

Bokföringsnämndens kommunsektion, 27.10.1998

36. Utlåtande om återbäring av överskott

Begäran om utlåtande

Samkommunen för ett sjukvårdsdistrikt begär ett utlåtande av bokföringsnämndens kommunsektion om på vilka grunder det överskott för år 1997 som återbärs till medlemskommunerna skall fördelas och om uppbördsgrunderna för ett eventuellt underskott samt ett ställningstagande om på vilket sätt återbäringen tas upp i bokslutet för 1998 och på vilket sätt sjukvårdsdistriktets grundavtal bör preciseras gällande behandlingen av överskott/underskott.

Samkommunens gällande grundavtal trädde i kraft 1.1.1997 och i det har beaktats de ändringar som gjorts i det kommunala bokföringssystemet. I grundavtalet finns dock inget omnämnande om i vilket förhållande ett eventuellt överskott återbärs till medlemskommunerna eller ett underskott uppbärs av medlemskommunerna.

Samkommunens bokslut för år 1997 uppvisade efter en avskrivningsdifferens och ökning av fonderna ett överskott på 8 353 356 mark. Samkommunfullmäktige gick emot styrelsens förslag och beslöt efter omröstning att överskottet skall återbäras till medlemskommunerna. Fullmäktige fastställde dock inte i vilken proportion återbäringen skall ske.

Motivering

Enligt 67 § kommunallagen och 8:2 § bokföringslagen har bokföringsnämndens kommunsektion till uppgift att avge utlåtanden om hur bokföringslagen och 68, 69 och 70 § kommunallagen tillämpas. I dessa paragrafer i kommunallagen finns bestämmelser om bokslut, verksamhetsberättelse och behandling av räkenskapsperiodens resultat.

I 78 § kommunallagen finns bestämmelser om grundavtal för samkommuner. En samkommun bildas genom ett avtal mellan kommunerna, vilket godkänns av fullmäktige (grundavtal). I grundavtalet skall överenskommas om bl.a. medlemskommunernas andelar i samkommunens tillgångar och deras ansvar för samkommunens skulder samt annat som gäller samkommunens ekonomi. Samkommunen för sjukvårdsdistriktet kan ändra grundavtalet om minst två tredjedelar av medlemskommunerna understöder det (79 §). I 83 § kommunallagen bestäms att för finansieringen av sådana utgifter i samkommunen som inte kan täckas på något annat sätt svarar medlemskommunerna så som i grundavtalet har överenskommit om ansvarsfördelningen mellan kommunerna.

I 5 § i grundavtalet för samkommunen för sjukvårdsdistriktet ingår bestämmelser om grundkapitalet och om medlemskommunernas andelar. Enligt paragrafens 3 moment bestäms medlemskommunernas andelar av samkommunens tillgångar och dess ansvar för skulder och åtaganden i förhållande till grundkapitalandelarna. Enligt 5 momentet i samma paragraf bestämmer fullmäktige om höjning av grundkapitalet genom överföring från annat eget kapital.

Enligt 21 § grundavtalet täcks samkommunens utgifter genom ersättningar för utförda tjänster. Till grund för prissättningen av tjänsterna ligger de verkliga kostnaderna vari ingår direkta kostnader för verksamheten, förvaltningskostnader och kapitalkostnader. Medlemskommunerna faktureras på enhetliga grunder. Grunderna för prissättningen av tjänsterna fastställs av fullmäktige i samband med att budgeten godkänns. Styrelsen fastställer priserna per enhet för tjänsterna. När priserna per enhet bestäms uppskattas prestationsmängden och inkomsterna av avgifter som uppbärs av klienterna och övriga inkomster av den ordinarie verksamheten. Priserna per enhet kan ändras under verksamhetsåret.

