täcka underskottet i balansräkningen med överskottet från åren 2004 och 2005 och överväger att täcka det ur grundkapitalet eller genom uppskrivning.

Kommunen ber i detta syfte kommunsektionen om ett utlåtande om följande frågor:

1. Kan kommunen överföra 500 000 euro från grundkapitalet för täckning av tidigare års sammanlagda underskott på 1 025 588,23 euro? En bidragande orsak till underskottet är stora avskrivningar i förhållande till behövliga reinvesteringar. Den sökande anser att kommunens lånestock är skälig och behovet av nyinvesteringar ringa. Om en del av underskottet skulle täckas ur grundkapitalet, återstår det ett underskott på 525 588,23 euro. Enligt den sökandes uppfattning vore det möjligt att täcka det återstående underskottet inom ramen för ekonomiplanen för 2007–2009.
2. Om en överföring enligt ovan inte direkt låter sig göras, begärs kommunsektionens ställningstagande till huruvida kommunen kan göra överföringen från grundkapitalet till ackumulerat underskott efter att de markområden och aktier, främst elbolagsaktier, som kommunen äger, höjts till sitt verkliga värde på basis av värdering som utförs av en tillförlitlig värderare. Det verkliga värdet anses enligt uppskattning vara väsentligt högre än det nuvarande. På det sättet skulle det bildas en kapitalhöjande uppskrivningsfond och andelen eget kapital i balansomslutningen skulle stiga.

2 Motiveringar till utlåtandet

Kommunallagen (365/1995)

Fullmäktige skall godkänna en budget för kommunen och i samband med detta också godkänna en ekonomiplan för tre eller flera år (planeperiod) (65 § 1 mom.).

Ekonomiplanen skall vara i balans eller visa överskott under en planeperiod på högst fyra år, om det inte beräknas uppkomma överskott i balansräkningen för det år budgeten görs upp. Om underskott i balansräkningen inte kan täckas under planeperioden, skall i anslutning till ekonomiplanen fattas beslut om specificerade åtgärder (åtgärdsprogram) genom vilka det underskott som saknar täckning skall täckas under en period som fullmäktige särskilt fastställer (skyldighet att täcka underskott). (65 § 3 mom.)

Enligt motiveringen till lagen (RP 8/2006. s. 24) innebär balansering av ekonomin under en fyra års planeperiod att det sammanlagda resultatet under räkenskapsperioderna under planeåren bör uppgå till minst noll. Underskott i resultatet för ett enskilt planeår täcks med överskott från andra planeår. Planeperioden kan inte förlängas utöver de fyra åren i syfte att balansera planen. Denna huvudregel kan frångås om kommunen har överskott från tidigare år i balansräkningen.

I motiveringen konstateras också att bestämmelsen om förlängning av en planeperiod inte gäller kommuner där ekonomin är i balans eller uppvisar överskott. Bestämmelsen hindrar inte heller kommuner att upprätta ett investeringsprogram eller separata serviceplaner för längre tid än fem år. Överskottsposter i balansräkningen utgörs av överskott från tidigare räkenskapsperioder, av beräknade över- eller underskott det år budgeten görs upp samt av andra egna fonders kapital, som kommunen vid behov kan överföra till tidigare räkenskapsperioders överskotts- eller underskottskonton. Ekonomiplanen får endast visa underskott som högst uppgår till det belopp som täcks av överskottsposter. I det fallet kan planeperioden också vara längre än fyra år.

Om underskottet i balansräkningen inte kan täckas under planeperioden, är det enligt motiveringen kommunens skyldighet att i samband med ekonomiplanen fatta beslut om specificerade åtgärder som syftar till att täcka det underskott som saknar täckning. Skyldigheten att framlägga förslag till åtgärder uppkommer om underskottet i balansräkning-

en inte kan täckas i ekonomiplanen. Fullmäktige skall då separat besluta hur lång tid åtgärdsprogrammet skall omfatta. Det kan också vara fråga om en längre period än ekonomiplanepérioden. Åtgärdsprogrammet gäller täckande av underskott som redan uppkommit i balansräkningen. Ekonomiplanen skall däremot upprättas så att den är i balans eller visar överskott, om kommunen har underskott från tidigare.

