



Työ- ja elinkeinoministeriö
Arbets- och näringsministeriet

UTLÅTANDE 121
30.4.2019

1/4

UTLÅTANDE OM HUR NEDSKRIVNING AV LÅN OCH ÄNDRING I GRUNDKAPITALET NOTERAS I EN SAMKOMMUNS OCH DESS MEDLEMSKOMMUNERS BOKFÖRING

Begäran om utlåtande

Enligt begäran om utlåtande har en samkommuns medlemskommuner via samkommunen (sökande) beviljat understöd för att användas för beviljande av kapitallån till bolaget A Ab som ska grundas. Samkommunen gav ut ett räntefritt lån till A Ab, vars hela aktiestock samkommunen äger. A Ab beviljade vidare B Ab ett kapitallån. Enligt villkoren i skuldebrevet betalar B Ab ränta på lånet endast om det belopp som debiterats kan användas för vinstfördelning i enlighet med balansräkningen för den senast avslutade räkenskapsperioden. Enligt villkoren i skuldebrevet överförs räntan för utbetalning under kommande räkenskapsperioder.

Sökanden begär bokföringsnämndens utlåtande om hur nedskrivningen av kapitallånet ska noteras i såväl A Ab:s, samkommunens som samkommunens medlemskommuners bokföring vid en eventuell konkurs i B Ab. Bokföringsnämndens kommunsektion besvarar begäran om utlåtande till den del som den gäller samkommunens eller dess medlemskommuners bokföring. Bokföringsnämnden ger utlåtande om frågor som gäller aktiebolags bokföring.

Kommunsektionen svarar på följande frågor:

Hur ska en eventuell nedskrivningsnotering för det lån som samkommunen beviljat bolag A behandlas i samkommunens och dess medlemskommuners bokföring?

Hur ska en eventuell nedskrivningsnotering för det lån som samkommunens dotterbolag A Ab beviljat bolag B behandlas i samkommunens och dess medlemskommuners bokföring?

När ska en nedskrivning av en investering som hör till bestående aktiva noteras?

Kan samkommunens grundkapital nedsättas med ett belopp som motsvarar nedskrivningsnoteringen, och hur noteras nedsättningen av grundkapitalet i samkommunen och dess medlemskommuner?

Motivering till utlåandet

Bokföringslag (1336/1997)

I 5 kap. 13 § i bokföringslagen föreskrivs att om den sannolika framtida inkomsten av en tillgång eller investering som hör till bestående aktiva beräknas bli varaktigt mindre än den ännu oavskrivna anskaffningsutgiften, ska skillnaden kostnadsföras som en nedskrivning.

Enligt försiktighetsprincipen i enlighet med 3 kap. 3 § i bokföringslagen beaktas i bokföringen i synnerhet alla avskrivningar och nedskrivningar av aktiva samt uppskrivningar av skulder liksom alla förutsebara förpliktelser och möjliga förluster som har uppkommit under den avslutade eller tidigare räkenskapsperioder, även om de blir kända först efter räkenskapsperiodens utgång.

Allmän anvisning om upprättande av balansräkning för kommuner och samkommuner (2016)

Eget kapital indelas i följande grupper i kommunens balansräkning: *Grundkapital, Uppskrivningsfond, Övriga egna fonder, Överskott (underskott) från tidigare räkenskapsperioder och Räkenskapsperiodens överskott (underskott)*. Vissa poster inom eget kapital är av bestående natur och kan inte ökas eller minskas utan särskild orsak. Grundkapital och Uppskrivningsfond är poster av bestående natur i kommunens eget kapital.

En samkommuns grundkapital består i första hand av medlemskommunernas kapitalplaceringar i samkommunen. Det är motiverat att stärka samkommunens grundkapital om dess belopp tillsammans med placeringsfondens och uppskrivningsfondens kapital är väsentligt och bestående lägre än beloppet av bestående aktiva. Beslut om höjning av grundkapitalet fattas av medlemskommunerna i grundavtalet eller enligt separat avtal.

Regeringens proposition (8/2006) om ändring av kommunallagen och bokföringsnämndens kommunsektions utlåtande om täckning av underskott ur grundkapitalet (2006/77)

Enligt motiveringen till lagen om ändring av kommunallagen (578/2006) kan en orsak att nedsätta grundkapitalet vara en bestående minskning i beloppet av bestående aktiva till följd av antingen egendomsöverlåtelser, förluster, extra avskrivningar eller nedskrivningar. Grundkapitalet får ändå inte nedsättas med ett större belopp än det med vilket det sammanlagda beloppet av grundkapitalet och långfristigt främmande kapital överstiger beloppet för bestående aktiva. (RP 8/2006) Förutsättningen för nedsättning av grundkapitalet är med andra ord att den långfristiga kapitalfinansieringen överskrider det kapital som är bundet till bestående aktiva och att behovet av långfristig finansiering har minskat varaktigt. Grundkapitalet får inte nedsättas på förhand. (Bokföringsnämndens kommunsektions utlåtande 2006/77)

Kommunsektionens utlåtande om bokföringen av en samkommuns underskott i medlemskommunernas bokföring (2015/113)

Enligt 110 § i kommunallagen ska även ett underskott i samkommunens balansräkning täckas inom fyra år från ingången av det år som följer efter det att bokslutet fastställdes. Enligt kommunsektionens utlåtande 113

ska medlemskommunen 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.

