

15.12.2009

Bokföring i samband med bildande av samkommun

1 Begäran om utlåtande

Kommun A ber kommunsektionen om ett utlåtande om vissa bokföringsfrågor i anslutning till bildandet av en affärsverkssamkommun för avfallshanteringen.

Utgångsläge

Kommunerna som området gäller har ordnat sin avfallshantering genom ett samarbetsavtal för avfallshantering som ingicks 1.7.1994. Stad B upprätthåller bland annat en avfallsstation dit avfall förs också från samarbetskommunerna C, A, D ja E. Kommun D anslöt sig till avfallssamarbetet 1.2.2007. De sistnämnda kommunerna har betalat en deltagarersättning enligt samarbetsavtalet till huvudmannakommunen och för de influtna avfallsavgifterna har huvudmannakommunen årligen betalat ränta på det placerade kapitalet och även i viss mån kapitalåterbäring till sina samarbetspartner.

I sökandens bokföring har deltagarersättningen bokförts i balansräkningen bland övriga utgifter med lång verkningstid. Varken sökanden eller de andra avtalskommunerna har äganderätt i huvudmannens markområden eller anläggningar för avfallsstationen, utan dessa tas upp i huvudmannens bokföring och är huvudmannakommunens egendom.

Alla samarbetskommuner har tidigare haft sina egna soptippar för vilkas stängningskostnader varje kommun står för själv enligt det nuvarande samarbetsavtalet, utom när det gäller överenskomna efteråtgärder för ur bruk tagna soptippar som ingår i avfallshanteringssamarbetet.

Den nuvarande avfallsstationen började sin verksamhet och togs i bruk av kommunerna B och E 1992. Den 1.7.1994 ingick kommunerna B, E, C och A ett samarbetsavtal om gemensam avfallshantering. Avfallshanteringen är organiserad inom ramen för en balansenhet vid staden B från 2009. Därförinnan var enheten en resultatenhet. Kommunen D anslöt sig till avfallssamarbetet vid ingången av 2007, då avtalet uppdaterades. Finansieringsandelarna för anläggningen är enligt samarbetsavtalet: C 9,4 %, A 11,4 %, D 11,1 %, E 20,8 % och B 47,3 %.

Enligt tilläggsuppgifter har avtalskommunernas finansieringsandelar bokförts i huvudmannakommunen som investeringsbidrag och dragits av från anskaffningsutgifterna för investeringarna för avfallsstationen. En del av avtalskommunerna har bokfört bidraget bland övriga utgifter med lång verkningstid och en del direkt som kostnad för bidragsåret.

Bildande av samkommun

Kommunerna håller på att bilda en affärsverkssamkommun till vilken inrättningen, som fungerar som balansenhet vid stad B, flyttar soptippsverksamhetens egendom, ansvar och skyldigheter. Avsikten är att bestämma överföringspriset för avfallsstationen så att i stället för de nuvarande bokföringsvärdena används indexkorrigerade anskaffningsutgifter. Grundkapitalet för affärsverkssamkommunen bildas av skillnaden mellan tillgångarna och skulderna.

Frågor i begäran om utlåtande

Sökanden ber om utlåtande i följande frågor:

1. Kan man som överföringspris för tillgångarna använda det planerade indexjusterade priset och bokföra den så uppkomna överlåtelsevinsten i resultaträkningen?
2. Ska en avtalskommun i sin egen bokföring uppta som värde för samkommunsandelen värdet för samarbetsandelen i den nuvarande balansräkningen som sådant, eller kan kommunen vid aktivering av samkommunsandelen i samband med att samkommunen bildas

använda sin kommande andel i grundkapitalet och på det sättet intäktsföra sin andel av värdestegringen?

3. Ska man på motsvarande sätt i affärsverkssamkommunens ingående balans bokföra en avsättning för de skyldigheter att ställa soptippen i skick som den tidigare verksamheten har medfört, om inte staden B (i detta utlåtande huvudmannakommunen) i balansräkningen har gjort motsvarande avsättning som kan överföras till samkommunens balansräkning i samband med överföringen av tillgångarna?