Åtgärdsprogrammet godkänns årligen i justerad form i samband med att budgeten och ekonomiplanen godkänns. I åtgärdsprogrammet anges sådana åtgärder för att öka inkomsterna och minska utgifterna som inte finns i den egentliga ekonomiplanen. Åtgärderna skall specificeras och även belopp och tidsplan skall anges.

I åtgärdsprogrammet skrivs också sådana egendomsöverlåtelser och vinster av egendomsöverlåtelser in som inte ingår i ekonomiplanen. Där kan också föreslås att underskott täcks genom nedsättning av grundkapitalet. Enligt motiveringen till 65 § i ändringen av lagen (578/2006) går det också att täcka underskott ur grundkapitalet under vissa förutsättningar. En orsak att nedsätta grundkapitalet kan vara en bestående minskning i beloppet av bestående aktiva till följd av antingen egendomsöverlåtelser, förluster, extra avskrivningar eller nedskrivningar. Grundkapitalet får ändå inte nedsättas med ett större belopp än det med vilket det sammanlagda beloppet av grundkapitalet och långfristigt främmande kapital överstiger beloppet för bestående aktiva. Förutsättningen för nedsättning av grundkapitalet är med andra ord att den långfristiga kapitalfinansieringen överskrider det kapital som är bundet till bestående aktiva.

Kommunens bokslut skall ge riktiga och tillräckliga uppgifter om verksamhetens resultat och om den ekonomiska ställningen, och de tilläggsupplysningar som behövs skall ges i noterna (68 § 3 mom. 2 punkten). Enligt motiveringen i lagen har man genom att införa denna bestämmelse i kommunallagen särskilt velat betona att räkenskapsperiodens resultat skall ge en riktig bild av den interna finansieringens tillräcklighet, även om motsvarande bestämmelse ingår i bokföringslagen och bestämmelsen också tillämpas i kommunens bokslut.

Om kommunens balansräkning visar underskott som saknar täckning, skall det i verksamhetsberättelsen redogöras för hur balanseringen av ekonomin utfallit under räkenskapsperioden samt för den gällande ekonomiplanens och åtgärdsprogrammets tillräcklighet för balanseringen av ekonomin (69 § 3 mom.).

Enligt 67 § i kommunallagen ger bokföringsnämndens kommunsektion anvisningar och utlåtanden om tillämpningen av bokföringslagen och 68–69 § i kommunallagen. Eftersom ett bokslut enligt 68 § 3 mom. skall ge en riktig och tillräcklig bild av kommunens verksamhet och ekonomiska ställning och det enligt 69 § 2 mom. i verksamhetsberättelsen skall redogöras för hur balanseringen av ekonomin utfallit, ger kommunsektionen ett utlåtande med stöd av dessa bestämmelser.

Bokföringslagen 1336/1997

De allmänna förutsättningarna för uppskrivning anges i 5 kap. 17 § 1 mom. i bokföringslagen. En uppskrivning av ett jord- eller vattenområde eller ett annat värdepapper än ett i 2a § angivet finansiellt instrument, som hör till bestående aktiva, kan vidtas för återstoden av anskaffningsutgiften, om det sannolika överlåtelsepriset på bokslutsdagen är varaktigt väsentligt högre än den ursprungliga anskaffningsutgiften. Med iakttagande av konsekvens och särskild försiktighet får i balansräkningen, utöver den ännu oavskrivna delen av anskaffningsutgiften, tas upp en uppskrivning motsvarande högst skillnaden mellan det sannolika överlåtelsepriset och den oavskrivna delen av anskaffningsutgiften. Uppskrivningsbeloppet skall tas upp i en uppskrivningsfond som ingår i det egna kapitalet. Om uppskrivningen visar sig vara obefogad skall den återföras. (BokfL 5 kap. 17 § 1 mom.)

