

BOKFÖRINGSNÄMNDENS KOMMUNSEKTION  
Arbets- och näringsministeriet

**ALLMÄN ANVISNING OM  
UPPRÄTTANDE AV  
KONCERNBOKSLUT  
FÖR KOMMUNER OCH  
SAMKOMMUNER**

Helsingfors 2021  
ISBN 978-952-293-800-8 (pdf)



[kommunforbundet.fi/anvandarvillkor](http://kommunforbundet.fi/anvandarvillkor)

---

Femte reviderade upplagan  
ISBN 978-952-293-800-8 (pdf)  
© Kommunförbundet  
Helsingfors 2021

Kommunförbundet  
Andra linjen 14, 00530 Helsingfors  
Tfn 09 7711  
[www.kommunforbundet.fi](http://www.kommunforbundet.fi)

ALLMÄN ANVISNING OM UPPRÄTTANDE AV KONCERNBOKSLUT FÖR  
KOMMUNER OCH SAMKOMMUNER

Innehåll

1	Allmänt.....	5
1.1	Bestämmelser och ändringar jämfört den tidigare allmänna anvisningen.....	5
1.2	Skyldighet att upprätta koncernbokslut.....	5
1.3	Definitionen av en kommunkoncern och övriga centrala begrepp i anknytning till en koncern .....	8
1.4	Syftet med koncernbokslut.....	9
1.5	Koncernbokslutets innehåll .....	11
1.6	Skyldighet att lämna uppgifter .....	12
2	Sammanlutningar som ska sammanställas med koncernbokslutet .....	13
2.1	Huvudregel .....	13
2.2	Undantag från sammanställningsskyldigheten.....	13
2.3	Skyldigheten för en underkoncerns moderföretag att upprätta koncernbokslut.....	14
3	Principer för upprättande av koncernbokslut .....	15
3.1	Allmänna principer för upprättande av koncernbokslut.....	15
3.2	Väsentlighetsprincipen vid upprättande av koncernbokslut.....	17
3.3	Rättelse av avskrivningar enligt plan vid sammanställningen .....	17
3.4	Avskrivningsdifferens och reserver eller skattemässiga reserver .....	18
3.5	Latenta skatteskulder och skattefordringar.....	19
4	Eliminering av koncernens interna innehav .....	19
4.1	Allmänt.....	19
4.2	Interna intäkt- och kostnadsposter, intern vinstutdelning samt inbördes fordringar och skulder.....	20
4.3	Eliminering av koncernens internvinster.....	20
5	Eliminering av koncernens interna innehav .....	21
5.1	Allmänt.....	21
5.2	Eliminering av innehav i dottersammanslutning som kommunen bildat.....	21
5.3	Eliminering av innehav i förvärvat dottersammanslutning .....	22
5.4	Uppskrivningar och nedskrivningar av dottersammanslutningens aktier eller andelar.....	23
5.5	Eliminering av innehav i föreningar och stiftelser .....	23
5.6	Sammanställning av ett ömsesidigt fastighetsbolag på det alternativa sättet.....	24
6	Sammanställning av samkommun.....	25
6.1	Förfarande vid sammanställning av en samkommun .....	25
6.2	Eliminering av interna poster och interna vinster .....	25
6.3	Eliminering av innehav .....	26
7	Sammanställning av en intressesammanslutnings bokslutsuppgifter.....	27
7.1	Skyldigheten att sammanställa en intressesammanslutnings bokslutsuppgifter .....	27
7.2	Sammanställning av intressesammanslutningar .....	27
7.3	Eliminering av internvinster .....	29
7.4	En intressesammanslutnings bokslut som ligger till grund för sammanställningen ..	29
8	Avskiljning av en minoritetsandel från en koncerns eget kapital .....	30

