

10.11.2015

UTLÅTANDE OM BOKFÖRINGEN AV EN SAMKOMMUNS UNDERSKOTT I MEDLEMSKOMMUNERNAS BOKFÖRING

1 Bakgrund

Enligt bokföringslagen ska bokslutet ge en rättvisande bild av räkenskapsperiodens resultat och den ekonomiska ställningen. Detta understryks också av de allt strängare kriterierna för täckande av underskott enligt kommunallagen och utvärderingsförfarandet för kommuner som har en speciellt svår ekonomisk ställning. Hur samkommunernas underskott ska behandlas i medlemskommunernas bokföring har varit en tolkningsfråga och därför har kommunsektionen på eget initiativ beslutat ge ett utlåtande som klarlägger frågan.

Kommunsektionen har tagit ställning till frågan i utlåtande 110. Detta utlåtande kompletterar och ersätter utlåtande 110.

2 Motiveringar till utlåtandet

2.1 Rättvisande bild

Bokslutet och verksamhetsberättelsen ska ge riktiga och tillräckliga uppgifter om resultatet av den bokföringsskyldiges verksamhet och om dennes ekonomiska ställning (*rättvisande bild*) (BokfL 3 kap. 2 § 1 mom.).

Huruvida bokslutet ger en rättvisande bild kan bedömas med hjälp av följande exempel.

Exempel 1:

Samkommunens interna finansiering kan anses vara tillräcklig om samkommunens prissättning motsvarar kostnaderna för verksamheten och investeringarna samt användningen av tjänster. Små årliga variationer i räkenskapsperiodens över- och underskott är möjliga. När betalningsandelarna motsvarar de uppkomna kostnaderna ger också medlemskommunernas bokslut en rättvisande bild av kostnaderna för de tjänster som köpts av samkommunen.

Exempel 2:

Om samkommunens intäkter och kostnader på lång sikt inte står i rätt proportion till varandra uppstår det ett sådant långvarigt och väsentligt underskott i samkommunens balansräkning som inte kan täckas med inkomster från försäljning av tjänster eller andra verksamhetsinkomster. Om betalningsandelarna är för små i förhållande till vad det kostar att producera tjänsterna ger medlemskommunernas bokslut inte en rättvisande bild av kostnaderna för de tjänster

som köpts av samkommunen. Kommunernas bokslut är inte heller jämförbara i de situationer som beskrivs i exemplen.

Enligt 65 § 2 mom. i gällande kommunallag ska budgeten och ekonomiplanen göras upp så att förutsättningarna för skötseln av kommunens [samkommunens] uppgifter tryggas. Det betyder att budgeten ska innehålla de anslag och beräknade inkomster som krävs för att uppgifterna ska kunna skötas. Det förutsätter i sin tur att samkommunen prissätter sina tjänster rätt.

2.2 Framtida utgifter och förluster samt avsättningar

Enligt 5 kap. 14 § 1 mom. i bokföringslagen ska från intäkterna dras av de utgifter och förluster som orsakas av framtida förpliktelser, om

- 1) de hänför sig till räkenskapsperioden eller en tidigare räkenskapsperiod,
- 2) de ska anses vara säkra eller sannolika vid den tidpunkt då bokslutet upprättas,
- 3) den inkomst som motsvarar dem inte är säker eller sannolik, och
- 4) de baserar sig på lag eller den bokföringsskyldiges förpliktelse gentemot en utomstående.

Om det exakta beloppet av en utgift eller förlust som avses i 1 mom. eller datumet för dess realisering inte är känt, ska det tas upp bland balansräkningens avsättningar (BokfL 5 kap. 14 § 3 mom.).

Förluster och utgifter som avses i 5 kap. 14 § 1 mom. tas upp i resultaträkningen och balansräkningen till sitt sannolika belopp. Utgifter och förluster som avses i 5 kap. 14 § 3 mom. tas upp i resultaträkningen och balansräkningen högst till sitt sannolika belopp. (BokfL 5 kap. 14 § 4 mom.)

Enligt 83 § i kommunallagen svarar medlemskommunerna i enlighet med grundavtalet för finansieringen av sådana utgifter i samkommunen som inte kan täckas på något annat sätt. Den finansiella risk som grundar sig på denna bestämmelse kan realiseras om en kommuns medlemskap i samkommunen upphör, om samkommunen upplöses eller om samkommunens uppgift upphör eller överförs till en medlemskommun eller en annan samkommun.

