

Bokföringsnämndens kommunsektion, 1.9.1998

35. Utlåtande om iakttagande av avskrivningssystemet med avskrivningar enligt plan

Begäran om utlåtande

De kommuner som äger sjukvårdsdistriktet A har föreslagit att grunderna för avskrivningar enligt plan ändras väsentligt eller att avskrivningar inte alls görs något år, för att man på detta sätt skall uppnå inbesparingar.

Samkommunen har därför begärt ett utlåtande i följande frågor: hur mycket kan man avvika från de rekommenderade avskrivningstiderna och avskrivningssätten, kan man avstå från att göra avskrivningar under något år, vilka är de väsentliga avvikelser som man måste få tillstånd av kommunsektionen till och undersöker kommunsektionen på eget initiativ hur kommunerna och samkommunerna har fattat sina beslut om avskrivningsgrunderna och hur de iakttar besluten.

Motivering

Avskrivningar enligt plan innebär att anskaffningsutgiften för anläggningstillgångar periodiseras på olika räkenskapsår enligt en på förhand uppgjord avskrivningsplan. Eftersom anskaffningsutgiften för anläggningstillgången uppstod i samband med anskaffningen av nyttigheten kan man inte åstadkomma inbesparingar genom att ändra periodiserings sättet för anskaffningsutgiften.

Kommunsektionen gav 15.12.1997 utlåtande nr 15 om hur bokföringslagen skall tillämpas i fråga om avskrivningar i samkommuner. Enligt utlåtandet beror den bokföringsmässiga behandlingen av en medlemskommuns betalningsandel för samkommunens investering, liksom täckningen av avskrivningarna enligt plan i samkommunens bokslut, på samkommunens grundavtal eller hur man avtalat separat. Enligt utlåtandet skall samkommunens investeringar i anläggningstillgångar aktiveras i balansräkningen, med undantag av små anskaffningar som enligt avskrivningsplanen kan bokföras direkt i resultaträkningen som kostnad.

Enligt utlåtandet kan en medlemskommun delta i täckandet av anskaffningsutgiften för investeringen genom inkomstfinansiering, en finansieringsandel eller en kapitalplacering.

I utlåtandet anser kommunsektionen att det är förenligt med god bokföringssed att trygga jämförbarheten av boksluten genom att i avskrivningsplanen tillämpa bokföringsnämndens kommunsektionens allmänna anvisning om avskrivningar enligt plan, om det inte föreligger vägande skäl att avvika från anvisningen.

I sitt eget bokslut försöker samkommunerna i regel täcka sina utgifter för verksamheten med de belopp som de debiterar för sin service. Enligt den grundstadga som tillämpas i de flesta samkommuner kan man i prissättningen också beakta avskrivningar och ränta på grundkapitalet. Detta beror på att samkommunerna allmänt har infört ett system där man tar betalt för tjänsterna enligt användningen och man deltar i investeringarna enligt de andelar som medlemskommunerna äger. Medlemskommunernas andel av användningen av tjänsterna motsvarar inte nödvändigtvis den andel de äger.

När samkommunens investeringar i praktiken redan har betalats genom kommunernas kapitalplaceringar har samkommunen i och för sig inget behov av att i sina debiteringar för tjänsterna uppbära en betalningsandel för att täcka anskaffningsutgifterna för investeringarna. Oberoende av avskrivningsplanen bildas i samkommunens balans då under brukstiden finansieringstillgångar som kommunerna betalt. Genom dessa finansieringstillgångar kan man bereda sig för kommande ersättande investeringar eller om det inte finns behov av ersättande investeringar kan man i grundavtalet avtala om att återbära finansieringstillgångarna till medlemskommunerna i proportion till medlemskommunernas ägarandelar.

Om medlemskommunerna däremot har avtalat att man inte behöver göra någon tydlig skillnad mellan användningen av tjänsterna och finansieringen av investeringarna kan man undvika en onödig ökning av samkommunens likvida medel genom att i samkommunens resultaträkning uppvisa ett underskott som motsvarar avskrivningarna enligt plan. Underskottet uppstår då samkommunen inte fakturerar avskrivningarnas andel i sin debitering av tjänsterna. Underskottet kan täckas genom en nedsättning av samkommunens eget kapital till den del som det har bildats av den andel som kommunen har betalt för investeringen. En annan möjlighet är att bokföra kommunens betalningsandel som minskning av anskaffningsutgiften på samma sätt som statsandelen avdras från anskaffningsutgiften innan avskrivningarna görs, och på detta sätt göra avskrivningarna enligt plan från ett belopp från vilket understöden och betalningsandelarna avdragits.