Utlåtande

Noteringar i samkommunens bokföring

Nedskrivning av lånefordran

Nedskrivningen av lånefordran hos dotterbolaget A Ab i samkommunens bestående aktiva kostnadsförs som nedskrivning i resultaträkningen, när en nedskrivning är sannolik till exempel på grund av gäldenärens insolvens. Det att nedskrivningar i bestående aktiva dras av från grundkapitalet i samkommunens bokföring är inte förenligt med god bokföringssed, utan nedskrivningen anges som kostnad i resultaträkningen.

Hur nedskrivningsnoteringen för det kapitallån som dotterbolaget A Ab beviljat påverkar värdet på A Ab:s aktier

Bokföringsnämnden uttalar sig om hur lånefordringar behandlas i bolags bokföring. Om samkommunens dotterbolag A Ab bokför det lån som bolaget beviljat B Ab och den därmed sammanhängande räntefordran som kostnad, ska samkommunen också vid behov omvärdera aktierna i dotterbolaget A Ab. Ett nedskrivningsbehov för aktierna kan uppkomma när beloppet av A Ab:s eget kapital är varaktigt nedsatt till följd av nedskrivningsnoteringen för dess kapitallånefordran hos B Ab.

Nedsättning av grundkapitalet för att täcka underskott

Samkommunens grundkapital kan nedsättas för att täcka underskott, om beloppet av långfristig kapitalfinansiering i balansräkningen överstiger beloppet av kapital bundet till bestående aktiva och om behovet av kapitalfinansiering är varaktigt nedsatt till exempel till följd av egendomsöverlåtelse, förluster, extra avskrivningar eller nedskrivningar. I praktiken uppfylls förutsättningarna endast när samkommunens verksamhet minskar och behovet av kapitalfinansiering minskar varaktigt. Den bokföringsskyldiga ska dokumentera bedömningen av förutsättningarna för nedsättning av grundkapitalet.

Behovet av nedsättning av grundkapitalet bedöms utifrån hela det ackumulerade över- eller underskottet. Då beaktas också tidigare ackumulerade över- eller underskott samt avskrivningsdifferensen och de frivilliga reserverna i enlighet med kommunsektionens utlåtande 118/2018. Grundkapitalet får således inte nedsättas på förhand och dess belopp får inte bindas till en enskild notering i bokföringen. Kostnadsföringen anges i resultaträkningen och den påverkar under följande räkenskapsperiod de tidigare räkenskapsperiodernas över- eller underskott. Nedsättningen av grundkapitalet bokförs som avdrag i föregående räkenskapsperioders underskott.

Kommunallagens bestämmelser om skyldighet att täcka underskott ändrades år 2015 (lag 410/2015). De anvisningar om nedsättning av grundkapitalet som gavs medan den tidigare lagen gällde är dock fortfarande i kraft i enlighet med bokföringsnämndens kommunsektions allmänna anvisning. Däremot har det inte varit möjligt att tillämpa utlåtandena 47/2000 och 56/2002, som getts före ändringen av kommunallagen 2006, till den del som utlåtandena behandlar nedsättning av grundkapitalet.

Noteringar i samkommunens medlemskommuners bokföring

Senare användning av understöd som kostnadsförts

Enligt begäran om utlåtande har medlemskommunerna bokfört de medel som avsetts för beviljande av kapitallån till Bolag B som understöd till samkommunen. Senare användning av understöd som kostnadsförts i resultaträkningen eller en ändring i det medför inte noteringar i medlemskommunernas bokföring.

Avsättning i samkommunens underskott

Om en nedskrivningsnotering för dotterbolaget A Ab:s lånefordringar eller aktier i samkommunens bokföring leder till kumulativt underskott i samkommunen, ska medlemskommunerna i enlighet med kommunsektionens utlåtande 113/215 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. I koncernbokslutet är en avsättning en intern post som elimineras.

Värdering av samkommunsandelen, om samkommunen nedsatt grundkapitalet

Samkommunsandelens värde i kommunens balansräkning har bildats som en andel av grundkapitalet som beskriver samkommunens nettoförmögenhet. Till följd av nedsättningen av samkommunens grundkapital minskar penningvärdet för medlemskommunens samkommunsandel, även om samkommunens serviceproduktionsförmåga inte minskar. En bestående minskning av samkommunsandelens värde som beror på nedskrivning av samkommunens grundkapital kostnadsförs i medlemskommunens bokföring som en nedskrivning i resultaträkningen.

En rättvisande bild i bokslutet

När man dessutom beaktar kravet att bokslutet och verksamhetsberättelsen ska ge en rättvisande bild (BokfL 3:2.1 §), ska samkommunen och dess medlemskommuner i verksamhetsberättelsen lämna en redogörelse för noteringarna i bokföringen. Om uppgifterna för den föregående räkenskapsperioden inte är jämförbara med uppgifterna för den räkenskapsperiod som gått ut, ska det även lämnas en redogörelse om detta i noterna (BokfF 2:2.1 § 4 punkten).

Ändringar i eget kapital ska specificeras i noterna. Om en rättvisande bild så kräver ska de faktorer som under tidigare räkenskapsperioder har påverkat det ackumulerade över- eller underskottets storlek beskrivas i verksamhetsberättelsen.