

9.3.2015

UTLÅTANDE OM TILLÄMPNINGEN AV DEN ALLMÄNNA ANVISNINGEN OM KONCERNBOKSLUT VID RÄTTELSE AV AVSKRIVNINGAR ENLIGT PLAN**1 Grunden för utlåtandet**

Bokföringsnämndens kommunsektion har på eget initiativ beslutat ge ett utlåtande om hur den allmänna anvisningen om upprättande av koncernbokslut för kommuner och samkommuner ska tillämpas i fråga om rättelser av avskrivningar enligt plan. Det har nämligen visat sig att kommunerna tolkat den allmänna anvisningen på olika sätt.

2 Motiveringar till utlåtandet

Enligt 6 kap. 4 § 2 mom. i bokföringslagen (1337/1997) ska koncernföretagens bokslut före sammanställningen ändras så att i dem enhetligt tillämpas de lagenliga bokslutsprinciper som följs antingen i moderföretaget eller i koncernens huvudsakliga verksamhet. Undantag från detta får göras av särskilda skäl.

Också enligt kommunsektionens allmänna anvisning om upprättande av koncernbokslut för kommuner och samkommuner (2011) ska de bokslut för koncernsamfund som sammanställs med kommunens koncernbokslut före sammanställningen ändras så att i dem enhetligt tillämpas de bokslutsprinciper som kommunen tillämpar. I den allmänna anvisningen har särskild vikt lagts vid förenhetligade avskrivningar för sammanslutningar vars verksamhet huvudsakligen består av besittning av fastigheter. Enligt 5 kap. 12 § 2 mom. i bokföringslagen behöver sådana sammanslutningar inte göra några avskrivningar enligt plan i sin bokföring. Detta undantag från avskrivningarna enligt plan kan dock endast tillämpas i ett sådant bolag eller annan sammanslutning vars aktie eller andel uttryckligen berättigar ägaren att besitta en lokal avsedd för boende eller annan användning som särskilt har fastställts i bolagsordningen eller i andra stadgar för sammanslutningen i den fastighet som sammanslutningen äger (BokfN 1713/2003).

Syftet med den allmänna anvisningen om koncernbokslut har varit att underlätta upprättandet av koncernbokslut bland annat genom att boksluten inte behöver förenhetligas om enhetliga bokslutsprinciper inte är nödvändiga för att koncernbokslutet ska ge en rättvisande bild av kommunkoncernens verksamhetsresultat och ekonomiska ställning. Kravet på att bokslutet ska ge en rättvisande bild förutsätter inte att oväsentliga skillnader förenhetligas.

Enligt koncernanvisningen kan olika avskrivningsplaner inom en kommunkoncern kvarstå utan att de förenhetligas. Också enligt kommunsektionens allmänna anvisning om avskrivningar enligt plan för kommuner och samkommuner (2011) kan avskrivningstiden för en enskild tillgång av grundad anledning avvika från den avskrivningstid som godkänts för en grupp av tillgångar.

Enligt 5 kap. 5 § 1 mom. 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. Enligt bokföringsnämndens utlåtande (BokfN 1830/2008) bör avskrivningsplanen vara sådan att anskaffningsutgiften för tillgångar bland bestående aktiva avskrivs under sin ekonomiska användningstid. Avskrivningsplanen bör således basera sig på tekniskt-ekonomiskt slitage och framtida inkomstförväntningar och inte på exempelvis avbetalningar på räntestödslån som tecknats för ett bolag. Om avbetalningarna motsvarar slitaget på tillgången och/eller inkomstförväntningarna är förfarandet möjligt. Det är en bevisfråga som bokföringsnämnden inte tagit ställning till i sitt utlåtande.

Om boksluten för de koncernsamfund som ska sammanställas med kommunens koncernbokslut inte har ändrats i enlighet med modersamfundets bokslutsprinciper ska en redogörelse om detta med motiveringar ges i noterna (BokfF 4 kap. 2 § 1 mom. 3 punkten).