I kommunsektionens allmänna anvisning om avskrivningar enligt plan konstateras i kapitel 2 Avskrivningsplan, att: "Ett syfte med att kommunerna går över till bokslut enligt bokföringslagen är att förbättra jämförbarheten. Genom de allmänna anvisningarna vill man förenhetliga de avskrivningstider och -förfaranden som används i kommunerna. En enskild kommun kan avvika från anvisningarna om det finns befogad anledning. Då skall de väsentliga avvikelserna beskrivas i bilageuppgifterna."

I bilaga 2 till den allmänna anvisningen "Exempel på planenliga avskrivningstider och -metoder" finns riktgivande avskrivningstider och avskrivningsmetoder för avskrivningar enligt plan. Av grundad anledning kan kommunen eller samkommunen avvika från dessa exempel, men man kan ändå inte välja en avskrivningsmetod och avskrivningstid vars syfte är att inverka på resultatbildningen under en enskild räkenskapsperiod genom att sänka eller variera det belopp som avskrivs.

Man kan exempelvis avvika från de avskrivningstider som anges i exemplet för reservutrustningens del när ett sjukhus har anskaffat ny utrustning och man för patientsäkerhetens skull har dubblerat utrustningen. I detta fall kan man avvika om reservutrustningens brukstid blir ringa under den tid avskrivningar görs enligt plan men utrustningen kan användas effektivt efter att huvudutrustningen har förslitits efter att avskrivningstiden enligt plan har gått ut för huvudutrustningens del. I det fallet kan den valda avskrivningsmetoden även leda till progressiva avskrivningar enligt plan för nyttigheterna i fråga.

Man kan låta bli att göra avskrivningar under anskaffningsåret om en anläggningstillgångsnyttighet inte har använts alls under räkenskapsåret och den inte heller har varit reservutrustning, förutsatt att nyttigheten tas i serviceproduktion först följande räkenskapsår och nyttighetens värde i serviceproduktionen inte kan anses ha minskat under anskaffningsåret. Avskrivningsplanen kan ändras om det visar sig att nyttigheten används under en väsentligt längre tid i serviceproduktionen än under den ursprungliga uppskattade avskrivningstiden. Inte heller i det fallet låter man bli att göra avskrivningar under kommande räkenskapsår, utan den kvarvarande oavskrivna anskaffningsutgiften avskrivs under den kvarvarande tiden på basis av en ny längre avskrivningsplan.

Bokföringsnämndens kommunsektion har gett en allmän anvisning om avskrivningar enligt plan för kommuner och samkommuner. Utöver anvisningar kan kommunsektionen ge utlåtanden om avskrivningar enligt plan. Enligt bokföringslagen beviljar bokföringsnämnden inte undantag från avskrivningar enligt plan.

Enligt 8 § kommunallagen följer inrikesministeriet allmänt kommunernas verksamhet och ekonomi. Bokföringen och boksluten och de avskrivningsplaner som använts i dem övervakas av kommunernas och samkommunernas revisorer, vilkas uppgifter regleras i 73 § kommunallagen.

Kommunsektionens utlåtande

Kommunsektionen anser att det är förenligt med god bokföringssed att trygga jämförbarheten av boksluten genom att i avskrivningsplanen tillämpa bokföringsnämndens kommunsektionens allmänna anvisning om avskrivningar enligt plan.

Om det föreligger vägande skäl att avvika från anvisningen kan en samkommun dock i sin egen avskrivningsplan avvika från de exempel på avskrivningsmetoder och avskrivningstider som bokföringsnämndens kommunsektion har gett för olika nyttigheter. Samkommunen skall då i bokslutet beskriva på vad avskrivningsplanen grundar sig.

Avskrivningsmetoderna och avskrivningstiden kan inte väljas så att avskrivningsplanen är beroende av räkenskapsperiodens resultat.

Man kan inte låta bli att göra avskrivningar under något år. Man kan låta bli att göra avskrivningar det år då nyttigheten anskaffas, om nyttigheten inte alls används under räkenskapsåret och om dess värde i serviceproduktionen inte har sjunkit under anskaffningsåret.

Enligt bokföringslagen kan varken bokföringsnämnden eller dess kommunsektion bevilja undantag från avskrivningsplanen. Kommunsektionen kan dock ge utlåtanden om avskrivningsplanerna.