

10.12.2013

Värdkommunsmodellens inverkan på koncernbokslutet

1 Begäran om utlåtande

Värdkommunen A, avtalskommunen B och samkommunen C har tillsammans bett Kommunsektionen ge ett utlåtande om eliminering av bokföringstransaktioner mellan samarbetsområdets kommuner och samkommunen i koncernbokslutet samt om kraven på rapportering av samkommunens s.k. kommunfakturering.

Värdkommunen A och avtalskommunen B har genom ett samarbetsavtal avtalat om att värdkommunen sköter den lagstadgade social- och hälsovård inklusive specialiserade sjukvård som kommunerna är skyldiga att tillhandahålla. Samarbetet inom social- och hälsovården har inletts 1.1.2013. Tjänsterna inom den specialiserade sjukvården produceras av en samkommun där båda kommunerna är medlemmar.

Värdkommunen A ansvarar för samarbetsområdets ekonomi. Ekonomin utgör en del av A:s budget och ekonomiplanering. För organiseringen av verksamheten har beställar-utföraruppgifterna för samarbetsområdet åtskiljts i A:s bokföring. För utförarnämnden har en bokföringsmässigt åtskild balansenhets bildats. Bokföringen har ordnats så att bägge kommunernas kostnader kan specificeras.

- De ömsesidiga fordrings-, skuld- och resultaträkningspostererna i värdkommunens koncern behandlas mellan värdkommunen och samkommunen så att samkommunen fakturerar värdkommunen A för specialiserad sjukvård och primärvård som ges invånare i avtalskommunen B. Faktureringen omfattar följande:
 - specialiserad sjukvård och primärvård
 - vidarefakturering av vårdtjänster
 - rådgivningstjänster för utvecklingsstörda/årlig ersättning och
 - handikappservice.
- I fakturan från samkommunen har värdkommunen A antecknats som mottagare och avtalskommunen B som betalare.

Samkommunen har meddelat att den följer upp faktureringen enligt klientens hemkommun. Avtalskommunen B är medlem i samkommunen.

Sökanden frågar hur faktureringspraxisen ska beaktas i koncernboks slutet.

- Ska värdkommunen A i sitt koncernboks slut eliminera alla köp av samkommunen enligt sin egen bokföring eller ska köp som gäller A:s invånare elimineras?
- Hur ska avtalskommunen B i sitt koncernboks slut behandla och eliminera samkommunens försäljning som faktiskt gäller B och inte värdkommunen A?
- Dessutom frågar sökanden om samkommunen utgående från sin egen bokföring ska kunna rapportera medlemskommunernas eller serviceproducenternas betalningsandelar.

2 Motiveringar

2.1 Kommunallagen (265/1995), lagen om en kommun- och servicestrukturreform (169/2007)

Samarbete mellan kommunerna

I 5 § i lagen om en kommun- och servicestrukturreform (169/2007) finns bestämmelser om samsamarbetsområden inom primärvården och socialvården. För att stärka sitt samarbete kan kommunerna inrätta ett samsamarbetsområde som består av en funktionell helhet. Kommunerna kan komma överens om att samsamarbetsområdets uppgifter i enlighet med 76 § 2 mom. i kommunallagen (365/1995) anförtros en kommun inom området, varvid det för skötseln av uppgifterna inrättas ett gemensamt organ enligt 77 § i kommunallagen, eller att samsamarbetsområdets uppgifter sköts av en samkommun.

Upprättande av koncernboks slut

Enligt 67 § i kommunallagen tillämpas utöver kommunallagen även bokföringslagen i tillämpliga delar på kommunens bokföring. Bokföringsnämndens kommunsektion ger anvisningar och utlåtanden om tillämpningen av bokföringslagen och 68–70 § i kommunallagen.

Enligt 68 a § 1 och 2 mom. i kommunallagen ska en kommun som utgör en kommunkoncern tillsammans med sina dottersamfund upprätta ett koncernboks slut som tas in i boks slutet.

Enligt den allmänna anvisningen om upprättande av koncernboks slut för kommuner och samkommuner ska kommunens koncernboks slut upprättas som en sammanställning av boks slutet för kommunen, dess dottersamfund och de samkommuner där kommunen är medlem.

2.2 Kommunsektionens allmänna anvisning (2012) och utlåtanden om koncernbokslut för kommuner och samkommuner

Allmänt om upprättande av koncernbokslut för kommuner och samkommuner (punkt 5.1 i den allmänna anvisningen)

I koncernbokslutet ska kommunkoncernens resultat och ekonomiska ställning presenteras som om koncernsamfunden utgjorde en enda bokföringsskyldig. Effekten av koncerninterna poster som hänför sig till transaktioner mellan koncernsamfunden ska därför elimineras (BokfL 6 kap. 7 § 1 mom.). Poster som ska elimineras är bland annat koncernens interna intäkter och kostnader samt intern vinstutdelning, koncernsamfundens inbördes fordringar och skulder samt koncernens internvinster.

I koncernsamfunden registreras koncernens interna affärshändelser såvitt möjligt på särskilda konton eller på något annat sätt, t.ex. med motpartskod, så att de interna affärshändelserna tekniskt kan avskiljas från övriga affärshändelser. Intäkter och kostnader från affärshändelser mellan koncernsamfund i koncernsamfundens resultaträkningar elimineras när koncernresultaträkningen upprättas. På motsvarande sätt elimineras ömsesidiga fordringar och skulder i koncernsamfundens balansräkningar när koncernbalansräkningen upprättas.