Bokföringslagen och bokföringsförordningen har inga specialbestämmelser om hur värderingsskillnader som beror på ändrade bokslutsprinciper eller hur fel från tidigare räkenskapsperioder ska behandlas i bokslutet. Enligt 2 kap. 2 § 1 mom. i bokföringsförordningen ska ändå intäkter och kostnader som hänför sig till tidigare räkenskapsperioder och korrigeringar av fel anges i noterna, om de inte är av ringa betydelse. Enligt bokföringsnämndens utlåtande 1750/2005 bör ändringar i bokföringsprinciperna och korrigeringar av fel som hänför sig till tidigare räkenskapsperioder göras endast genom rättelser i eget kapital (*vinst/förlust från tidigare räkenskapsperioder*). Också enligt kommunsektionens allmänna anvisning om upprättande av balansräkning för kommuner och samkommuner (2010) görs ändringar i bokslutsprinciperna och korrigeringar av väsentliga fel genom rättelse av posten *Överskott/underskott från tidigare räkenskapsperioder* bland eget kapital (se utlåtande 105/2012).

När koncernbokslutet upprättas bör man beakta kravet på att bokslutet och verksamhetsberättelsen ska ge en rättvisande bild (BokfL 3 kap. 2 § 1 mom.). Kravet gäller både tillgångarnas värde och det egna kapitalet. Om uppgifterna för föregående räkenskapsperiod inte är jämförbara med den avslutade räkenskapsperiodens uppgifter ska noterna innehålla en redogörelse också om detta (BokfF 2 kap. 2 § 1 mom. 4 punkten).

3 Kommunsektionens utlåtande

Boksluten för de koncernsamfund och som ska sammanställas med kommunens koncernbokslut ändras i regel i samband med sammanställningen i enlighet med de bokslutsprinciper som kommunen tillämpar. Om det emellertid finns grunder för att inte förenhetliga avskrivningstiderna kan man när koncernbokslutet upprättas låta bli att förenhetliga olika avskrivningsplaner som tillämpats inom kommunkoncernen. Koncernbokslutet måste dock ge en rättvisande bild av koncernens resultat och ekonomiska ställning.

En förutsättning för att man ska kunna låta bli att förenhetliga avskrivningsplanerna är att kommunens dottersamfund i sin egen bokföring i enlighet med 5 kap. 5 § 1 mom. i bokföringslagen har kostnadsfört anskaffningsutgiften för tillgången som avskrivningar enligt den fastställda avskrivningsplanen (nedan "avskrivningar enligt plan") och att avskrivningsplanen motsvarar tillgångens teknisk-ekonomiska slitage och de framtida inkomstförväntningarna. Om ingen avskrivningstid fastställts för den ifrågavarande tillgången eller gruppen av tillgångar i kommunens avskrivningsplan, till exempel på grund av koncernsamfundets verksamhetsområde, används den planenliga avskrivningstid som koncernsamfundet fastställt på ovan nämnda sätt.

Om koncernsamfundet inte gjort några avskrivningar enligt plan bör avskrivningarna vid sammanställningen av koncernbokslutet alltid förenhetligas med kommunens avskrivningsplan eller med de avskrivningsprinciper som kommunen också annars använder vid avskrivning av tillgångar. Om inga avskrivningsgrunder fastställts för den ifrågavarande tillgången eller gruppen av tillgångar i kommunens avskrivningsplan, till exempel på grund av koncernsamfundets verksamhetsområde, tillämpas de avskrivningstider som anges i kommunsektionens allmänna anvisning om avskrivningar enligt plan i kommuner och samkommuner.

I noterna ska ges en redogörelse med motiveringar om boksluten för de koncernsamfund som ska sammanställas med kommunens koncernbokslut inte har förenhetligats enligt modersamfundets bokslutsprinciper.

Om ett dottersamfund börjar göra planenliga avskrivningar mitt under tillgångens användningstid och avskrivningarna inte har korrigerats retroaktivt i dottersamfundets bokföring, ska en avskrivningsrättelse göras i kommunens koncernbokslut för de räkenskapsperioder då avskrivningar enligt plan inte bokförts.

Kommunen kan rätta felaktiga avskrivningar i koncernbokslutet genom rättelse av posten *Överskott/underskott från tidigare räkenskapsperioder* bland eget kapital. Rättelsen görs i koncernbokslutet för det år då det felaktiga förfarandet uppdagas. Räkenskapsårets avskrivningar bokförs i enlighet med dottersamfundets gällande avskrivningsplan, varvid det inte uppstår något behov av nya avskrivningsrättelser i kommunens koncernbokslut. Korrigeringar av fel från tidigare år redovisas i noterna till koncernbokslutet i den utsträckning som krävs och behövliga korrigeringar görs i jämförelseuppgifterna.