

OBS! Kommunsektionen har tagit ställning till frågan i utlåtande 113. Detta utlåtande kompletterar och ersätter utlåtande 110.

Bokföringsnämndens kommunsektion

UTLÅTANDE 110

9.3.2015

UTLÅTANDE OM BOKFÖRINGEN AV EN SAMKOMMUNS UNDERSKOTT I MEDLEMSKOMMUNERNAS BOKFÖRING

1 Bakgrund

Enligt bokföringslagen ska bokslutet ge en rättvisande bild av räkenskapsperiodens resultat och den ekonomiska ställningen. Detta understryks också av de allt strängare kriterierna för täckande av underskott enligt kommunallagen och utvärderingsförfarandet för kommuner som har en speciellt svår ekonomisk ställning. Hur samkommunernas underskott ska behandlas i medlemskommunernas bokföring har varit en tolkningsfråga och därför har kommunsektionen på eget initiativ beslutat ge ett utlåtande som klarlägger frågan.

2 Motiveringar till utlåtandet

2.1 Rättvisande bild

Bokslutet och verksamhetsberättelsen ska ge riktiga och tillräckliga uppgifter om resultatet av den bokföringsskyldiges verksamhet och om dennes ekonomiska ställning (*rättvisande bild*) (BokfL 3 kap. 2 § 1 mom.).

Huruvida bokslutet ger en rättvisande bild kan bedömas med hjälp av följande exempel.

Exempel 1:

Samkommunens interna finansiering kan anses vara tillräcklig om samkommunens prissättning motsvarar kostnaderna för verksamheten och investeringarna samt användningen av tjänster. Små årliga variationer i räkenskapsperiodens över- och underskott är möjliga. När betalningsandelarna motsvarar de uppkomna kostnaderna ger också medlemskommunernas bokslut en rättvisande bild av kostnaderna för de tjänster som köpts av samkommunen.

Exempel 2:

Om samkommunens intäkter och kostnader på lång sikt inte står i rätt proportion till varandra uppstår det ett sådant långvarigt och väsentligt underskott i samkommunens balansräkning som inte kan täckas med inkomster från försäljning av tjänster eller andra verksamhetsinkomster. Om betalningsandelarna är för små i förhållande

till vad det kostar att producera tjänsterna ger medlemskommunernas bokslut inte en rättvisande bild av kostnaderna för de tjänster som köpts av samkommunen. Kommunernas bokslut är inte heller jämförbara i de situationer som beskrivs i exemplen.

Enligt 65 § 2 mom. i gällande kommunallag ska budgeten och ekonomiplanen göras upp så att förutsättningarna för skötseln av kommunens [samkommunens] uppgifter tryggas. Det betyder att budgeten ska innehålla de anslag och beräknade inkomster krävs för att uppgifterna ska kunna skötas. Det förutsätter i sin tur att samkommunen prissätter sina tjänster rätt.

2.2 Framtida utgifter och förluster samt avsättningar

Enligt 5 kap. 14 § 1 mom. i bokföringslagen ska från intäkterna dras av de utgifter och förluster som orsakas av framtida förpliktelser, om

- 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 inte är säker eller sannolik, och
- 4) de baserar sig på lag eller den bokföringsskyldiges förpliktelse gentemot en utomstående.

Om det exakta beloppet av en utgift eller förlust som avses i 1 mom. eller datumet för dess realisering inte är känt, ska det tas upp bland balansräkningens avsättningar (BokfL 5 kap. 14 § 3 mom.).

Förluster och utgifter som avses i 5 kap. 14 § 1 mom. tas upp i resultaträkningen och balansräkningen till sitt sannolika belopp. Förluster och utgifter som avses i 5 kap. 14 § 3 mom. tas upp i resultaträkningen och balansräkningen högst till sitt sannolika belopp. (BokfL 5 kap. 14 § 4 mom.)

Enligt 83 § i kommunallagen svarar medlemskommunerna i enlighet med grundavtalet för finansieringen av sådana utgifter i samkommunen som inte kan täckas på något annat sätt. Den finansiella risk som grundar sig på denna bestämmelse kan realiseras om en kommuns medlemskap i samkommunen upphör, om samkommunen upplöses eller om samkommunens uppgift upphör eller överförs till en medlemskommun eller en annan samkommun.

2.3 Tidigare utlåtande av Kommunsektionen

Kommunsektionens har i sitt utlåtande 36/1998 om återbäring av överskott gett bokföringsanvisningar för en situation där samkommunen har beslutat återbära överskott till medlemskommunerna eller uppbära underskott av dem. Har man kommit överens om att förhållandet mellan grundkapitalandelarna utgör fördelningsgrund för täckningen av underskottet, bokförs återbäringen enligt utlåtandet som understödskostnad i medlemskommunens bokföring. Om man har kommit överens om att täckningen av underskottet ska fördelas

utgående från användningen av tjänster, bokförs uppörd av underskott som köp av kundtjänster i medlemskommunens bokföring.

3 Kommunsektionens utlåtande

Kommunsektionen anser att medlemskommunen i exempel 2 i punkt 2.1 ska bokföra sin andel av samkommunens underskott som avsättning, om underskottet sannolikt inte kan täckas inom en nära framtid genom till exempel andra åtgärder som samkommunen beslutar om. Om inga åtgärder för att täcka samkommunens underskott har vidtagits eller planerats anser kommunsektionen att medlemskommunen ska ha särskilda grunder för att kunna motivera att förutsättningarna för en avsättning i kommunens bokslut inte uppfylls.

När man dessutom beaktar kravet på att bokslutet och verksamhetsberättelsen ska ge en rättvisande bild (BokfL 3 kap. 2 § 1 mom.) ska kommunen i sitt bokslut redogöra för behandlingen av samkommunens underskott. Om uppgifterna för föregående räkenskapsperiod inte är jämförbara med den avslutade räkenskapsperiodens uppgifter ska noterna innehålla en redogörelse också om detta (Bokf 2 kap. 2 § 1 mom. 4 punkten).

När kommunens bokslut upprättas justeras avsättningsbeloppet så att det motsvarar den del av underskottet i samkommunens bokslut som inte kan täckas med andra inkomster för samkommunen.

Om medlemskommunens andel av samkommunens underskott tas upp som avsättning i kommunens bokföring ska posten elimineras i koncernbokslutet så att underskottet inte beaktas två gånger i kommunens koncernbokslut.

Om medlemskommunen i en situation som avses i exempel 2 i punkt 2.1 anser att samkommunens underskott inte uppfyller förutsättningarna för en avsättning, presenteras kommunens andel av samkommunens underskott i noterna som övriga ansvarsförbindelser. I noterna om ansvarsförbindelser ska det ges en redogörelse om de centrala grunderna och antagandena i förfarandet.

I en situation där underskottet i samkommunens bokslut medför framtida skyldigheter som är större än ringa för medlemskommunen rekommenderar kommunsektionen att behandlingen av underskottsansvaret i kommunens bokslut dokumenteras.