Balansräkningen, resultaträkningen och noterna för de samkommuner eller affärsverkssamkommuner där kommunen eller samkommunen är medlem sammanställs i kommunens eller samkommunens koncernbokslut rad för rad i proportion till medlemsandelen i grundkapitalet. Eventuella begränsningar i rösträtten hos den samkommun eller affärsverkssamkommun som ska sammanställas inverkar inte.

Eliminering av koncerninterna poster (punkt 8.1 i den allmänna anvisningen)

Interna poster förorsakade av affärstransaktioner mellan koncernsamfunden och en samkommun elimineras i koncernresultaträkningen och koncernbalansräkningen till den del som motsvarar medlemsandelen i grundkapitalet. De interna posterna minskas således först efter att samkommunen har sammanställts i kommunens eller samkommunens koncernbokslut till den del som motsvarar medlemsandelen i grundkapitalet.

Hur värdkommunsmodellen behandlas i koncernbokslutet

I den allmänna anvisningen om upprättande av koncernbokslut för kommuner och samkommuner ingår inga särskilda anvisningar om hur värdkommunsmodellen ska behandlas i koncernbokslutet.

2.3 Kommunsektionens allmänna anvisning om noter till bokslutet (2013)

Noterna angående de bokslutsprinciper som tillämpats i kommunens bokslut ska innehålla en redogörelse, om uppgifterna beträff-

fande den föregående räkenskapsperioden inte är jämförbara med uppgifterna för den räkenskapsperiod som gått ut (Bokff 2 kap. 2 § 1 mom. 4 punkten); Samarbetsavtal mellan kommunerna kan väsentligt påverka jämförbarheten mellan boksluten.

2.4 Andra anvisningar som gäller bokföringen för samarbetsområden

I Finlands Kommunförbunds rekommendation Mall för kontoplan i kommuner och samkommuner (2013) ges anvisningar om bokföringen och statistikföringen beträffande värdkommuner och avtalskommuner inom samarbetsområden. Enligt bilaga 4 till rekommendationen bokför värdkommunen alla kostnader för och intäkter av tillhandahållandet av tjänsten. De tjänster som köpts för de egna invånarna bokförs som köp av kundtjänster och de tjänster som köpts för avtalskommunerna bokförs som köp av övriga tjänster. Avtalskommunen bokför betalningsandelen till värdkommunen som köp av kundtjänster av kommuner.

2.5 Bestämmelser och anvisningar om fakturor

Bokföringen av ska grunda sig på en daterad och numrerad verifikation över varje affärshändelse. Av en utgiftsverifikation ska framgå den mottagna produktionsfaktorn och av en inkomstverifikation den överlåtna prestationen. Tidpunkten då produktionsfaktorn tagits emot och prestationen överlåtits ska kunna visas. (BokfL 2 kap. 5 §) Bestämmelser om fakturornas innehåll finns också i mervärdesskattelagen och Skatteförvaltningens anvisningar. Dessutom kan samarbets- och serviceavtalen innehålla överenskommelser om krav på fakturering och rapportering.

2.6 Samarbets- och serviceavtal

Enligt samarbetsavtalet mellan värdkommunen A och avtalskommunen B delas samarbetsområdets kostnader enligt upphovsprincipen så att båda parterna står för kostnaderna för de tjänster som den egna kommunens invånare använder. Enligt serviceavtalet mellan parterna delas kostnaderna mellan kommunerna enligt användningen och de verkliga kostnaderna. Enligt serviceavtalet ska producenten månatligen rapportera om bland annat det ekonomiska utfallet och användningen av tjänster per kommun.

3 Utlåtande

I det fall som beskrivs i ansökan bokförs affärshändelser mellan samkommunen och värdkommunen A samt affärshändelser mellan värdkommunen A och avtalskommunen B. Värdkommunen A vidarefakturerar avtalskommunen för dess andel av de tjänster som köpts av samkommunen. Därför uppstår inga affärshändelser mellan samkommunen och kommun B, trots att en del av samkommunens försäljning de facto gäller kommun B:s invånare.

Värdkommunen A eliminerar i sitt koncernbokslut alla köp av samkommunen i proportion till sin egen ägarandel. För avtalskommunen B uppstår inga affärshändelser som ska elimineras gentemot samkommunen.

I samkommunens fakturering ska kraven i bokföringslagen och mervärdesskattelagen samt Skatteförvaltningens anvisningar beaktas. I rapporteringen ska också beaktas de krav som ställts på faktureringen och rapporteringen i samarbets- och serviceavtalet.

Det hör till god bokföringssed att ordna bokföringen så att den också ger frivilliga uppgifter som förutsätts i avtal. Om det inte går att få de uppgifter som behövs för koncernbokslutet ur samkommunens bokföringssystem ska uppgifterna tas fram och avstämmas på något annat sätt med tanke på elimineringarna i koncernbokslutet.

Genom samarbetsavtalet har parterna kommit överens om att skyldigheten att tillhandahålla tjänsterna överförs till samarbetsområdets värdkommun A. De tjänster som köps eller produceras för avtalskommunerna medför därmed större utgifter för värdkommunen och de tjänster som säljs innebär ökade inkomster. I noterna till bokslutet ska ges en utredning om hur samarbetsområdet inverkar på kommunens och samkommunens bokslut med tanke på jämförbarheten med tidigare års bokslut.