8.1	Allmänt.....	30
8.2	Minoritetsandel av en avskrivningsdifferens och skattemässiga reserver.....	30
8.3	Minoritetsandel och internvinst.....	30
8.4	Indirekt och ackumulerat innehav .....	31
8.5	Minoritetsandel och olika aktieslag.....	31
8.6	Minoritetsandel av förlust .....	31
8.7	Minoritetsandel och avskrivningsrättelse.....	32
9	Hur ändringar i koncernstrukturen behandlas i koncernbokslutet .....	32
9.1	Allmänt.....	32
9.2	Försäljning av dottersammanslutning n .....	33
9.3	Fusionering av dottersammanslutningar .....	34
10	Koncernresultaträkning och koncernbalansräkning, koncernens finansieringsanalys, noter, verksamhetsberättelse samt sammanställningsdokument .....	35
10.1	Allmänt.....	35
10.2	Koncernresultaträkning och koncernbalansräkning .....	35
10.3	Koncernens finansieringsanalys .....	36
10.4	Noter.....	37
10.5	Verksamhetsberättelse.....	38
10.6	Sammanställningsdokument och förvaring av koncernbokslutsmaterial .....	38

## BILAGOR

Bilaga 1	Exempel på strukturen hos en kommunkoncern.....	40
Bilaga 2	Schema för koncernresultaträkning .....	41
Bilaga 3	Schema för koncernbalansräkning.....	42
Bilaga 4	Schema för förkortad koncernbalansräkning.....	43
Bilaga 5	Schema för koncernfinansieringsanalys .....	44
Bilaga 6	Exempel på sammanställning av en samkommun och dottersammanslutning med en kommuns koncernbokslut.....	45
Bilaga 7	Exempel på eliminering av innehav i förvärvad dottersammanslutning .....	62
Bilaga 8	Exempel på sammanställning av en dottersammanslutning som ägs gemensamt av en kommun och en samkommun .....	63
Bilaga 9	Exempel på eliminering av innehav i en affärsverkssamkommun .....	65
Bilaga 10	Rättelse av avskrivningar och avskiljning av minoritetsandel.....	67
Bilaga 11	Exempel på behandlingen av avskrivningsdifferens och reserver .....	68
Bilaga 12	Exempel på sammanställning av en intressesammanslutning med ett koncernbokslut .....	70
Bilaga 13	Hur ändringar i koncernstrukturen behandlas i koncernbokslutet [2021].....	71
Bilaga 14	Exempel på sammanställning av ett ömsesidigt fastighetsbolag [2021] .....	91

## FÖRKORTNINGAR

KomL 114 §	114 § i kommunallagen (410/2015)
BokfL 3:1.1 §	3 kap. 1 § 1 mom. i bokföringslagen (1336/1997)
BokfF 1:1.1 §	1 kap. 1 § 1 mom. i bokföringsförordningen (1339/1997)
BokfN 1646/2001	Bokföringsnämndens utlåtande nr 1646 från år 2001

## 1 Allmänt

### 1.1 Bestämmelser och ändringar jämfört den tidigare allmänna anvisningen

Denna allmänna anvisning av bokföringsnämndens kommunsektion ger kommuner och samkommuner vägledning i fråga om hur bestämmelserna om koncernbokslut i kommunallagen (410/2015), bokföringslagen (1336/1997) och förordningen om de uppgifter som ska tas upp i kommunens bokslut 525/2020 ska tillämpas. I anvisningen har ändringar i kommunallagen och bokföringslagen beaktats till och med 31.5.2021. Denna allmänna anvisning ersätter kommunsektionens *allmänna anvisning om upprättande av koncernbokslut för kommuner och samkommuner* från 22.12.2015. Den reviderade allmänna anvisningen tillämpas på koncernbokslut från och med räkenskapsperioden 2021. De ändrade punkterna har markerats med hakparenteser med årtalet i den allmänna anvisningen. De viktigaste ändringarna gäller preciseringen av begreppen bestämmande inflytande och betydande inflytande och det alternativa sättet att sammanställa ett ömsesidigt fastighetsaktiebolag med ett koncernbokslut. Därtill har exempel på ändringar i koncernstrukturer lagts till i bilagorna till den allmänna anvisningen. [2021]

Med kommun avses nedan i anvisningen även en samkommun som upprättar koncernbokslut.

