

56. Utlåtande om värdering av aktier och andelar

1. Begäran om utlåtande

Sjukvårdsdistrikt A gjorde i den ingående balansen 1991 en uppskattning av värdet på byggnaderna i den egendom som överförts från kommunalförbundet för centralsjukhus X, kommunalförbundet för sjukhus Y och kommunalförbundet för kretssjukhus Z. Utöver värdet på sjukhusbyggnaderna fastställdes också värdet på några fastighetsaktiebolag och ett bostadsbolag i enlighet med byggnadsstyrelsens anvisningar från 1982. Fastighetsaktiebolagens nettovärde har uppskattats som byggnadernas värde enligt byggnadsstyrelsens metod minskat med lånens belopp. I värdet ingår inte eventuella egna aktielägenheter i bostadsaktiebolagen.

De uppskattade beloppen har godkänts i sjukvårdsdistrikt A:s fullmäktige och tagits upp som balansvärden mot grundkapitalet utan inverkan på resultatet då sjukvårdsdistriktet bildades 1.1.1997.

Fastighetsaktiebolagens värden har tagits upp i balansräkningen bland aktier och andelar, och därför har inga avskrivningar gjorts på dem.

Vid försäljningen av ett fastighetsaktiebolag bokfördes skillnaden mellan balansvärde och försäljningspris som en betydande förlust. Sjukvårdsdistriktet har övervägt att ändra balansvärdena, för att undvika liknande förlust vid följande eventuella försäljning.

Sjukvårdsdistriktet ber om ett utlåtande om huruvida balansvärdena kan ändras så att de motsvarar aktiernas och andelarnas nominella värde genom att minska kommunernas grundkapital utan att resultatet påverkas.

Det andra alternativet vore att bibehålla balansvärdena och bokföra resultatet vid eventuell försäljning så att det påverkar resultatet i bokslutet.

Det tredje alternativet är att avskilja aktiernas och andelarnas nominella värde ur fastighetens värde och därefter göra avskrivningar på de återstående fastigheterna (byggnaderna). Sjukvårdsdistriktet önskar i så fall få ett utlåtande om huruvida avskrivningarna skall göras retroaktivt fr.o.m. 1991.

Sjukvårdsdistriktet önskar också få ett utlåtande om hur noteringarna för det valda alternativet skall göras i medlemskommunernas bokföring.

2. Motiveringar till utlåtandet

Kommunsektionen har gett ett utlåtande 49/28.11.2000 om hur nedskrivning av anläggningstillgångar skall behandlas samt utlåtande 47/28.11.2000 om hur en samkommuns grundkapital och en medlemskommuns samkommunandel skall bokföras.

Sjukvårdsdistrikt A:s aktier i fem fastighetsaktiebolag och ett bostadsaktiebolag hade 31.12.2001 ett balansvärde på sammanlagt 3 747 071 euro. Anskaffningspriset för aktierna och andelarna har varit 485 772 euro.

I detta fall gjorde sjukvårdsdistriktet i den ingående balansen 1991 en ny uppskattning av värdet på byggnaderna som överförts från kommunalförbunden för sjukhusen. Vid egendomsöverföringen har aktierna tillsammans med andra tillgångar legat till grund för värdet på de andelar i kommunalförbundet (numera samkommunen) för sjukvårdsdistriktet som medlemskommunerna i de fusionerade kommunalförbunden fått. Sålunda skedde förvärvet mot vederlag år 1991.

Utöver värderingen av sjukhusbyggnaderna fastställdes också värdet på fastighetsaktiebolagen och bostadsandelslaget i enlighet med byggnadsstyrelsens anvisningar från 1982. Som fastighetsaktiebolagets nettotillgångar har uppskattats byggnadernas värde enligt byggnadsstyrelsens metod minskad med lånens belopp.

Det värde som baserar sig på uppskattningen har godkänts i sjukvårdsdistriktets fullmäktige och tagits upp som balansvärde bland bestående aktiva 1.1.1997. Balansvärdet har varit kalkylmässigt och baserat sig på återanskaffningspriset, vilket lett till att balansvärdet blivit högre än vad en oavskriven anskaffningsutgift hade varit 1.1.1997. Värderingen har i motsvarande mån ökat grundkapitalet. Vid värderingen tillämpades i den ingående balansen 1.1.1997 anvisningarna om

bestämning av grunderna för avskrivning på byggnader som sjukvårdsdistriktet äger, enligt kommunsektionens allmänna anvisningar om avskrivningar enligt plan (1996).

