

Bokföringsnämndens kommunsektion, 15.12.1997

17. Utlåtande om hur anskaffningsutgiften för en skolfastighet och en finansieringsandel som erhållits för den skall behandlas i bokföringen

Begäran om utlåtande

Kommun A har begärt ett utlåtande av bokföringsnämndens kommunsektion om hur anskaffningsutgiften för en skolfastighet och en finansieringsandel som erhållits för den skall behandlas i bokföringen och i synnerhet när den ingående balansen per 1.1.1997 bildas.

Kommunen A och två andra kommuner (nedan avtalskommunerna) har avtalat om att upprätthålla ett gemensamt skolväsende. Enligt ett avtal som har förnyats för tiden 1.1.1998 - 31.12.2000 äger kommunen A skolfastigheterna i skolcentret. Skolfastigheterna har uppförts före 31.7.1974. De kapitalutgifter som erlagts efter 1.8.1974 delas i avtalet mellan avtalskommunerna så att avtalskommunerna svarar för de totala verkliga utgifterna för tillbyggnaden eller för ombyggnads- och renoveringsarbetena i proportion till sitt invånarantal. Från respektive kommuns betalningsandel avdras kommunens andel av den kommunvis beviljade statsandelen för byggande samt kommunens andel av lån som eventuellt har upptagits för täckande av byggnadsutgifterna. Skolans utgifter för den första inredningen och undervisningsmaterialet delas mellan avtalskommunerna enligt samma principer som gäller för byggnaderna.

De ovan nämnda utgifterna bildar en tillgång som enligt avtalet delas så att var och en av avtalskommunerna äger en andel som ingår som en förmögenhetspost i respektive avtalskommuns balansräkning. Enligt avtalet meddelar kommunen A varje år de övriga avtalskommunerna hur stor deras återstående kapitalandel är av skolcentrets tillgångar, för att de skall få denna uppgift till sina balanser.

Om det gemensamma skolväsendet avvecklas eller om avtalet hävs skall kommun A gottskriva de övriga avtalskommunerna med en ersättning som motsvarar den andel som de har erlagt för skolcentrets skolbyggnad och inventarier, upptagen till till det aktuella värdet efter gjorda avskrivningar.

Kommun A (nedan sökanden) har avdragit den erhållna statsandelen från anskaffningsutgiften för fastigheten, men har inte avdragit den andel som de övriga avtalskommunerna har erlagt. Sökanden begär ett utlåtande om huruvida avtalskommunernas betalningsandelar skall avdras från anskaffningsutgiften eller behandlas som sökandens skuld och som de övriga avtalskommunernas fordran, eftersom sökanden skall gottskriva de övriga avtalskommunerna om avtalet hävs. Dessutom frågar sökanden hur de övriga avtalskommunerna skall behandla sina betalningsandelar i sin bokföring och om avskrivningarna inverkar på skuldens belopp ifall betalningsandelarna beaktas som sökandens skuld. Sökanden har inte klart för sig om de övriga kommunernas betalningsandelar inverkar på sökandens grundkapital, hur man skall beakta de delar som byggts före 1974 i bokföringen och om de övriga avtalskommunerna har avskrivningssgilla anläggningstillgångar på basis av skolavtalet.

Motivering

Bokföringslagen (23.12.1992/1572)

Bokföringsnämndens utlåtande (17.1.1994/1255)

Enligt huvudregeln i 13 § bokföringslagen avses med anskaffningsutgiften för anläggningstillgångar de rörliga utgifterna för anskaffning och tillverkning av dem. Enligt bokföringsnämndens utlåtande (94/1255) bokförs ett kapitalstöd för en investeringsutgift, vilket ett bolag erhållit av kommunen, som utgiftsoverföring vilken avdras från anskaffningsutgiften för investeringen. Den ovan nämnda bestämmelsen i bokföringslagen om anskaffningsutgiften och bokföringsnämndens utlåtande om kapitalstöd för anskaffningsutgiften innebär att den bokföringsskyldige kan uppta anskaffningsutgiften för investeringen bland anläggningstillgångarna i balansräkningen endast till självkostnadsvärdet, från vilket de finansieringsandelar som erhållits som kapitalstöd av andra samfund eller privatpersoner, har avdragits.

Allmän anvisning om avskrivningar enligt plan för kommuner och samkommuner (reviderad 15.12.1997)

Enligt bokföringsnämndens kommunsektions allmänna anvisning om avskrivningar enligt plan, bokförs sådana statsandelar, investeringsbidrag eller andra finansieringsandelar som erhållits för anskaffning av anläggningstillgångar som avdrag från anskaffningsutgiften. Anskaffningsutgiftens belopp, minskat med den erhållna finansieringsandelen, utgör värdegrund för avskrivningarna. I balansräkningen, eller i en bilaga till den, uppges med iakttagande av väsent-

lighetsprincipen hela anskaffningsutgiften för respektive anläggningstillgångar samt den del av anskaffningsutgiften som täckts med investeringsbidrag, statsandel eller annan finansieringsandel.