Exceptionella situationer, som inte är vanliga vid upprättande av koncernbokslut för en kommun, behandlas inte ingående i denna anvisning. Vid bedömningen av sådana situationer iakttas i tillämpliga delar bokföringsnämndens *allmänna anvisning om upprättande av koncernbokslut*.<sup>1</sup>

Alla kommuner uppgör ett koncernbokslut. Enligt 114 § 3 mom. i kommunallagen ska en kommun som inte har några dottersammanslutningar, men som är medlem i en samkommun eller affärsverkssamkommun, i sitt bokslut ta in uppgifter som motsvarar ett koncernbokslut. I ett koncernbokslut ingår resultat- och balansräkning samt finansieringsanalys med noter för hela koncernen.

Enligt 114 § 3 mom. i kommunallagen ska samkommunens bokslut sammanställas med medlemskommunens bokslut.

### 1.2 Skyldighet att upprätta koncernbokslut

Enligt 114 § i kommunlagen ska en kommun som med sina dottersammanslutningar bildar en kommunkoncern upprätta och i sitt bokslut ta in ett koncernbokslut. Koncernbokslutet ska upprättas samma dag som kommunens bokslut. Skyldighet att upprätta koncernbokslut avgörs utifrån huruvida ett koncernförhållande råder mellan kommunen och en annan sammanslutning. Ett koncernförhållande leder till att kommunen ska uppgöra ett koncernbokslut. Koncernförhållandet baserar sig enligt BokfL 1:5.1 § och 6 § i samma kapitel på bestämmande inflytande i ett annat företag.

---

1

Sådana situationer är till exempel sammanställning av en dottersammanslutnings bokslutsuppgifter i utländsk valuta (kapitel 11) och behandling av vissa förändringar i koncernstrukturen (kapitel 12). Bilagorna 3, 5 och 6 till den allmänna anvisningen om upprättande av koncernbokslut av bokföringsnämnden lämpar sig i oförändrad form som anvisning för upprättande av koncernbokslut för kommuner, om förvärvsmetoden tillämpas i sammanställningen av dottersammanslutningar. (Bilaga 3: Exempel på hur försäljning av ett dotterföretag behandlas i koncernbokslutet, bilaga 5. Exempel på hur fusion av ett dotterföretag behandlas i koncernbokslutet, bilaga 6. Exempel på hur upplösning av ett dotterbolag behandlas i koncernbokslutet).

Ett koncernförhållande kan uppkomma utifrån majoritet eller annat faktiskt bestämmande inflytande. Skyldigheten att uppgöra ett koncernbokslut gäller utifrån ovan nämnda grund varje kommun och samkommun som har en eller flera dottersammanslutningar.

En bokföringsskyldig anses ha bestämmande inflytande i en annan bokföringsskyldig eller i ett motsvarande utländskt företag (målföretag), om den bokföringsskyldige

- 1) innehar mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar i målföretaget och denna röstmajoritet grundar sig på ägande, medlemskap, bolagsordningen, bolagsavtalet eller därmed jämförbara stadgar eller något annat avtal, (BokFL 1:5.1 § 1 punkten)
- 2) har rätt att utse eller avsätta flertalet av ledamöterna i målföretagets styrelse eller motsvarande organ eller i ett organ som har denna rätt och rätten grundar sig på samma omständigheter som den röstmajoritet som avses i 1 punkten, (se BokFL 1:5.1 § 2 punkten) eller
- 3) i övrigt har faktiskt bestämmande inflytande i målföretaget (BokFL 1:5.1 § 3 punkten). [2021]

