

Bokföringsnämndens kommunsektion, 7.2.1997

6. Utlåtande om hur man i en samkommuns ingående balans upptar aktier i ett fastighetsbolag samt en tillgångsplacering

Begäran om utlåtande

En samkommun inom folkhälsoarbetet har begärt utlåtande av bokföringsnämndens kommunsektion om hur samkommunen skall bokföra sin andel i ett fastighetsaktiebolag i den ingående balansen 1.1.1997. Samkommunen äger ca 80 % av fastighetsbolaget och aktiernas nominella värde är 296 000 mk. Samkommunen har därutöver placerat 2 080 160,62 mark i fastighetsbolaget och upptagit tilläggsplaceringen som en nyttjanderätt bland immateriella tillgångar i balansräkningen. Samkommunens förbundsfullmäktige eller förbundsstyrelse har inte fattat något särskilt beslut om att behandla den del som överstiger aktiekapitalet som nyttjanderätt. Den post som har upptagits som nyttjanderätt har dock ingått i samkommunens godkända bokslut från år 1990. Fastighetsbolaget har bokfört den av kommunen erhållna betalningen för nyttjanderätten på byggnadsfonden.

Motivering

Aktierna

Enligt balansräkningsschemat i 7 § bokföringsförordningen upptas värdepapper som ingår i anläggningstillgångarna och övriga långfristiga nyttigheter, i gruppen anläggningstillgångar och övriga långfristiga placeringar. Enligt anvisningen om uppgörande av balansräkning som bokföringsnämndens kommunsektion gett (8.1.1996) bör värdepapper som ingår i anläggningstillgångarna och övriga långfristiga placeringar specificeras i följande grupper: aktier och andelar, masskuldebrevs-fordringar, lånefordringar och övriga placeringar. Gruppen aktier och andelar omfattar både de värdepapper som ingår i anläggningstillgångarna och de värdepapper och aktier som räknas till långfristiga placeringar. Enligt ovan nämnda anvisning från kommunsektionen är syftet med anskaffningen av värdepapper som hänförs till anläggningstillgångarna att för en längre tid än en räkenskapsperiod inverka på kommunens inkomstbildning eller produktion av tjänster. Värdepapper som ingår i anläggningstillgångarna är bl.a. telefonaktier samt aktier och andelar i sammanslutningar som producerar kommunala tjänster samt aktier och andelar i kommunens kund-, leverantörs- och finansieringssammanslutningar.

I rekommendationen till mall för kontoplan som bokföringsnämndens kommunsektion har gett (16.12.1996) har som komplettering till det föregående konstaterats, att aktiernas karaktär av anläggningstillgångar bedöms vid uppgörandet av bokslutet för koncernens modersamfund (dvs. inte endast för moderbolaget), utgående från den ordinära produktionen av prestationer. Om dottersamfundets verksamhet direkt eller indirekt främjar kommunens produktion av prestationer, räknas aktier och andelar i detta till kommunens eller samkommunens anläggningstillgångar.

I anvisningen om avskrivningar som kommunsektionen har utfärdat (8.1.1996), rekommenderas att avskrivningar enligt plan inte skall göras vare sig på aktier eller andelar.

Enligt 18 § bokföringslagen kan man utöver den icke avskrivna delen av anskaffningsutgiften för värdepapper som ingår i anläggningstillgångarna uppta i balansen en uppskrivning som motsvarar högst skillnaden mellan det sannolika överlåtelsepriset och den icke avskrivna delen av anskaffningsutgiften, om det sannolika överlåtelsepriset för ett värdepapper på bokslutsdagen är varaktigt väsentligt högre än anskaffningsutgiften. Å andra sidan skall uppskrivningen återföras om de förutsättningar som nämns i 18 § bokföringslagen saknas.

Tilläggsplacering

Avgörande för hur en sådan tilläggsplacering som avses i ansökan skall upptas i bokföringen är om det gäller en finansieringsandel (el. kapitalstöd) för en investeringsutgift eller om det gäller en kapitalplacering.