Då man i början av år 1997 övergår till avskrivningar enligt plan skall kommunen genom retroaktiva avskrivningar utreda det resterande värdet av anläggningstillgångarna utgående från anskaffningsutgiften (dvs. den icke avskrivna delen av anskaffningsutgiften) för de tillgångar som ännu har ekonomisk brukstid kvar. Den betalda anskaffningsutgiften minskad med år 1985 eller senare erhållna finansieringsandelar för investeringar anses då vara anskaffningsutgift. Med finansieringsandelar för investeringar avses här statsandelar för etableringskostnader, bidrag för investeringsutgifter samt anslutningsavgifter som inte är förbundna med återbetalningsskyldighet eller med någon annan finansieringsandel.

Vid beräkningen av avskrivningsgrunden för anläggningstillgångar som anskaffats före år 1991 kan man även använda bokföringsvärdet per 31.12.1990 eller något tidigare lägre värde om anskaffningsutgiften och den finansieringsandel som man har fått för den inte kan utredas eller om utredningen av dem skulle förorsaka oskäliga tilläggskostnader. Anskaffningsutgifterna och de finansieringsandelar som man har fått för dem bör dock alltid utredas om den icke avskrivna anskaffningsutgiften aktiveras i kommunens balansräkning.

I det skolavtal som ingåtts mellan sökanden och de övriga avtalskommunerna är de övriga avtalskommunernas ägande oklart definierat när det gäller skolcentrumets byggnader och lösa egendom. Å ena sidan konstateras att avtalskommunerna äger en andel i de anläggningstillgångar som de har varit med om att finansiera. En avtalskommun skulle alltså kunna ta de anläggningstillgångar som den äger i besittning om avtalet hävs. Å andra sidan konstateras i avtalet att sökanden skall gottskriva de andra avtalskommunerna för deras andel i anskaffningsutgiften för skolcentrets skolbyggnad och inventarier sedan andelen har fastställts till sitt aktuella värde efter gjorda avskrivningar. Detta torde innebära att sökanden betalar en ersättning i pengar till de andra avtalskommunerna för deras återstående kapitalandel. Eftersom den senare tolkningen enligt kommunsektionens uppfattning motsvarar det förfarande som avses i avtalet, ges bokföringsanvisningen utgående från denna.

Kommunsektionens utlåtande

I sin balansräkning bör sökanden skilt uppta anskaffningsutgiften för den skolbyggnad som anskaffats före den 31.7.1974, de ackumulerade avskrivningarna och den icke avskrivna delen av anskaffningsutgiften och skilt anskaffningsutgiften för skolbyggnaden som tillkommit efter 1.8.1974, de ackumulerade avskrivningarna och den icke avskrivna delen av anskaffningsutgiften och den erhållna finansieringsandelen.

De anläggningstillgångar som anskaffats före 31.7.1974 avskrivs retroaktivt enligt plan under sin verkningstid. Sökandens grundkapital justeras i den ingående balansen 1.1.1997 med skillnaden mellan den icke avskrivna delen av anskaffningsutgiften som erhållits med retroaktiv avskrivningsberäkning och anläggningstillgångarnas motsvarande bokföringsvärde.

Beträffande anläggningstillgångar som anskaffats efter 1.8.1974 skall man i sökandens och i de andra avtalskommunernas bokföring förfara på följande sätt:

Sökanden skall avdra de finansieringsandelar som den har fått av de andra avtalskommunerna från anskaffningsutgiften för byggnaderna och inventarierna. Finansieringsandelarna avdras från anläggningstillgångarna och från grundkapitalet i ingående balansen för år 1997.

Sökanden avskriver anskaffningsutgiften för byggnaderna och inventarierna, minskad med finansieringsandelen, under deras verkningstid. Anskaffningsutgiften för de anläggningstillgångar som anskaffats före år 1997 avskrivs retroaktivt.

Sökanden uppger som bilageuppgifter till bokslutet det resterande beloppet av avtalskommunernas finansieringsandel.

De övriga avtalskommunerna bokför de finansieringsandelar som de har erlagt till sökanden bland övriga utgifter med lång verkningstid, vilka avskrivs årligen. Avskrivningarna görs så att de motsvarar det belopp varmed sökanden uppger att kommunens andel av den icke avskrivna delen av anskaffningsutgiften för skolcentrets byggnader och inventarier har minskat under räkenskapsperioden. Finansieringsandelar som upptagits under rubriken övriga utgifter med lång verkningstid bör dock avskrivas senast under sin verkningstid.