När röstandelen räknas beaktas inte röstningsbegränsningar som ingår i lagstiftningen eller målföretagets bolagsordning, bolagsavtal eller bestämmelser som kan jämföras med dessa. För att räkna det totala antalet röstetal i målföretaget görs ett avdrag av de röster som anknyter till målföretaget själv eller till aktier eller andelar i dotterföretaget enligt BokFL 1:6 § (BokFL 1:5.2 och 1:5.4 §). Röstetalen för en person som agerar i eget namn, men för en annans räkning, det vill säga för en bulvan, anses tillhöra den för vars räkning personen agerar (BokFL 1:5.2 och 1:5.4 §). [2021]

Enligt BokFL 1:5.1 § 1 och 2 punkten fås bestämmande inflytande antingen utifrån röstmajoritet eller rätt att utse och avsätta en majoritet av ledamöterna i styrelsen eller ett motsvarande organ. Utifrån denna grund är det möjligt att det uppkommer en situation där företaget verkar höra till samma koncern på samma gång. Ett företag kan dock inte på samma gång höra till olika koncerner. Det anses höra till den koncern, vars företag har faktisk rätt att utse eller avsätta majoriteten av ledamöterna i styrelsen eller ett motsvarande organ. Med andra ord är grunden enligt BokFL 1:5.1 § 2 punkten primär i förhållande till 1 punkten. [2021]

När det bedöms om ett koncernförhållande uppkommer utifrån faktiskt bestämmande inflytande accentueras sak före formenprincipen. Då ska alla omständigheter som anknyter till arrangemanget utredas och bedömas från fall till fall med betoning på helheten.<sup>2</sup>

---

2

Bestämmande inflytande är inte ett statiskt tillstånd, utan bestämmande inflytande ska bedömas regelbundet och i synnerhet i situationer, där förekomsten av bestämmande inflytande baserar sig på de faktiska omständigheter som avses i BokFL 1:5.1 3 punkten. [2021]

Vad gäller BokFL 1:5.1 3 punkten är alla avtal och andra rättsliga arrangemang (nedan "instrument"), som ger instansen i fråga rätt att utöva bestämmande inflytande i målföretaget, av betydelse. Bestämmande inflytande baserar sig till exempel på rätt att få röstmajoritet i ett objekt. [2021]

Instrument med vilka rätt till röstmajoritet kan fås omfattar konvertibla skuldebrevslån och andra olika optionsarrangemang, som berättigar till aktier. Det instrument som berättigar till rätten ska vara tillgängligt för

Bokföringsnämnden har i sitt utlåtande 1646/2001 granskat begreppet bestämmande inflytande i förhållande till uppgörande av koncernbokslut då bestämmande inflytande inte kan fastställas enbart utifrån aktieinnehav. I det aktuella fallet ansågs bolaget ha bestämmande inflytande över bolag B, eftersom bolag A:s verkställande direktör utifrån delägaravtalet var styrelseordförande för styrelsen med två ledamöter för bolag B och följaktligen de facto uppnått en ställning med bestämmande inflytande i styrelsen för bolag B.

Bokföringsnämndens kommunsektion har i sina utlåtanden 79/2007 och 102/2011 konstaterat att målsammanslutningens bokslut sammanställs med koncernbokslutet för den kommun, som i enlighet med bokföringslagen 1:5 § har bestämmande inflytande utifrån ett röstetal som baserar sig på innehav.

En förening eller en stiftelse har en ställning som dottersammanslutning till en kommun, om en kommun enligt dess regler, stiftelseurkund eller ett separat avtal har rätt att utse eller avsätta majoriteten av ledamöterna i styrelsen eller ett motsvarande organ för en förening eller stiftelse eller majoriteten av ledamöterna i ett sådant organ som utser styrelsen (bestämmande inflytande).

En kommun som inte har några dottersammanslutningar, men som är medlem i en samkommun eller affärsverkssamkommun, ska i sitt bokslut ta in uppgifter som motsvarar ett koncernbokslut (Kommunallagen 114.3 §).