2 Motiveringar till utlåtandet

2.1 Lagstiftning

2.1.1 Kommunallagen 365/1995

I 10 a kap. kommunallagen finns bestämmelser om bildande av affärsverkssamkommuner vad gäller eget kapital och hur det fördelas i andelar för medlemskommunerna. Enligt 87 I § i kommunallagen består ett kommunalt affärsverks eget kapital av grundkapitalet, uppskrivningsfonden samt övriga poster av eget kapital. Grundkapitalet är kommunens eller samkommunens placering i eget kapital, för vilket affärsverket betalar ersättning. I en affärsverkssamkommun är grundkapitalet fördelat på medlemsandelar.

I regeringspropositionen om ändring av kommunallagen i fråga om affärsverk sägs att de immateriella och materiella tillgångar och de placeringar bland bestående aktiva som medlemskommunerna överför till en affärsverkssamkommun när den bildas kan värderas till det verkliga värdet med beaktande av försiktighetsprincipen (RP 263/2006) Med det verkliga värdet avses beroende på tillgångsposten bruksvärdet i serviceproduktionen eller det sannolika överlåtelsevärdet.

2.1.2 Bokföringslagen (1336/1997)

Försiktighetsprincipen

Vid aktivering av utgifter ska av de allmänna principerna i 3 kap. 3 § 3 mom. i bokföringslagen generellt beaktas principen om försiktighet oberoende av räkenskapsperiodens resultat enligt 3 punkten.

Försiktighet innebär att bokföringen och bokslutet ska upprättas så att man inte ger en för bra bild av räkenskapsperiodens resultat eller den ekonomiska ställningen vid tidpunkten för bokslutet. Därför ska bland annat aktiveringar övervägas tillräckligt noga, och egendomens värde får inte framställas som alltför stort i balansräkningen. Försiktighetsprincipen iakttas speciellt när bokslutet upprättas, då man klarlägger de poster som hänför sig till räkenskapsperioden och definierar balansposternas rätta värde. Räkenskapsperiodens resultat får inte påverka periodiseringen av inkomster och utgifter eller bokföringslösningarna beträffande värderingen av egendom.

Periodisering av andra utgifter med lång verkningstid

Enligt 5 kap. 11 § i bokföringslagen ska utgifter med lång verkningstid avskrivnas enligt plan inom fem år, om inte en längre avskrivningstid på högst 20 år av särskild anledning kan anses överensstämma med god bokföringssed.

Framtida utgifter och förluster samt avsättningar (BokfL 5 kap. 14 §)

Enligt 5 kap. 14 § i bokföringslagen ska från intäkterna dras av framtida utgifter och förluster om följande fyra villkor uppfylls för utgifterna och förlusterna:

- 1) de hänför sig till räkenskapsperioden eller en tidigare räkenskapsperiod,
- 2) de ska anses vara säkra eller sannolika vid den tidpunkt då bokslutet upprättas
- 3) den inkomst som motsvarar dem är inte säker eller sannolik, och
- 4) de baserar sig på lag eller på den bokföringsskyldiges förpliktelse gentemot en utomstående

För att de framtida utgifterna och förlusterna ska kunna bokföras bör samtliga punkter i bestämmelsen uppfyllas.

2.1.3 Avfallslagen (1072/1993)

Grunderna för avgiften för avfallsbehandling regleras i avfallslagen. Kostnaderna för behandlingen av avfallet och den avgift som tas ut för behandlingen ska omfatta de kostnader som föranleds av inrättandet, användningen, urbruktagandet och eftervården av behandlingsplatsen inklusive kostnaderna för säkerhet eller motsvarande arrangemang för avstjälningsplatsen enligt 42 § 3 mom. i miljöskyddslagen samt de beräknade kostnaderna för urbruktagandet och eftervården av avstjälningsplatsen under en tid av minst 30 år (AvfL 5 kap. 27 § 2 mom.). Bestämmelsen trädde i kraft 1.1.1994 utom vad gäller minimitiden på 30 år för beredskap för eftervård (ändring 806/2008), som trädde i kraft 1.1.2009.

