

7.4.2009

BOKSLUT OCH KONCERNBOKSLUT EFTER KOMMUNSAMMANSLAGNING

- 1 Begäran om utlåtande Staden ber kommunsektionen ge ett utlåtande om upprättande av stadens första bokslut och koncernbokslut efter kommunsammanslagning.

Enligt statsrådets beslut fusionerades fem kommuner med staden 1.1.2009. Två samkommuner för folkhälsoarbete upphörde enligt sammanslagningsavtalet. Den utvidgade staden sköter hälso- och sjukvården från och med 1.1.2009.

Staden ber om svar på följande frågor:

- Kan man utelämna jämförelseuppgifter från år 2008 i stadens bokslut för 2009?
- Hur ska stadens koncernbokslut för 2009 upprättas?
- Ska staden upprätta en ingående koncernbalans per 1.1.2009 och hur i så fall?
- Bör man i en eventuell ingående koncernbalans beskriva de samfund som uppgår i den som om de utgjorde ett enda samfund? I praktiken skulle det innebära att koncernen bör definieras om ur den nya stadens synvinkel. Dessutom betyder det att hela koncernbokslutet ska upprättas på nytt, eftersom bland annat andelar i samkommunernas grundkapital och andra samfunds rösträttsandelar ändras (t.ex. ägarintressesamfund kan bli intressesamfund, intressesamfund kan bli dottersamfund etc.) när saken betraktas ur den nya stadens synvinkel.
- Koncernens finansieringsanalys upprättas utifrån koncernresultaträkningen, ändringarna i koncernbalansräkningen och uppgifter som samlas in separat. Hur ska finansieringsanalysen 2009 för den nya stadens koncern upprättas?
- Ska den nya staden upprätta ett sammanställt koncernbokslut av de upphörande kommunernas koncernbokslut och stadens koncernbokslut också för år 2008 eller kan man utelämna jämförelseuppgifterna från 2008 i koncernresultaträkningen och koncernens finansieringsanalys?

2 Motiveringar till utlåtandet

- 2.1 Lagstiftning Enligt 68 § i kommunallagen ska kommunstyrelsen upprätta ett bokslut för räkenskapsperioden vilket ska omfatta balansräkning, resultaträkning och finansieringsanalys inklusive noter till dem samt en tablå över budgetutfallet och en verksamhetsberättelse.

Dessutom ska enligt 68 a § 1 och 2 mom. i kommunallagen en kommun som utgör en kommunkoncern tillsammans med sina dottersamfund upprätta ett koncernbokslut som tas in i bokslutet.

Kommunens koncernbokslut ska upprättas som en sammanställning av koncernsamfundens balansräkningar och resultaträkningar och av noterna till dessa. I sammanställningen ska dessutom inkluderas koncernens finansieringsanalys. Koncernresultaträkning och finansieringsanalys för koncernen behöver inte upprättas om dottersamfundens sammanräknade omsättning eller motsvarande avkastning under såväl den räkenskapsperiod som har gått ut som under den omedelbart föregående räkenskapsperioden har understigit 200 000 euro. En koncernresultaträkning och finansieringsanalys för koncernen ska alltid upprättas om det sammanräknade värdet av dottersamfundens balansomslutning för såväl den räkenskapsperiod som har gått ut som den omedelbart föregående räkenskapsperioden har överstigit en tredjedel av kommunkoncernens balansvärde den räkenskapsperiod som föregick den räkenskapsperiod som har gått ut.

Enligt 3 kap. 1 § i bokföringslagen ska för räkenskapsperioden upprättas ett bokslut som omfattar balansräkning, resultaträkning och finansieringsanalys samt noter till dem. För varje post i balansräkningen, resultaträkningen och finansieringsanalysen ska motsvarande uppgifter för den närmast föregående räkenskapsperioden anges (*jämförelsetal*). Om specificeringen av balansräkningen, resultaträkningen eller finansieringsanalysen har ändrats, ska jämförelsetalet om möjligt korrigeras. På samma sätt ska förfaras, om jämförelsetalet av något annat skäl inte är användbart.