Bokföringsnämndens kommunsektion gav 21.1.1998 utlåtande 22 om bokföring av återbäring och extra uppbörd av medlemskommunernas betalningsandelar samt av avskrivningar på anläggningstillgångar i en samkommuns bokslut som svar till en samkommun som frågade om återbäring av förskott eller extra uppbörd av en medlemskommuns betalningsandel skall resultatföras eller om de skall behandlas som "dividendutdelning" eller som grundkapitalsplacering utanför resultaträkningen.

Enligt kommunsektionens utlåtande kan samkommunens bokslut för 1997 utan hinder av grundavtalet göras upp enligt bokföringslagen och bokföringsnämndens anvisningar. De ersättningar av driftskostnader som överstiger statsandelens enhetsprisfinansiering registreras separat bland försäljningsintäkter under Medlemskommunernas betalningsandelar och ersättningar till samkommunen. Som en korrigerigering av samma inkomstpost registreras en eventuell förskottsåterbäring till medlemskommunen.

I princip kan en samkommun förhindra att det uppstår ett över- eller underskott eller behandla återbäringen av ett eventuellt överskott och uppbörden av ett eventuellt underskott på följande sätt:

1. Uppkomsten av ett väsentligt överskott eller underskott förutses och beaktas redan under räkenskapsperioden genom att prissättningen per enhet ändras så att den motsvarar de verkliga kostnaderna. Om prissättningen ändras retroaktivt så att den också gäller tjänster som fakturerats under räkenskapsåret innan beslutet om en ändring fattades, blir samkommunen tvungen att rätta försäljningsinkomster från kommunerna och kommunerna blir tvungna att rätta utgifter för köp av kundtjänster inom den specialiserade sjukvården. För att det inte skall uppstå väsentliga överskott eller underskott i balansen skall redovisningen göras i realtid och på ett sådant sätt att den vid respektive tidpunkt ger riktiga grunder för dem som bereder och fattar förvaltningsbeslut.

2. Om det har uppstått ett väsentligt överskott eller underskott är det naturligaste sättet både med tanke på en riktig prissättning av tjänsterna och efterföljden av bokföringslagens bestämmelser och principer att väsentliga överskott i balansen återbärs eller att underskott täcks under följande räkenskapsperiod genom åtgärder som inverkar på över- eller underskotten i resultaträkningen. Ett överskott i balansen kan minskas genom att man sänker priset på tjänsterna och på det sättet gör ett bokslut som uppvisar underskott. På motsvarande sätt kan man täcka ett underskott i balansen genom att via prissättningen inverka på uppkomsten av överskott. Prissättningen av tjänsterna förblir då också i ett längre perspektiv på rätt nivå. Enligt 70 § kommunallagen skall en samkommuns styrelse i verksamhetsberättelsen eller i samband med att den föreläggs fullmäktige lägga fram förslag till åtgärder som gäller räkenskapsperiodens resultat samt balanseringen av ekonomin.

3. Medlemskommunerna kan särskilt avtala sinsemellan om återbäring av överskott eller uppbörd av underskott och om de grunder enligt vilka ett överskott delas mellan medlemskommunerna och om hur ett underskott finansieras genom betalningar av medlemskommunerna.

I grundavtalet för samkommunen för sjukhusdistriktet har inte avtalats huruvida ett överskott kan återbäras till medlemskommunerna eller ett underskott uppbäras särskilt av medlemskommunerna. Bokföringsnämndens kommunsektion tar inte ställning till om grundavtalet bör ändras till denna del eller om ett beslut av fullmäktige om återbäring av ett överskott eller uppbörd av ett underskott är tillräckligt. Det måste samkommunen för sjukhusdistriktet utreda särskilt. I 5 § 3 momentet i grundavtalet har medlemskommunerna avtalat om att medlemskommunernas andelar i samkommunens medel och ansvaret för skulder och åtaganden bestäms i förhållande till grundkapitalandelarna. Ett överskott eller underskott går från resultaträkningen till eget kapital. I bokslutet bestäms medlemskommunens andel av överskottet och ansvar för underskottet således enligt förhållandet mellan grundkapitalandelarna. Detta berättigar antagligen ändå inte fullmäktige att återbära samkommunens medel till medlemskommunerna eller att finansiera ett underskott genom betalningar av medlemskommunerna.