Kommuner har rätt att ta ut en avfallsavgift för täckande av de kostnader som den av kommunen anordnade avfallshanteringen samt uppgifterna i anslutning till den åsamkar kommunen. Avfallsavgiften kan bestå av en eller flera avgifter (5 kap. 28 § 1 mom.). För behandlingen av avfall ska det tas ut en avfallsavgift som täcker de kostnader som avses i 27 § 1 mom. enligt ovan (5 kap. 28 § 2 mom.). En taxa som i detalj utvisar grunderna för fastställande av avfallsavgiften ska antas av kommunen (5 kap. 30 § 1 mom.).

En kommun kan ändå helt eller delvis överföra den avfallshanteringen ansvarar för till en annan sammanslutning eller ett företag. Även då ansvarar kommunen för att den skyldighet som ålagts kommunen uppfylls (3 kap. 13 § 2 mom.). Stadgandena om kommunal avfallsavgift tillämpas inte till de delar som skötseln av återvinningen eller behandlingen av avfallet har överlåtits på en sammanslutning eller en företagare enligt 3 kap. 13 § 2 mom. (5 kap. 34 §).

2.2 Kommunsektionens allmänna anvisningar och utlåtanden

Kommunsektionens allmänna anvisning om upprättande av resultaträkning för kommuner och samkommuner (2006)

Enligt 9 kapitlet i den allmänna anvisningen bokförs som kommunens extraordinära intäkter väsentliga händelser av engångsnatur som avviker från kommunens normala verksamhet. Extraordinära intäkter och kostnader kan uppstå av bland annat större försäljnings- eller överlåtelsevinster av tillgångar bland bestående aktiva på grund av att någon verksamhet avslutats. Enligt motiveringarna till bokföringslagen ska begreppet extraordinärt tolkas snävt.

Kommunsektionens allmänna anvisning om upprättande av balansräkning för kommuner och samkommuner (2006)

I den allmänna anvisningen av kommunsektionen om upprättande av balansräkning för kommuner och samkommuner utgörs kommunens och också en samkommuns bestående aktiva av materiella och immateriella tillgångar vilkas stadigvarande verkningstid som produktionsfaktor omfattar flera räkenskapsperioder samt aktier och andelar som stöder kommunens verksamhet och övriga placeringar, oberoende av om tillgångarna och placeringarna är avsedda att ge inkomst eller ej.

Enligt punkt 2.1.1 i den allmänna anvisningen kan övriga utgifter med lång verkningstid omfatta till exempel exceptionellt stora finansieringsutgifter för anskaffning av bestående aktiva till andra samfund.

Kommunsektionens allmänna anvisning om avskrivningar enligt plan för kommuner och samkommuner (2008)

Enligt kapitel 3.5.7 *Grundande av affärsverks- eller annan samkommun* i den allmänna anvisningen om avskrivningar enligt plan är det också möjligt att använda ett värde som är högre än den återstående icke avskrivna anskaffningsutgiften som apportvärde eller överlåtelsepris. Oberoende av om tillgångarna har överförts till apportvärde eller till överlåtelsepris som överstiger den icke avskrivna anskaffningsutgiften bokförs överlåtelsen i kommunens bokföring på samma sätt som då tillgångar bland bestående aktiva överläts till utomstående.

Överlåtelsevinst respektive överlåtelseförlust på tillgångar bland bestående aktiva beräknas separat för varje tillgång genom att man

från överlåtelseinkomsten av tillgången minskar tillgångens oavskrivna anskaffningsutgift efter avskrivningar enligt plan. Överlåtelsevinst som överskrider den oavskrivna anskaffningsutgiften bokförs i resultaträkningen som övriga intäkter eller, om kommunen helt och hållet avstår från denna verksamhet, bokförs överlåtelsevinsten, om den är väsentlig, bland extraordinära intäkter.

Under den räkenskapsperiod då en tillgång som hör till bestående aktiva överlåts, görs avskrivningar enligt plan på anskaffningsutgiften för tillgången fram till överlåtelse tidpunkten eller räkenskapsårets slut. Små överlåtelsevinster och dito förluster kan tas upp i resultaträkningen som rättelser i avskrivningar enligt plan under räkenskapsperioden. Alternativt behöver detta inte göras utifrån väsentlighetsprincipen.