Enligt bokföringslagen skall räkenskapsperiodens inkomster tas upp som intäkter i resultaträkningen. Från intäkterna skall som kostnader dras av de utgifter som sannolikt inte längre medför motsvarande inkomst samt förlusterna. Övriga utgifter får aktiveras i enlighet med bokföringslagen (BokfL 5 kap 1 §). Anskaffningsutgiften för anläggningstillgångar och andra materiella tillgångar som hör till bestående aktiva skall aktiveras och tas upp under sin verkningstid som kostnad genom avskrivningar enligt plan (BokfL 5 kap. 5 §).

Om den sannolika framtida inkomsten från en tillgång eller investering som hör till bestående aktiva, eller dess värde vid serviceproduktionen varaktigt är mindre än den ännu oavskrivna anskaffningsutgiften, skall skillnaden enligt bokföringslagen kostnadsföras som en nedskrivning (BokfL 5 kap. 13 §).

Enligt de allmänna anvisningarna om uppgörande av balansräkning för kommuner och samkommuner 6.4.1999 hör värdepapper och andelar som anskaffats för bestående bruk till placeringar inom bestående aktiva (punkten Aktier och andelar). Värdepapper som utgör anläggningstillgångar skaffas för att påverka kommunens inkomstbildning eller för att kontinuerligt utnyttjas för serviceproduktionen under flera räkenskapsperioder. Bland annat aktier och andelar i samfund som producerar kommunala tjänster är värdepapper som utgör anläggningstillgångar.

På anskaffningsutgiften för aktier och andelar som utgör anläggningstillgångar görs inga avskrivningar enligt plan. Vid bestående värdeminskningar görs dock nedskrivningar också för dessa aktier och andelar. Nedskrivningarna bokförs i resultaträkningen under punkten Nedskrivningar.

Att avskilja värdet på byggnader och markområden från värdet på aktier och andelar och behandla dessa separat hör inte till god bokföringssed, eftersom aktier är självständiga tillgångar i ägarens bokföring. I undantagsfall kan avskrivning enligt plan göras på en akties värde eller en del av värdet. Då kan avskrivningen enligt plan basera sig på värdet på den byggnad som aktien ger besittningsrätt till. Värdet minskar under avskrivningstiden t.ex. om byggnaden måste rivras efter brukstiden.

Om den sannolika framtida inkomsten från en tillgång eller investering som hör till bestående aktiva, eller dess värde i serviceproduktionen varaktigt är mindre än den ännu oavskrivna anskaffningsutgiften skall skillnaden enligt 5 kap. 13 § bokföringslagen kostnadsföras som en nedskrivning. Nedskrivningar på aktier och andelar som utgör anläggningstillgångar upptas som nedskrivningar i kommunens och samkommunens bokslut. Enligt kommunsektionens allmänna anvisning om uppgörande av resultaträkning skall nedskrivningar tas upp efter årsbidraget, varvid de inte påverkar årsbidragets belopp.

I kommunsektionens allmänna anvisning om uppgörandet av resultaträkning för kommuner och samkommuner (6.4.1999) sägs att om ett fel uppdagas i bokföringen eller bokslutet för tidigare räkenskapsperioder, eller om redovisningsprinciperna ändras, skall rättelsen bokföras som en händelse för den räkenskapsperiod under vilken felet uppdagas. Det är inte tillåtet att bokföra rättelser genom att direkt debitera eller kreditera det egna kapitalet i balansräkningen, utan effekten av felet eller ändringen skall rättas i resultaträkningen för den räkenskapsperiod under vilken felet uppdagas eller redovisningsprincipen ändras. För att bokförda rättelser inte skall förvränga den bild som resultat- och balansräkningen ger av räkenskapsperiodens resultat och den ekonomiska ställningen, skall väsentliga, till tidigare räkenskapsperioder hörande poster som inverkar på resultatet bokföras som extraordinära intäkter eller kostnader och uppgifter om dem skall ges i noterna till resultat- och balansräkningen. Poster av ringa betydelse vilka hör till tidigare perioder kan bokföras under de resultat- eller balansposter till vilka de kan hänföras.