2.2 Kommunsektionens allmänna anvisningar

Enligt kommunsektionens allmänna anvisningar bör jämförelseuppgifter för resultaträkningen, balansräkningen och finansieringsanalysen framläggas i enlighet med bokföringslagen. I bokföringslagen anges inte någon uttrycklig skyldighet att ge jämförelseuppgifter i fråga om noter, men för att en rättvisande bild säkert ska kunna uppstå är det tillrådligt att jämförelseuppgifter framläggs också för noternas del enligt kommunsektionens allmänna anvisning om noter till kommunens och samkommunens bokslut (2007).

Närmare direktiv om upprättande av koncernbokslut finns i kommunsektionens allmänna anvisning om upprättande av koncernbokslut för kommuner och samkommuner (2007). Kommunens koncernbokslut upprättas som en sammanställning av boksluten för kommunen, dess dottersamfund och de samkommuner där kommunen är medlem. En samkommuns koncernbokslut upprättas som en sammanställning av boksluten för samkommunen, dess dottersamfund och de samkommuner för affärsverk där samkommunen är medlem. Avgörande för om en kommun eller samkommun är skyldig att upprätta ett koncernbokslut är om det finns ett koncernförhållande mellan kommunen eller samkommunen och något annat samfund. Enligt 1 kap. 5 § 1 mom. och 1 kap. 6 § i bokföringslagen grundar sig ett koncernförhållande på bestämmande inflytande i ett annat företag. Ett koncernförhållande kan uppkomma på grundval av en majoritet av rösträtten eller något annat faktiskt bestämmande inflytande. Skyldigheten att upprätta ett koncernbokslut gäller på denna grund varje kommun och samkommun som har ett eller flera dottersamfund.

2.3 Kommunsektionens utlåtanden

Bokföringsnämndens kommunsektion har gett ett utlåtande 81/2008 om bokföringen vid ändring i kommunindelningen. Enligt utlåtandet innebär förfarandet att balansräkningarna före kommunsammanslagningen sammanställs i likhet med koncernbokslut rad för rad som ingående balans för den kommun som fortsätter verksamheten så att interna fordringar och skulder elimineras. Sammanställningen görs till bokföringsvärden. Uppskrivningar och nedskrivningar tas upp i den nya kommunens bokföring enligt de bestämmelser och anvisningar som gäller dem.

Kommunsektionen har i sitt utlåtande 83/2008 bland annat konstaterat att sammangående kommuner bör upprätta ett koncernbokslut i det bokslut som föregår kommunsammanslagningen i enlighet med kommunallagen och kommunsektionens anvisningar om upprättande av koncernbokslut. När koncernsamfundet sammanställs med koncernbokslutet kan väsentlighetsprincipen iakttas vid elimineringen av interna poster. Kommunsektionen tog inte i sitt utlåtande ställning till hur det första koncernbokslutet ska upprättas efter kommunsammanslagningen.

3 Kommunsektionens ställningstagande

3.1 Stadens bokslut

Den kommun som fortsätter verksamheten efter kommunsammanslagningen upprättar en ingående balans för den första räkenskapsperioden i vilken de sammangående kommunernas balansräkningar före kommunsammanslagningen sammanställs rad för rad så att interna fordringar och skulder elimineras. I denna ingående balans sammanställs på motsvarande sätt också balansräkningarna för de samkommuner som ska upplösas med beaktande av elimineringen av samkommunernas poster i det egna kapitalet och medlemskommunernas samkommunsandelar samt andra särskilda faktorer vid upplösningen av samkommunen. Uppgifterna om den ingående balans som upprättats utifrån de sammangående kommunernas och samkommunernas balansräkningar kan användas som jämförelseuppgifter i den första balansräkningen efter kommunsammanslagningen, eftersom där finns de behövliga ändringarna i jämförelseuppgifterna för de föregående boksluten för de sammanslagna kommunerna och för samkommunerna. Användningen av ingående balans som jämförelseuppgift ska redovisas i noterna.