Om överskott återbärs och underskott uppbärs och förhållandet mellan grundkapitalandelarna utgör fördelningsgrund, bokförs återbäringen av överskottet i samkommunen som minskning av de föregående räkenskapsperiodernas överskott och i medlemskommunerna bland övriga finansieringsintäkter. Uppbörd av underskott bokförs i medlemskommunen som understödskostnad och i samkommunen på kontot för överskott/underskott från tidigare räkenskapsperioder. Ett annat alternativ är att finansiera underskottet genom en sänkning av grundkapitalet, om detta har överenskommit i grundavtalet. Om återbäringen av överskottet registreras i medlemskommunen bland andra finansieringsintäkter och finansieringen av underskottet bland kostnader för verksamheten som understöd, eller som en sänkning av grundkapitalet, ger medlemskommunernas bokföring inte en riktig bild av kommunens utgifter för den specialiserade sjukvården. Därför anser kommunsektionen att det bör finnas en utredning om förfarandet i noterna till bokslutet.

I sitt grundavtal har samkommunen för sjukvårdsdistriktet till övriga delar skilt åt kapitalplaceringar och finansieringen av användningen av tjänster. Ett väsentligt överskott eller underskott i räkenskapsperiodens resultat beror i först hand på att intäkter och kostnader inte uppstår i rätta proportioner på grund av användningen och prissättningen av tjänsterna. Detta skulle tala för en återbäring av överskottet och en finansiering av ett underskottet genom betalningar av medlemskåren i proportion till användningen av tjänsterna. Vid behov kunde fördelningsgrunden ännu preciseras t.ex. i förhållande till användningen av tjänster som är betydande med avseende på beloppet. Återbäringen av överskottet skulle under återbäringsåret bokföras i samkommunen bland intäkter av verksamheten som rättelse av försäljningsintäkter och i medlemskommunen som rättelse av köp av kundtjänster. En separat uppbörd av underskott skulle i samkommunen bokföras via resultaträkningen som försäljningsintäkt och i medlemskommunen i resultaträkningens bland kostnader för verksamheten, köp av kundtjänster. En riktigare fördelningsgrund för återbäringen av överskott och finansieringen av underskott än andelen av grundkapitalet vore användningen av tjänsterna i de olika medlemskommunerna. Kommunernas bokföring skulle genom detta förfarande ge en riktig bild av utgifterna för den specialiserade sjukvården. Om samkommunen för sjukvårdsdistriktet vill att tjänsternas användningsförhållande används som fördelningsgrund förutsätter detta en ändring av grundavtalet.

Kommunsektionens utlåtande

Kommunsektionen tar inte ställning till vilka fördelningsgrunderna för återbäringen av överskott och uppbördsgrunderna för täckningen av underskott bör vara och inte heller till på vilket sätt grundavtalet för samkommunen för sjukvårdsdistriktet bör preciseras beträffande förfarings sättet när det gäller överskott och underskott. Dessa frågor bör samkommunen reda ut separat.

Om man har kommit överens separat om en återbäring av överskott eller en täckning av underskott görs registreringarna på följande sätt, beroende på fördelningsgrunden:

Har man 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. Ett annat alternativ till täckning av underskottet är en sänkning av grundkapitalet om detta har överenskommit i grundavtalet. I noterna till bokslutet skall man redogöra för vilket förfarande som använts.

Om man har kommit överens om att återbäringen av överskottet och täckningen av underskottet skall fördelas utgående från i vilket förhållande tjänsterna utnyttjats, bokförs återbäringen av överskottet det år då återbäringen görs i samkommunen som rättelse av försäljningsintäkter och i medlemskommunen som rättelse av kostnader för verksamheten inom den specialiserade sjukvården, köp av kundtjänster. Uppbörd av underskott bokförs i samkommunen som försäljningsintäkt och i medlemskommunen som köp av kundtjänster.