3. Kommunsektionens ställningstagande

Värdet på en aktie eller andel som hör till anläggningstillgångarna skall nedskrivas om värdet på de byggnader, maskiner och inventarier samt finansieringstillgångar som aktierna ger besittningsrätt till eller deras värde i affärsverksamheten eller serviceproduktionen väsentligt har minskat. Även om marknadsvärdet på fastighetsbolagets aktier samtidigt utvisar värdet på det markområde och den byggnad fastighetsbolaget besitter, behöver dessa inte överensstämma med bokföringsvärdet, eftersom värdet på tillgångarna bestäms på olika grunder. Nedskrivningen kostnadsföras i kommunens och samkommunens bokslut som en egen post i gruppen avskrivningar.

Oberoende av bokföringssätt påverkar nedskrivningar av aktier räkenskapsperiodens över-/underskott och de kan leda till ett betydande underskott i samkommunens bokslut. Eftersom tilläggsavskrivningarna inte påverkar kommunens eller samkommunens finansieringsbehov är det inte nödvändigt att täcka underskottet med intäkter från följande räkenskapsperioder, utan underskottet kan på förslag av samkommunens styrelse bokföras som sänkning av grundkapitalet. Också i detta fall skall underskottet tas upp efter tilläggsavskrivningarna i samkommunens resultaträkning. Sänkningen av grundkapitalet tas upp i följande års bokslut efter beslut av fullmäktige.

Om det vid bokslutet konstateras att bokföringsvärdet på en byggnad och det fastighetsaktiebolag som besitter byggnaden väsentligt överskrider dess gängse värde eller värde i serviceproduktionen, skall balansvärdet sänkas.

Om aktien/andelen för en anläggningstillgång säljs, bokförs resultatet av försäljningen som resultatpåverkande. Resultatet (försäljningsvinst/-förlust) bestäms som skillnaden mellan köpesumman och balansvärdet vid tidpunkten för försäljningen, oberoende av hur balansvärdet har fastställts och vilka nedskrivningar som gjorts på det. En försäljningsförlust som beror på värderingen av en anläggningstillgång skall upptas i bokslutet det år då anläggningstillgången säljs. Om försäljningsförlusten är betydande kan den bokföras som extraordinär kostnad.

4. Kommunsektionens utlåtande

Värdet på en aktie eller andel som hör till anläggningstillgångarna skall nedskrivas om värdet på de byggnader, maskiner och inventarier samt finansieringstillgångar som aktierna ger besittningsrätt till eller till deras värde i affärsverksamheten eller serviceproduktionen väsentligt har minskat. Nedskrivningen kostnadsförs i kommunens och samkommunens bokslut som en egen post i gruppen avskrivningar. Förutsättningarna för nedskrivning utreds normalt vid varje bokslut. Det är inte förenligt med god bokföringssed att minska anläggningstillgångarnas värde i balansräkningen och att göra motsvarande sänkning av grundkapitalet direkt i balansräkningen.

Om en aktie/andel bland anläggningstillgångarna säljs, bokförs vinsten eller förlusten av försäljningen som resultatpåverkande.

Att avskilja värdet på byggnader och markområden från värdet på aktier och andelar och behandla dessa separat hör inte till god bokföringssed.

Om nedskrivningar på anläggningstillgångar medför ett betydande underskott i samkommunens balansräkning och det inte behövs någon finansiering för att täcka underskottet, kan underskottet täckas genom minskning av samkommunens grundkapital.

I medlemskommunernas bokföring skall en varaktig och betydande sänkning av bokföringsvärdet på samkommunandelen, vilken inte beror på återbetalning av medlemskommunandel, upptas som nedskrivning i resultaträkningen. I noterna till samkommunens bokslut ges en utredning över hur grundkapitalet är fördelat på medlemskommunerna. Över betydande ändringar av värdet på samkommunandelar ges en utredning i noterna till kommunens bokslut.