

Bokföringsnämndens kommunsektion, 15.12.1997

15. Utlåtande om hur bokföringslagen skall tillämpas i fråga om avskrivningar i samkommuner

Begäran om utlåtande

Samkommun A har begärt ett utlåtande om hur 16 § bokföringslagen skall tillämpas i en samkommun vid registrering av anskaffningsutgiften för anläggningstillgångsnyttigheter vilkas värde överskrider 500 000 mark och om hur avskrivningar enligt plan skall göras på dem.

Samkommunen aktiverar investeringar i anläggningstillgångar som överskrider

30 000 mark men understiger 500 000 mark i balansräkningen under rubriken anläggningstillgångar bland aktiva och gör varje redovisningsperiod avskrivningar på investeringarna enligt plan.

Däremot har man inte haft för avsikt att i balansräkningen aktivera sådana investeringar i anläggningstillgångar vilkas värde överstiger 500.000 mark, eftersom primärkommunerna betalar amorteringarna på de lån som behövs för investeringarna enligt faktura från samkommunen.

Motivering

Enligt 16 § bokföringslagen (1572/1992) skall anskaffningsutgiften för anläggningstillgångar aktiveras och upptas under sin verkningstid som kostnader genom avskrivningar enligt plan. I bokslutet utgör anskaffningsutgiften för anläggningstillgångarna grunden för avskrivningarna. Med anskaffningsutgift för anläggningstillgångar avses enligt huvudregeln i 13 § 1 momentet bokföringslagen de rörliga utgifterna för anskaffning och tillverkning av en nyttighet. Avskrivningarna upptas i samkommunens resultaträkning efter årsbidraget under rubriken Avskrivningar på anläggningstillgångar och övriga utgifter med lång verkningstid.

Enligt bokföringsnämndens kommunsektions allmänna anvisning om avskrivningar enligt plan (reviderad 15.12.1997) (punkt 2.1.2 Anskaffningsutgifter som täckts med bidrag eller statsandel) bokförs en statsandel, ett investeringsbidrag eller en annan finansieringsandel som erhållits för anskaffning av en nyttighet som ingår i anläggningstillgångarna, som avdrag från anskaffningsutgiften. Vid beräkning av avskrivningarna anses anskaffningsutgiftens belopp minskat med den erhållna finansieringsandelen utgöra grund för avskrivningarna. I balansräkningen eller i bilageuppgifterna till balansräkningen uppges med iakttagande av väsentlighetsprincipen, hela anskaffningsutgiften för ifrågakvarande anläggningstillgång samt det belopp som täckts med statsandel, investeringsbidrag eller annan finansieringsandel.

En samkommuns investering i anläggningstillgångar aktiveras i balansräkningen, med undantag av små anskaffningar som enligt den avskrivningsplan som samkommunestyrelsen eller samkommunfullmäktige har godkänt kan bokföras direkt som kostnad i resultaträkningen. Det förfarande som samkommunen har tillämpat, dvs. att anskaffningar som understiger 30 000 mark direkt bokförs som kostnad, kan i enlighet med väsentlighetsprincipen anses vara förenligt med god bokföringssed. Anskaffningsutgiften för en anläggningstillgång värd över 500 000 mark skall också aktiveras i balansräkningen och på den skall göras avskrivningar enligt plan, till den del som anskaffningsutgiften för anläggningstillgången inte minskas med beloppet av den erhållna finansieringsandelen.

Alternativa sätt att behandla medlemskommunens betalningsandel i samkommunens och kommunens bokföring

Den bokföringsmässiga behandlingen av en medlemskommuns betalningsandel för samkommunens investering, liksom täckningen av avskrivningarna enligt plan i samkommunens bokslut, beror på samkommunens grundavtal eller hur man avtalat separat. De alternativa förfaringsätten är följande:

1. Medlemskommunens betalningsandel tas in i priset på de tjänster som samkommunen säljer

I detta alternativ uträknas beloppet av avskrivningarna under samkommunens bokföringsperiod på hela anskaffningsutgiften, vilket ökar det totala beloppet av de kostnader som skall bokföras på räkenskapsperioden. I priserna på de tjänster som samkommunen säljer bör täckningen av avskrivningarna beaktas, så att räkenskapsperiodens resultat balanserar.