2.3 Tidigare utlåtande av Kommunsektionen

Kommunsektionen har i sitt utlåtande 36/1998 om återbäring av överskott gett bokföringsanvisningar för en situation där samkommunen har beslutat återbära överskott till medlemskommunerna eller uppbära underskott av dem. Har man kommit överens om att förhållandet mellan grundkapitalandelarna utgör fördelningsgrund för täckningen av underskottet, bokförs återbäringen enligt utlåtandet som understödskostnad i medlemskommunens bokföring. Om man har kommit överens om att täckningen av underskottet ska fördelas utgående från användningen av tjänster, bokförs uppbörd av underskott som köp av kundtjänster i medlemskommunens bokföring.

3 Kommunsektionens utlåtande

Kommunsektionen anser att medlemskommunen i exempel 2 i punkt 2.1 ska bokföra sin andel av samkommunens underskott som avsättning, om underskottet sannolikt inte kan täckas inom en nära framtid genom till exempel andra åtgärder som samkommunen beslutar om. Om inga åtgärder för att täcka samkommunens underskott har vidtagits eller planerats anser kommunsektionen att medlemskommunen ska ha särskilda grunder för att kunna motivera att förutsättningarna för en avsättning i kommunens bokslut inte uppfylls.

När man dessutom beaktar kravet på att bokslutet och verksamhetsberättelsen ska ge en rättvisande bild (BokfL 3 kap. 2 § 1 mom.) ska kommunen i sitt bokslut redogöra för behandlingen av samkommunens underskott. Om uppgifterna för föregående räkenskapsperiod inte är jämförbara med den avslutade räkenskapsperiodens uppgifter ska noterna innehålla en redogörelse också om detta (Bokf 2 kap. 2 § 1 mom. 4 punkten).

När kommunens bokslut upprättas justeras avsättningsbeloppet så att det motsvarar den del av underskottet i samkommunens bokslut som inte kan täckas med andra inkomster för samkommunen.

Om medlemskommunens andel av samkommunens underskott tas upp som avsättning i kommunens bokföring ska posten elimineras i koncernbokslutet så att underskottet inte beaktas två gånger i kommunens koncernbokslut.

Om medlemskommunen i en situation som avses i exempel 2 i punkt 2.1 anser att samkommunens underskott inte uppfyller förutsättningarna för en avsättning, presenteras kommunens andel av samkommunens underskott i noterna som övriga ansvarsförbindelser. I noterna om ansvarsförbindelser ska det ges en redogörelse om de centrala grunderna och antagandena i förfarandet.

I en situation där underskottet i samkommunens bokslut medför framtida skyldigheter som är större än ringa för medlemskommunen rekommenderar kommunsektionen att behandlingen av underskottsansvaret i kommunens bokslut dokumenteras.

Komplettering till det tidigare utlåtandet

Utgående från bokföringsnämndens utlåtande 1750/2005 har behandlingen av ändrade bokslutsprinciper och fel som hänför sig till tidigare räkenskapsperioder förenhetligats också i kommunsektionens allmänna anvisningar. Därigenom ska ändringar i bokslutsprinciperna och väsentliga fel som hänför sig till tidigare räkenskapsperioder också i kommunernas bokföring korrigeras genom att posten *Överskott/underskott från tidigare räkenskapsperioder* rättas i det egna kapitalet. Korrigeringar görs inte så att de påverkar resultatet utan retroaktivt. Vid korrigeringar bör väsentlighetsprincipen iakttas. Poster av ringa betydelse som hör till tidigare räkenskapsperioder bokförs i de resultat- och balansposter till vilka de kan hänföras.

Eftersom tidigare etablerad bokföringspraxis ändrades genom utlåtande 110 och det är att betrakta som en ändring av bokslutsprinciperna, kan ett väsentligt underskott för samkommunen från tidigare räkenskapsperioder bokföras genom rättelse av posten *Överskott/underskott från tidigare räkenskapsperioder*. Den andel av underskottet som hänförs till räkenskapsperioden bokförs resultatpåverkande. Det bokföringsförfarande som kommunen tillämpat ska framgå av principerna för upprättande av bokslutet.

Motsvarande rättelse ska också göras i den utgående balansen för den föregående räkenskapsperioden, som utgör jämförelseår. Det är däremot inte nödvändigt att ändra jämförelseårets resultaträkning så att den blir jämförbar, men om det är nödvändigt för att ge en rättvisande bild ska noterna innehålla information om ändringens inverkan på resultatet så att det blir möjligt att jämföra räkenskapsperioderna. Om jämförelseårets siffror trots allt korrigeras, bör ändringarna och grunderna för dem framgå av noterna.

Om verksamhetsberättelsen eller noterna till bokslutet innehåller bokslut eller nyckeltal för flera räkenskapsperioder ska även dessa i mån av möjlighet göras jämförbara eller åtminstone förses med ett tydligt omnämnande om de eventuella delar som inte är jämförbara. När rättelser görs bör väsentlighetsprincipen beaktas.