

Bokföringsnämndens kommunsektion, 4.3.1999

38. Utlåtande om upprättande av koncernbokslut

Begäran om utlåtande

Staden A har av bokföringsnämndens kommunsektion begärt ett utlåtande om hur följande händelser sammanställs vid upprättande av koncernbokslut:

1. uppskrivningsfonder redovisade i dottersamfunds eget kapital och avräkning av minoritetsandel
2. redovisning av föreningars och stiftelsers eget kapital som eget kapital i koncernbalansräkningen
3. beaktande av justeringen av avskrivningar för dottersamfund vid avräkning av minoritetsandel

Motivering

Eliminering av uppskrivningsfonder och avräkning av minoritetsandel

I punkt 4.2. i den allmänna anvisningen för upprättande av koncernbokslut i kommuner och samkommuner (17.6.1996) konstateras:

"Användningen av den nominella metoden dvs. parivärde metoden kan minska koncernens eget kapital väsentligt i fall att kommunen har köpt hela aktiestocken i ett bolag, som tidigare har grundats med ett litet aktiekapital, och bolagets värde har stigit i betydande grad t.ex. till följd av värdestegring på fastighet. Härvid skulle det belopp som motsvarar värdestegringen i aktiernas anskaffningsutgift med hela sitt belopp minska koncernens eget kapital, varvid koncernbalansräkningen inte gav någon riktig bild av kommunkoncernens förmögenhetsställning. Såvida värdestegringen på fastigheten har beaktats som uppskrivning i dottersamfundets balansräkning, elimineras uppskrivningen mot aktierna eller andelarna i dotterbolagen vid konsolideringen av koncernbalansräkningen, varvid någon förvrängning av det egna kapitalet inte kommer att uppstå. Det belopp som uppskrivningen överstiger elimineringen med, överförs i koncernbalansräkningen till värderingsposterna. Det belopp som underskrider, minskar däremot koncernens eget kapital."

Om uppskrivningen har gjorts i dottersamfundet innan det förvärvades till kommunkoncernen ses det som en del av anskaffningsutgiften. Då elimineras anskaffningsutgiften för dottersamfundet med dottersamfundets eget kapital, varvid också uppskrivningsfonden elimineras.

Om uppskrivningen i dottersamfundet har gjorts efter att det förvärvades till kommunkoncernen elimineras uppskrivningen inte från anskaffningsutgiften utan upptas direkt i koncernbalansens värderingsposter. Enligt kommunsektionens beslut övergår kommunerna till att tillämpa bokföringslagen (1336/1997) från och med den redovisningsperiod som börjar 1.1.2000.

Enligt 5 kap. 17 § 1 mom. (1336/1997) bokföringslagen skall uppskrivningsbelopp tas upp i en uppskrivningsfond.

Enligt 22 c § 1 mom. (1572/1992) bokföringslagen skall koncernbalansräkningen uppvisa koncernens eget kapital efter att de andelar som motsvarar utomståendes innehav i dottersamfunden tagits upp i balansräkningen som en separat post. Enligt föreskrift skall minoritetsandelen avräknas från en uppskrivningsfond under eget kapital till en separat post.

Föreningars och stiftelsers eget kapital

Kommunernas grundkapital har 1.1.1997 bildats av skillnaden mellan kommunens tillgångar och skulder. Föreningars och stiftelsers eget kapital är inte grundkapital, utan bildas av kapitalinvesteringar och verksamhetens resultat. Det egna kapitalet ändras årligen, vilket inte är fallet för grundkapitalet. Därför kan en förenings och stiftelses eget kapital inte sammanställas i en kommunkoncerns grundkapital. En förenings och stiftelses ställning i förhållande till en kommunkoncern avviker väsentligt från andra kommunägda samfunds, så som aktiebolags och samkommuners, ställning.

Föreningars och stiftelsers andel av eget kapital upptas i koncernbokslutet på raden Övrigt eget kapital. På grund av föreningarnas och stiftelsernas avvikande betydelse kan deras andel av eget kapital specificeras i bilageuppgifterna i samband med ändringar i eget kapital.

Beaktande av justeringen av avskrivningar för dottersamfund vid avräkning av minoritetsandel

I kommunägda fastighetssamfund görs avskrivningsjusteringen för dottersamfund utgående från den allmänna anvisningen för upprättande av koncernbokslut i kommuner och samkommuner (17.6.1996), såvida de inte gjort avskrivningar enligt planenliga avskrivningar. I den allmänna anvisningen punkt 4.4 Justering av planenliga avskrivningar står:

" Fastän samfundet inte i sitt eget bokslut gjorde avskrivningar enligt plan, bör det dock i bilageuppgifterna till bokslutet uppgge beloppet av ackumulerade avskrivningar enligt plan samt det enligt planenliga avskrivningar uträknade icke avskrivna beloppet av anläggningstillgångarna. De planenliga avskrivningarna uträknas enligt den allmänna anvisningen om avskrivningar enligt plan för kommuner och samkommuner som utgivits av kommunsektionen.

Om den enligt planenliga avskrivningar uträknade sammanlagda anskaffningsutgiften för anläggningstillgångar och övriga långfristiga utgifter underskrider det i samfundets balansräkning aktiverade beloppet, avdras ovan nämnda skillnader per balanskategori i koncernbalansräkningen. Den sammanlagda skillnaden per balanskategori avdras från eget kapital i koncernbalansräkningen på raden "Över-/underskott".

I punkt 4.3 Avräkning av minoritetsandel från koncernens eget kapital sägs bl.a. att det utöver det egna kapitalet rekommenderas att man för minoriteten avskiljer även andelen av frivilliga reserveringar samt avskrivningsdifferens med avdrag för den latent skatteskulden som härrör från affärsverksamheten. Ur anvisningen går att härleda att man också från justering av avskrivningar måste avskilja minoritetsandelen. Detta gör att minoritetens andel av justeringen kan lämnas oavräknad från balansräkningens eget kapital.

I den allmänna anvisningen för uppgörande av koncernbokslut sägs också, att såvida inte annat framgår av bolagsordningen, samfundets stadgar eller andra faktiska skäl, svarar minoriteten för dottersamfundets förluster endast med det belopp som den har placerat. Om justeringen av avskrivningar i dottersamfundet leder till förlust i det sammanställda bokslutet kan inte minoritetsandelen avräknas från avskrivningsjusteringen.

Kommunsektionens utlåtande

Om uppskrivningen i dottersamfundet har gjorts innan det förvärvades till kommunkoncernen elimineras anskaffningsutgiften för dottersamfundet med dottersamfundets eget kapital tillsammans med tillhörande uppskrivningsfond.

Om uppskrivningen i dottersamfundet har gjorts efter att det förvärvats till kommunkoncernen elimineras uppskrivningen inte från anskaffningsutgiften och den överförs direkt i koncernbalansen till värderingsposterna.

Minoritetsandelen skall avräknas från det egna kapitalets uppskrivningsfond till en separat post i balansen.

Föreningars och stiftelsers andel av eget kapital upptas i koncernbokslutet som övrigt eget kapital. Minoritetsandelen av dottersamfundets avskrivningsjustering beaktas när beloppet för avskrivningsjusteringen dras av från över- och underskottsbeloppet. Om en justering av avskrivningar ger ett förlustresultat i det sammanställda bokslutet för ett dottersamfund kan inte minoritetsandelen avräknas från avskrivningsjusteringen.