2. Medlemskommunens betalningsandel behandlas som bidrag i resultaträkningen

Om medlemskommunen deltar med en direkt betalningsandel i amorteringen av ett lån som tagits för finansiering av en investering och betalningsandelen inte tas in i priset på de tjänster som samkommunen säljer, bokförs medlemskommunens betalningsandel i samkommunen som ett verksamhetsbidrag i resultaträkningen under rubriken Understöd och bidrag. Avskrivningar enligt plan görs på hela anskaffningsutgiften, varvid räkenskapsperiodens resultat till denna del blir skillnaden mellan det erhållna bidraget och avskrivningarna enligt plan (+/-).

I medlemskommunens bokföring registreras givna bidrag för amortering av samkommunens lån bland kostnaderna i resultaträkningen under rubriken understöd.

3. Medlemskommunens betalningsandel avdras som finansieringsandel från anskaffningsutgiften för anläggningstillgångar (finansieringsunderstöd)

I detta alternativ avdras medlemskommunens betalningsandel för samkommunens investering som finansieringsandel från anskaffningsutgiften för anläggningstillgångarna. Härvid görs samkommunens avskrivningar enligt plan på den anskaffningsutgift från vilken finansieringsandelen har avdragits. Avdraget inverkar varken på avskrivningsplanens längd eller på avskrivningsmetoden. Samkommunens avskrivningar för räkenskapsperioden minskar i samma proportion som man har fått finansieringsunderstöd för anskaffningsutgiften.

Medlemskommunen aktiverar i sin bokföring den finansieringsandel som den betalat under rubriken övriga utgifter med lång verkningstid. Från detta belopp gör medlemskommunen avskrivningar enligt plan. Som avskrivningsplan används samma plan som samkommunen har använt för anskaffningsutgiften för den investering som är föremål för finansieringsandelen.

4. Medlemskommunens betalningsandel behandlas som kapitalplacering

Medlemskommunens betalningsandel för samkommunens investering kan behandlas som kapitalplacering, om man har kommit överens om detta i grundavtalet eller separat. Medlemskommunens kapitalplacering läggs i samkommunen till grundkapitalet eller till en kapitalplaceringsfond. Samkommunen gör avskrivningar enligt plan på investeringens hela anskaffningsutgift, vilket minskar räkenskapsperiodens resultat. Medlemskommunen aktiverar kapitalplaceringens belopp som samkommunsandel i balansräkningen. Medlemskommunen gör inte avskrivningar enligt plan på samkommunsandelen.

I detta alternativ kan räkenskapsperiodens resultat bli negativt för samkommunen, eftersom avskrivningarna görs på investeringens hela anskaffningsutgift och medlemskommunens betalningsandel inte upptas i samkommunen med resultatverkan utan endast som balansposter. Samkommunstyrelsen eller samkommunfullmäktige kan då besluta att i bokslutet minska kommunens grundkapital eller placeringsfondens kapital med det ackumulerade underskottet från tidigare räkenskapsperioder, som har uppstått till följd av de ovan nämnda avskrivningarna enligt plan.

Kommunsektionens utlåtande

Samkommunens investeringar i anläggningstillgångar skall aktiveras i balansräkningen, med undantag av små anskaffningar som enligt den avskrivningsplan som samkommunstyrelsen eller samkommunfullmäktige har godkänt kan bokföras direkt i resultaträkningen som kostnad. Om samkommunen har fått finansieringsandel för anskaffningsutgiften för anläggningstillgångar av en medlemskommun bör finansieringsandelen avdras från den anskaffningsutgift för anläggningstillgången som aktiveras i balansräkningen. Avskrivningarna enligt plan görs på anskaffningsutgiften, från vilken finansieringsandelen har avdragits.

Den betalningsandel som debiterats medlemskommunen för amortering av lån som tagits för investeringens finansiering, bokförs i samkommunen i resultaträkningen som intäkt, antingen som försäljningsintäkt beaktad i priset på tjänster eller som verksamhetsbidrag eller så bokförs den erhållna debiteringen som medlemskommunens kapitalplacering i grundkapitalet eller i placeringsfonden om man i grundavtalet eller separat har kommit överens om detta.

Som avskrivningsplan kan användas en avskrivning som motsvarar amorteringen av lånet, till den del som anskaffningsutgiften har finansierats med lån, varvid räkenskapsperiodens resultat till denna del elimineras. Kommunsektionen anser dock att det är förenligt med god bokföringspraxis att trygga jämförbarheten av boksluten genom att i avskrivningsplanen tillämpa bokföringsnämndens kommunsektions allmänna anvisning om avskrivningar enligt plan, om det inte föreligger vägande skäl att avvika från anvisningen.