

Bokföringsnämndens kommunsektion, 7.12.2005

73. Utlåtande om möjligheten att helt eller delvis underlåta att bokföra avskrivningar enligt plan under några år

1 Begäran om utlåtande

Kommun A har bitt kommunsektionen ge ett utlåtande om huruvida man i kommuner som hamnat i ekonomiska trångmål utan egen skuld kan avvika från avskrivningar enligt plan så att kommunen helt eller delvis låter bli att bokföra avskrivningar enligt plan under några år i syfte att förhindra ackumulerande underskott.

Kommunen anför ekonomiska trångmål som motivering. Under det senaste årtiondet har boksluten i regel uppvisat underskott. I begäran om utlåtande har kommunen redogjort för vilka sätt att balansera ekonomin kommunen själv har använt. Enligt kommunens beräkningar räcker de egna åtgärderna inte till för att balansera ekonomin. Kommunen har en befolknings- och näringsstruktur som kräver en viss serviceberedskap i flera olika byar och tätorter på grund av långa avstånd.

Kommunen framför ytterligare som motivering att kommunen under dessa underskottsår genom avskrivningarna på anläggningstillgångarna har ökat det underskott som ska täckas med cirka 2 miljoner euro (cirka 300 000 euro per år). Avskrivningarna enligt plan har gjorts enligt kommunsektionens anvisningar om avskrivningar. Bokföringen av avskrivningar kommer ytterligare att öka det underskott som ska täckas senare. Under de senaste tio åren har inte ens små sanerings- eller renoveringsprojekt genomförts på något annat sätt än genom lån i kommunen. Bokföringen av avskrivningar leder på detta sätt till en allt mer nedåtgående spiral av balanseringsproblem. När dessutom bestämmelserna om skyldigheten att täcka underskott blir allt strängare blir situationen oskälig i kommuner där en negativ årsbidrags- och underskottsspiral är vardag. Bestämmelserna upplevs som oskäliga och enligt den sökande tar de inte tillräckligt hänsyn till kommunernas offentligrättsliga ställning som organisationer som producerar och tillhandahåller basservice för kommuninvånarna.

2 Motiveringar till utlåtandet

Kommunallagen 365/1995

Kommunen övergick år 1997 till att i tillämpliga delar iaktta bestämmelserna i bokföringslagen i sin bokföring och i sitt bokslut (67 och 101 §).

Bokföringslagen 1336/1997

Enligt 5 kap. 5 § i bokföringslagen ska anskaffningsutgiften för materiella tillgångar som hör till bestående aktiva aktiveras och tas upp under sin verkningstid som kostnad genom avskrivningar enligt plan. I 5 kap. 5 a § i bokföringslagen finns bestämmelser om aktivering och bokföring av anskaffningsutgiften för immateriella tillgångar.

Kommunsektionens allmänna anvisning om avskrivningar enligt plan för kommuner och samkommuner (2004)

Bokföringsnämndens kommunsektion har i en allmän anvisning gett anvisningar om avskrivningar enligt plan som ska iakttas i kommunerna. Enligt punkt 1.2 i den allmänna anvisningen innebär avskrivning enligt plan att anskaffningsutgiften för anläggningstillgångar och andra utgifter med lång verkningstid systematiskt bokförs som kostnader under den ekonomiska verkningstiden. Ett av syftena med övergången till bokslut enligt bokföringslagen var att förbättra jämförbarheten mellan kommunerna. Avsikten med denna allmänna anvisning har varit att förenhetliga de avskrivningstider och avskrivningsmetoder som används i kommunerna. Enligt den allmänna anvisningen kan en enskild kommun av grundad anledning avvika från anvisningarna. Väsentliga avvikelser ska beskrivas i noterna till bokslutet.

För att kunna göra planavskrivningar måste kommunen göra upp en avskrivningsplan, följa upp anläggningstillgångarna separat och upprätthålla ett system för beräkning av avskrivningarna. Exempel på planenliga avskrivningstider och avskrivningsmetoder finns i bilaga 1 till den allmänna anvisningen. I bilagan rekommenderar kommunsektionen att avskrivningstiderna görs så korta som möjligt, vilket innebär val av de kortaste tiderna i exempen.

Kommunen kan ändra avskrivningsplanen om avkastningsförväntningarna för en anläggningstillgång eller serviceproduktionsförmågan försämras väsentligt eller om avkastningsförväntningarna förbättras. Avskrivningar under tidigare räkenskapsår korrigeras inte genom att man ändrar avskrivningsplanen, utan den kvarvarande oavskrivna anskaffningsutgiften periodiseras så att den avskrivs under den nya användningstiden. Den icke avskrivna utgiftsresten för en tillgång som tagits ur produktion avskrivs i sin helhet när tillgången tas ur bruk. Också tilläggsavskrivningar av engångsnatur kan bli nödvändiga om avkastningsförväntningarna eller kapaciteten att producera tjänster försvagas väsentligt från det planerade.

Den allmänna anvisningen erbjuder inga möjligheter att avvika från avskrivningsplanen så att kommunen helt eller delvis kan låta bli att göra avskrivningar under några år på grund av ekonomiska svårigheter.

3 Kommunsektionens ställningstagande

Avsikten med avskrivning enligt plan är att periodisera anskaffningsutgiften för en långtidsverkande aktiverad produktionsfaktor under dess verkningstid, vanligen den ekonomiska användningstiden, som kostnad genom årliga avskrivningar, med iakttagande av utgift mot inkomst-principen eller principen om utgift mot nyttjande av produktionsfaktorer. Inom kommunalekonomin bör beloppet för avskrivningarna på lång sikt svara mot den genomsnittliga årliga nivån på ersättande investeringar. Med ersättande investeringar avses egna anskaffningsutgifter för investeringar som är föremål för avskrivning. Egna anskaffningsutgifter för investeringar räknas ut genom att man drar av statsandelar och övriga finansieringsandelar från anskaffningsutgifterna.

Som motivering för att inte göra avskrivningar har den sökande angett att kommunen befinner sig i ekonomiskt trångmål och att detta innebär att det icke täckta underskottet blivit stort samt att investeringar nästan helt täcks genom lån. Att låta bli att bokföra avskrivningar förbättrar emellertid inte kommunens ekonomi; de ekonomiska problemen blir bara synliga vid en senare tidpunkt. Avskrivningarna påverkar inte heller kommunens behov av lån. Lånebehovet är beroende av i vilken utsträckning de internt tillförda medlen räcker till. Årsbidraget visar de internt tillförda medel som blir över för investeringar, långfristiga placeringar och amortering av lån. Man utgår allmänt från att kommunens interna finansiering är tillräcklig om årsbidraget är lika stort som de avskrivningar som dras av från årsbidraget. Kommunens finansieringsläge och lånebehov framkommer årligen i finansieringskalkylen där avskrivningar inte beaktas.

4 Utlåtande av kommunsektionen

Enligt kommunsektionen ger lagstiftningen och kommunsektionens anvisningar inte några möjligheter att utgående från motiveringarna i begäran om utlåtande delvis eller helt underlåta att göra avskrivningar enligt plan under några år. Detta förfarande är inte heller förenligt med god bokföringssed.