I detaljmotiveringen i propositionen (RP 173/1997) har man ansett att en förutsättning för uppskrivning är att tillgångens sannolika överlåtelsepris på bokslutsdagen är varaktigt väsentligt högre än anskaffningsutgiften. Bestämmelsen har senare preciserats (ändring av bokföringslagen 1304/2004) så att som en uttrycklig förutsättning för uppskrivning krävs det att principen om konsekvens och särskild försiktighet iakttas (RP 126/2004). Enligt motiveringen kan konsekvensprincipen anses kräva att tillgångar som hör till samma balanspost skall behandlas lika i fråga om uppskrivning, om det inte finns godtagbara skäl för en annan behandling. Särskild försiktighet förutsätter för sin del att uppskrivningen skall motiveras omsorgsfullt och att detta skall dokumenteras. I praktiken skall uppskrivning grunda sig på en värdering av en utomstående expert, om inte den bokföringsskyldige på annat sätt kan visa att det finns grund för uppskrivningen.

Återföring av en uppskrivning är obligatorisk om uppskrivningen visar sig vara obefogad, dvs. om samtliga villkor som enligt bokföringslagen krävs för uppskrivningen inte längre uppfylls. Därför skall man i samband med varje bokslut redogöra särskilt för huruvida tidigare uppskrivningar fortfarande fyller förutsättningarna i lagen. Också överlåtelse eller förstörelse av tillgång som är föremål för uppskrivning kräver att uppskrivningen återförs i bokföringen.

Bokföringsnämnden framför i ställningstagandet i sitt utlåtande 2001/1660 att det finns skäl att tolka förutsättningarna för att kunna tillämpa 5 kap. 17 § i bokföringslagen snävt, särskilt när det gäller kriterier för uttrycken "varaktigt" och "väsentligt", vilka inte närmare preciseras.

3 Ställningstagande av kommunsektionen

3.1 Täckande av underskott ur grundkapitalet

Att täcka underskottet med andra poster av eget kapital får inte äventyra den riktiga och tillräckliga bilden av verksamhetens resultat och den ekonomiska ställningen i kommunen. Vid nedsättning av grundkapitalet skall man beakta att förutsättningarna enligt motiveringen till 65 § 3 mom. i kommunallagen skall uppfyllas. Detta innebär att grunden för nedsättning av grundkapitalet bör vara en bestående nedsättning av beloppet av bestående aktiva och att grundkapitalet inte får nedsättas med ett större belopp än vad det sammanlagda beloppet av grundkapitalet och långfristigt främmande kapital överstiger beloppet för bestående aktiva. En orsak till en minskning i bestående aktiva kan vara överlåtelse, förlust eller extra avskrivning alternativt nedskrivning av egendom. Bestående aktiva kan minska också på det sätt som den sökande beskriver, dvs. att reinvesteringar varaktigt har blivit väsentligt mindre än avskrivningarna enligt plan. Grundkapitalet får ändå inte nedsättas på förhand på grundval av investerings- och avskrivningsplaner.

3.2 Uppskrivning av bestående aktiva och täckande av underskott

De ändringar som kan göras i uppskrivningsfondens kapital är bundna till uppskrivningar och återföringar av dessa när det gäller markområden och värdepapper bland bestående aktiva. I bokföringslagen finns särskilda bestämmelser om detta. Andra överföringar mot uppskrivningsfondens kapital kan inte göras. Att använda uppskrivningsfondens kapital för att täcka det uppkomna underskottet i balansräkningen skulle innebära att beräknade, men inte realiserade överlåtelsevinster bland bestående aktiva intäktsförs på förhand inom det egna kapitalet. Ett sådant förfarande är inte förenligt med god bokföringssed.

4 Utlåtande av kommunsektionen

Bokslutet skall ge riktiga och tillräckliga uppgifter om resultatet av kommunens verksamhet och om kommunens ekonomiska ställning. Ett underskott i bokslutet ger viktig information om i vilken grad den interna finansieringen är tillräcklig. Därför finns det skäl att vara försiktig med att bokföringsmässigt täcka underskott med andra poster än överskottsposter i balansräkningen. God bokföringssed förutsätter att man vid täckning av underskott ur grundkapitalet iakttar de grunder som anges i 65 § 3 mom. i kommunallagen.

Om det finns förutsättningar för uppskrivning enligt bokföringslagen, får uppskrivningen göras men så att särskild försiktighet och konsekvens iakttas. Kapitalet i en fond som uppkommit genom uppskrivning får inte användas för täckande av underskott.