Utlåtande 52/2002 om hur kostnader i anslutning till eftervård av en soptipp ska behandlas i bokslutet

Kommunsektionen gav ett utlåtande 52/2002 om hur kostnader i anslutning till eftervård av en soptipp ska behandlas i bokslutet och i det sammanhanget ansåg kommunsektionen det motiverat att utvidga utlåtandet till att också omfatta beredskap för framtida utgifter för stängning och eftervård av soptippar som är i bruk. Enligt utlåtandet bör man bereda sig för stängnings- och eftervårdsutgifter på förhand när följande omständigheter eller kriterier uppfylls:

- 1) till den del utgifterna hänförs till den avslutade räkenskapsperioden eller en tidigare räkenskapsperiod,
- 2) det bör anses vara säkert eller sannolikt att utgifterna uppstår,
- 3) en motsvarande inkomst inte är säker eller sannolik, och
- 4) skyldigheten bygger på lag eller en förpliktelse gentemot en utomstående.

I praktiken är grunden för en avsättning att den som är huvudman för soptippen tar på sig eftervårdsskyldigheterna redan när miljötillstånd söks och tillståndsvillkoren förutsätter att de uppfylls. I sådana fall bokförs den framtida utgiften som avsättning i stället för som resultatreglering på grund av den långa användningstiden för

soptippen. Detta gör det svårare att på förhand bedöma exakt hur stor betalningsskyldigheten blir.

Enligt utlåtandet bör man för sannolika framtida stängnings- och eftervårdsutgifter för soptippar bereda sig på förhand genom avsättningar under den kvarstående användningstiden, om villkoren för bokföring av avsättningar enligt 5 kap. 14 § i bokföringslagen uppfylls.

Utlåtande 61/2003 om realisering av försäljningsvinst vid överlåtelse av tomt genom apport

Utlåtandet tar upp hur överlåtelsevinst ska bokföras i samband med apport. I fallet gällde det överlåtelse av en tomt till kommunens dotterbolag som apport. Enligt utlåtandet kunde som anskaffningsutgift för aktier som gällde anläggningstillgångar bokföras det belopp som fastställts för den riktade aktieemissionen. Den överlåtelsevinst som uppkommit vid apportemissionen såsom skillnaden mellan tomtens balansvärde och teckningspriset skulle tas upp bland övriga intäkter i bokföringen för år 2002. I noterna till resultaträkningen ges en utredning över väsentliga försäljningsvinster som ingår i övriga verksamhetsintäkter. Det interna bidraget elimineras i koncernbalansräkningen.

Enligt utlåtandet granskas i samband med bokslutet anskaffningsutgiften för aktierna och vid behov görs en nedskrivning av anskaffningsutgiften för aktierna enligt 5 kap. 13 § i bokföringslagen och enligt kommunsektionens allmänna anvisning om upprättande av balansräkning.

3 Kommunsektionens ställningstagande

1. Värdering av bestående aktiva som ska överföras till affärsverkssamkommunen

De tillgångar som överläts till affärsverkssamkommunen kan bedömas till högst det verkliga värdet med beaktande av försiktighetsprincipen. Med det verkliga värdet avses beroende på tillgångsposten bruksvärdet i serviceproduktionen eller det sannolika överlåtelsevärdet. Vid fastställandet av det verkliga värdet för den tillgång som ska avskrivas kan man som grund

använda anskaffningsutgiften korrigerad med index för förändringen i kostnadsnivån. På detta värde görs avskrivningar som motsvarar användningstiden dittills eller den uppnådda bruksgraden.

2. Bokföring av avsättningar

Enligt 5 kap. 27 § i avfallslagen bör den avgift som tas ut för avfallsbehandlingen också omfatta kostnader för urbruktagande och eftervård av soptippen under en tid av minst 30 år. Eftersom kostnaderna till denna del realiseras först vid stängningen och eftervården av soptippen, görs årligen en avsättning i bokslutet för kommande obligatoriska utgifter.

Enligt kommunsektionens utlåtande 52/2002 bör man för sannolika framtida stängnings- och eftervårdsutgifter för i bruk varande soptippar bereda sig på förhand genom avsättningar under den kvarstående användningstiden, om villkoren för bokföring av avsättningarna enligt 5 kap. 14 § i bokföringslagen uppfylls. Avfallslagen och soptippens tillståndsvillkor förutsätter att både utgifterna för stängningen och eftervårdsskyldigheterna fullgörs under minst 30 år.