Enligt bokföringsnämndens utlåtande (1994/1255) bokförs ett kapitalstöd från ett offentligt samfund (för en investering-utgift) som utgiftsöverföring på ifrågavarande utgiftskonto. I bokföringsnämndens utlåtande har man inte tagit ställning till bokföringsförfarandet hos det offentliga samfund som beviljat stödet. Bokföringsnämndens kommunsektion har i sin anvisning om uppgörande av resultaträkning (1996) konstaterat, att understöd som beviljats samfund bokförs med resultatverkan som kostnad. Om möjligheten att aktivera anslutningsavgifter har kommunsektionen i sin balansanvisning (1996) konstaterat, att anslutningsavgifter till energi- och vatten- o.dyl. verk kan aktiveras bland övriga utgifter med lång verkningstid om man inte kan inkludera dem i anskaffningsutgiften för fastigheten.

I bokföringslagen ingår inte några uttryckliga bestämmelser om aktivering av finansieringsandelar, kapitalstöd eller understöd. Allmänna bestämmelser om aktivering av andra utgifter med lång verkningstid än anläggningstillgångar ingår dock i 16 §. Där bestäms att om övriga utgifter med lång verkningstid har aktiverats skall de under sin verkningstid kostnadsföras genom avskrivningar enligt plan. Aktivering av finansieringsandelar, stöd och understöd kan komma i fråga utan hinder av bestämmelserna, om man kan göra gällande att de under en längre tid än en räkenskapsperiod har en främjande inverkan på kommunens eller samkommunens produktion av tjänster. En dylik inverkan kan vara till exempel en tilläggsrabatt som en kommun erhåller vid köp av material, förnödenheter eller tjänster av den sammanslutning som fått understöd. I kommunsektionens allmänna anvisning om avskrivningar enligt plan (1996) har man för övriga utgifter med lång verkningstid rekommenderat en avskrivningstid om 3-5 år. Om den tilläggsplacering som avses i ansökan skulle anses som finansieringsandel, kapitalstöd eller som understöd för en investeringsutgift, skulle man rekommendera att den avskrivs mot samkommunens eget kapital eller frivilliga fonder i ingående balansen 1.1.1997. Minskningen av eget kapital skall göras så att poster av överskott och fondkapital minskas först och i sista hand minskas samkommunens grundkapital.

En sådan tilläggsplacering som avses i ansökan kan emellertid anses som kapitalplacering om placeringen kan t.ex. vid upplösning av bolaget återbetalas till samkommunen eller om samkommunen har rätt att överföra kapitalplaceringen vidare. Att boka tilläggsplaceringen i fastighetsbolagets bokföring på byggnadsfonden tyder på att tilläggsplaceringen behandlats som en investering i eget kapital. Placeringar som har karaktär av eget kapital upptas i samkommunens bokföring i balansgruppen värdepapper som ingår i anläggningstillgångarna och övriga långfristiga placeringar.

Kommunsektionens utlåtande

Aktier eller andelar i en sammanslutning som stöder en kommuns eller samkommuns produktion av tjänster upptas till värdet av anskaffningsutgiften, i balansgruppen värdepapper som ingår i anläggningstillgångarna och övriga långfristiga placeringar. På aktiernas värde görs en extra avskrivning om deras sannolika överlåtelsevärde underskrider anskaffningsutgiften. Man kan göra en uppskrivning av aktierna om de förutsättningar som nämns i 18 § bokföringslagen uppfylls. På aktier görs i regel inte avskrivningar enligt plan.

Bokföringsnämndens kommunsektion anser, att en sådan tilläggsplacering som avses i ansökan bör anses som en placering som har karaktär av eget kapital, vilken upptas i samkommunens ingående balans 1997 i balansgruppen värdepapper som ingår i anläggningstillgångarna och övriga långfristiga placeringar.