Jämförelseuppgifter från resultaträkningen och finansieringsanalysen behöver inte framläggas.

3.2 Koncernbokslut

Ingående koncernbalans 1.1.2009 är inte nödvändig enligt bokföringsanvisningarna. Att upprätta en ingående koncernbalans är ändå i praktiken motiverat för att det ska vara möjligt att upprätta en finansieringsanalys för koncernen och trygga kontinuiteten i koncernbokslutet.

Finansieringsanalysen för kommunkoncernen kan i princip upprättas antingen som en kombination av de enskilda koncernsamfundens finansieringsanalyser, där det görs nödvändiga eliminerings- och sammanställningsregistreringar för att minska de interna penningflödena inom koncernen, eller på basis av koncernresultaträkningen, koncernbalansräkningen och kompletterande uppgifter till dessa. Eftersom alla samfund i en kommunkoncern inte alltid är skyldiga att upprätta en finansieringsanalys är det tillrådligt att kommunkoncernerna använder det senare sättet. Om koncernens finansieringsanalys härleds ur koncernresultaträkningen och ändringar i koncernens balansposter, förutsätter upprättandet av finansieringsanalysen i praktiken att en ingående koncernbalans upprättas i den nya kommunkoncernen. I den ingående koncernbalansen sammanställs balansposter från de olika samfund som hör till den nya sammanslagna kommunens koncern samt elimineras interna affärshändelser inom koncernen.

Enligt kommunsektionens allmänna anvisningar om upprättande av koncernbokslut upptas i koncernresultaträkningen endast de poster som gäller den avslutade räkenskapsperioden och de eliminerings- och sammanställningsregistreringar som gäller dem. Poster som gäller tidigare räkenskapsperioder tas upp i koncernbalansräkningen och de eliminerings- och sammanställningsregistreringar som gäller dessa perioder tas upp som rättelser i balansposten i över- eller underskott från tidigare räkenskapsperioder. En ingående koncernbalans är motiverad att upprätta också för att noteringarna ska kunna fördelas rätt mellan koncernresultaträkningen och koncernbalansräkningen i koncernbokslutet. Detta tryggar kontinuiteten i koncernens eget kapital och jämförbarheten i koncernbokslutet.

Huruvida den ingående koncernbalansen ska presenteras som jämförelseuppgift för koncernbalansräkningen bedöms enligt om det är motiverat med tanke på uppkomsten av en rättvisande bild. Ett faktum som talar för att upprätta ingående koncernbalans och ge den som jämförelseuppgift för koncernbalansräkningen är att motsvarande jämförelseuppgifter ges också om kommunen efter kommunsammanslagningen. Användning av ingående koncernbalans som jämförelseuppgift redovisas i noterna.

4 Kommunsektionens utlåtande

4.1 Stadens bokslut

I det första bokslutet efter kommunsammanslagningen ger staden som jämförelseuppgifter för balansräkningen uppgifter från den ingående balans som upprättats på basis av de sista balansräkningarna i de sammanslagna kommunerna och de samkommuner som upplöses. Om avvikande jämförelseuppgifter används ska detta anges i noterna. Jämförelseuppgifter från resultaträkningen och finansieringsanalysen för föregående räkenskapsperiod behöver inte presenteras.

4.2 Koncernbokslut

Att upprätta en ingående koncernbalans är motiverat för att det ska vara möjligt att upprätta en finansieringsanalys för koncernen och trygga kontinuiteten i koncernbokslutet.

Huruvida den ingående koncernbalansen ska presenteras som jämförelseuppgift för koncernbalansräkningen bedöms enligt om det är motiverat med tanke på uppkomsten av en rättvisande bild. Ett faktum som talar för att upprätta ingående koncernbalans och ge den som jämförelseuppgift för koncernbalansräkningen är att motsvarande jämförelseuppgifter ges också om kommunen efter kommunsammanslagningen. Användning av ingående koncernbalans som jämförelseuppgift redovisas i noterna.

Jämförelseuppgifter från koncernens resultaträkning och finansieringskalkyl från föregående räkenskapsperiod behöver inte framläggas.