I den ingående balansen för affärsverkssamkommunen bör en avsättning göras för den retroaktiva användningstiden eller för den uppnådda bruksgraden och den bör beaktas vid fastställande av samkommunens grundkapital.

3. Grundkapitalet i affärsverkssamkommunen och fördelningen av grundkapitalet på medlemsandelar

Grundkapitalet bildas genom att man från tillgångar som överförts till affärsverkssamkommunen avdrar skulder och avsättningar. Fördelningen av grundkapitalet på medlemskommunernas andelar anges i grundavtalet.

4. Slopande av finansieringsandelen för investeringar och bokföring av samkommunsandelen i balansräkningen

Samkommunsandelen i affärsverkssamkommunen bokförs som samkommunsandelar under aktier och andelar bland bestående aktiva. Sökanden har bokfört den finansieringsandel som sökanden betalat för huvudmannens investeringar bland övriga utgifter med lång verkningstid i balansräkningen. När kommunerna inom ramen för samma avtal kommer överens om avslutande av den nuvarande samarbetsmodellen och om bildande av en affärsverkssamkommun som fortsätter verksamheten kan deltagarersättningen, som bokförts bland övriga utgifter med lång verkningstid, överföras till *Samkommunsandelar*. Skillnaden mellan samkommunsandelen i affärsverksamkommunen och deltagarersättningen som aktiverats som övrig utgift med lång verkningstid bokförs som vinst i resultaträkningen. De medlemskommuner som har bokfört den deltagarersättning som de tidigare betalat som kostnad, bokför värdet på samkommunsandelen i balansräkningen och noterar det som vinst i resultaträkningen.

Eftersom kommunen helt och hållet avstår från denna verksamhet ska en överlåtelsevinst som är väsentlig och som överstiger det oavskrivna anskaffningspriset för tillgångarna bokföras bland extraordinära intäkter. Extraordinära intäkter redogörs i noterna till resultaträkningen. En ringa överlåtelsevinst bokförs bland övriga intäkter eller kan tas upp som en rättelse av avskrivningar enligt plan i resultaträkningen.

Interna bidrag elimineras i koncernbalansräkningen.

4 Kommunsektionens utlåtande

1. *Värdering av bestående aktiva som ska överföras till affärsverkssamkommunen*

De tillgångar som överläts till affärsverkssamkommunen kan bedömas till högst det verkliga värdet med beaktande av försiktighetsprincipen. Med det verkliga värdet avses beroende på tillgångsposten bruksvärdet i serviceproduktionen eller det

sannolika överlåtelsevärdet. Det verkliga värdet kan definieras på det sätt som framgår av ställningstagandet.

2. *Bokföring av avsättningar*

När affärsverkssamkommunen bildas bör det i den ingående balansen göras en avsättning för retroaktiv användningstid eller för den uppnådda bruksgraden och den bör beaktas vid fastställande av samkommunens grundkapital som en post som minskar grundkapitalet.

3. *Grundkapitalet i affärsverkssamkommunen och fördelningen av grundkapitalet på medlemsandelar*

Grundkapitalet bildas genom att man från tillgångar som överförts till affärsverkssamkommunen avdrar skulder och avsättningar. Fördelningen av grundkapitalet på medlemskommunernas andelar anges i grundavtalet.

4. *Slopande av finansieringsandelen för investeringar och bokföring av samkommunsandelen i balansräkningen*

Samkommunsandelen i affärsverkssamkommunen bokförs som samkommunsandelar under aktier och andelar bland bestående aktiva. Skillnaden mellan samkommunsandelen i affärsverkssamkommunen och ovan nämnda delaktighetsersättning bokförs som vinst i resultaträkningen. De medlemskommuner som har bokfört den deltagaresättning som de tidigare betalat som kostnad, bokför värdet på samkommunsandelen i balansräkningen och noterar det som vinst i resultaträkningen.

Interna bidrag elimineras i koncernbalansräkningen.