



## UTLÅTANDE OM TOLKNINGEN AV ÖVER- OCH UNDERSKOTTSPOSTERNA I KOMMUNER OCH SAMKOMMUNER

### 1 Grunden för utlåtandet

Enligt 110 § i kommunallagen ska ett underskott i kommunens balansräkning täckas inom fyra år från ingången av det år som följer efter det att bokslutet fastställdes. I enlighet med 119.1 § i kommunallagen gäller detta också samkommuner, och bestämmelser om täckning av underskott eller återföring av överskott kan ingå i samkommunens grundavtal.

Det ackumulerade under- eller överskottet i balansräkningen kan dock ha påverkas via bokföringen. Kommunsektionen har på eget initiativ beslutat att ge ett utlåtande om tolkningen av överskottsposter vid täckning av underskott eller återföring av överskott.

### 2 Motivering till utlåtandet

#### 2.1. Ackumulering av överskott eller underskott

När man bedömer och analyserar ett ackumulerat över- eller underskott är det befogat att beakta hur posten har påverkats av väsentliga bokföringsmässiga avgöranden och faktorer av engångskaraktär under tidigare räkenskapsperioder. Vid övergången till det nuvarande bokföringsystemet år 1997 hade kommuner och samkommuner varierande principer för hur det egna kapitalets struktur bildades. En del kommuner inkluderade t.ex. resultatutjämningsfonder i den ingående balansen trots att användning av sådana inte rekommenderades. Om kommunen senare upplöste dessa fonder, har fondbeloppet ökat överskottet eller minskat underskottet. År 2004 överfördes dessutom anslutningsavgiftsfonder under eget kapital till över-/underskott från föregående räkenskapsperioder. Därtill kan det ackumulerade över- eller underskottet ha påverkats betydligt av t.ex. vinster och förluster vid överlåtelse av egendom.

#### 2.2. Resultatbehandlingsposter

Av de reserver som räknas upp i 5:15 § i bokföringslagen kan en investeringsreserv komma i fråga för kommunen eller samkommunen också när det inte finns någon skattemässig grund för en reservering enligt bokföringslagen. Detta framgår av kommunsektionens allmänna anvisning om upprättande av resultaträkning för kommuner och samkommuner.

Om räkenskapsperioden uppvisar ett positivt resultat, kan kommunen eller samkommunen bilda en investeringsreserv som redovisas under frivilliga reserver i balansräkningen. När investeringen skett omvandlas reserven till en avskrivningsdifferens som minskar per räkenskapsperiod i takt med avskrivningarna enligt plan eller högst lika mycket som periodens avskrivningar. Bokföringen av investeringsreserver sker frivilligt – om de inte bokförs ökar överskottet med motsvarande belopp. Om en

kommun eller samkommun för tillfället uppvisar ett ackumulerat underskott, kan en investeringsreserv ändå ha bokförts under någon tidigare räkenskapsperiod då resultatet har varit positivt.

Liksom investeringsreserven bildas övriga fonder under eget kapital via frivilliga överföringar från ett positivt resultat i enlighet med bokföringsanvisningarna. Reglerna för bokföringen av fonder är oftast av permanent karaktär och genom dem skapas beredskap för utgifter av engångskaraktär. Det är också vanligt att skadefonder finns bland de egna fonderna. I likhet med investeringsreserver leder även dessa till ett större överskott, om de inte bokförs.

De kommuner och samkommuner som bokfört investeringsreserver uppvisar ett mindre överskott eller ett större underskott. Investeringsreservens och avskrivningsdifferensens karaktär beskrivs väl av det faktum att posterna fördelas på eget kapital och latent skatteskuld när ett koncernbokslut upprättas. Under eget kapital ingår investeringsreserverna och avskrivningsdifferensen i över- eller underskottet från tidigare räkenskapsperioder eller den aktuella perioden beroende på vilken räkenskapsperiod bokföringen skett. En latent skatteskuld minskar det belopp som ska bokföras under eget kapital ifall bokföringen skett i skatteplaneringssyfte. Bokföring av reserver och avskrivningsdifferens i skatteplaneringssyfte förekommer främst i kommuners och samkommuners dotterbolag.

### 3 Utlåtande

Om en rättvisande bild så kräver ska kommunen eller samkommunen i verksamhetsberättelsen beskriva de faktorer som under tidigare räkenskapsperioder har påverkat det ackumulerade över- eller underskottets storlek.

När man beräknar det underskott som en kommun eller samkommun ska täcka beaktas investeringsreserver och avskrivningsdifferenser samt övriga egna fonder, bl.a. uppskrivningsfonder, som underskottsminskande poster eftersom de till sin natur är resultatbehandlingsposter. Dessa resultatbehandlingsposter kan jämföras med överskottsposter vid upplösning av t.ex. en samkommun. I fortlöpande verksamhet ska resultatbehandlingsposter dock bokföras enligt principerna i den allmänna anvisningen om upprättande av resultaträkning för kommuner och samkommuner.

I anslutning till noten om förändringar i eget kapital kan man upplysa om det ackumulerade över- eller underskottets storlek så att beloppet tar hänsyn till resultatbehandlingsposterna.