---

den bokföringsskyldige vid den tidpunkt då förekomsten av bestämmande inflytande bedöms, det vill säga då det avgörs, om den bokföringsskyldige ska inkludera målföretaget i sitt koncernbokslut eller inte. Rätten ska vara obegränsad vid granskningstidpunkten, med andra ord ska den bokföringsskyldige själv fritt kunna besluta om användning av instrumentet utan att en annan instans de facto kan hindra eller begränsa användningen. Om granskningen visar att den bokföringsskyldige har en sådan rätt att använda instrumentet för att uppnå bestämmande inflytande, ska målföretaget sammanställas med den bokföringsskyldiges koncernbokslut. Det är inte av betydelse om den bokföringsskyldige själv har för avsikt att använda instrumentet eller inte under granskningstidpunkten. [2021]

Det ovan nämnda gäller enbart definieringen av förekomst av bestämmande inflytande. Koncernsammansättning görs alltid enligt det faktiska innehavet. Om aktierna berättigar till olika vinster, ska detta beaktas då minoritetsandelen och den andel som hör till koncernen räknas och presenteras. [2021]

Ovan granskade 3 punkten i BokfL 1:5.1, vilken gäller faktiskt bestämmande inflytande innebär också att en bokföringsskyldig, som äger majoriteten av aktierna i ett målföretag, kan låta bli att sammanställa målföretaget med sitt koncernbokslut, om en annan instans de facto utövar bestämmande inflytande i målföretaget. Målföretaget sammanställs uttryckligen med den aktörs koncern, vilken utövar bestämmande inflytande. [2021]

En bokföringsskyldig kan också utöva bestämmande inflytande, även om den innehar mindre än 50 % av rösterna i målföretaget. Så är fallet till exempel då det övriga innehavet är synnerligen diversifierat, och inte en enda annan aktörs innehav är betydande. I så fall ska det utredas, om den bokföringsskyldige de facto kan utöva bestämmande inflytande. Bokföringsnämnden anser att en situation där den bokföringsskyldige innehar till exempel 35–40 % av rösterna i målföretaget, och det inte finns någon annan ägarinstans eller ägargrupp med kontroll över en röstandel på minst 5 %, utgör en grund för en förmodan om bestämmande inflytande för den bokföringsskyldige. Om den bokföringsskyldige i en sådan situation inte anser att det är motiverat att inkludera målföretaget i sitt koncernbokslut, ska den visa att det finns andra omständigheter som hindrar att den bokföringsskyldige de facto utövar bestämmande inflytande. En motsvarande plikt föreligger också vad gäller ovan avsedda arrangemang (konvertibla skuldebrevslån och optionsarrangemang och en annan aktör än majoritetsägaren vilken de facto utövar bestämmande inflytande) i en situation, där den bokföringsskyldige anser att ett koncernförhållande inte föreligger. [2021]

### 1.3 Definitionen av en kommunkoncern och övriga centrala begrepp i anknytning till en koncern

#### *Kommunkoncern*

Begreppet kommunkoncern definieras i kommunallagen i enlighet med koncerndefinitionen i bokföringslagen. Enligt 6 § i kommunallagen är en sammanslutning där kommunen har bestämmande inflytande enligt 1 kap. 5 § eller 6 § 2 mom. i bokföringslagen kommunens dottersammanslutning. En kommun bildar tillsammans med sina dottersammanslutningar en kommunkoncern [2021].

Med kommunkoncern avses en ekonomisk helhet som bildas av kommunen och ett eller flera rättsligt självständiga sammanslutningar i vilket kommunen ensam eller tillsammans med andra sammanslutningar som hör till kommunkoncernen har bestämmande inflytande i ett eller flera sammanslutningar (dottersammanslutning). Ett förhållande med bestämmande inflytande kan också basera sig på att en dottersammanslutning ensam eller tillsammans med andra dottersammanslutningar har bestämmande inflytande i en annan sammanslutning.

#### *Modersammanslutning*

En kommun som upprättar ett koncernbokslut är kommunkoncernens modersammanslutning. Ställningen som modersammanslutning baserar sig på bestämmande inflytande hos en annan bokföringsskyldig.

#### *Dottersammanslutning*

Med en kommuns eller samkommuns dottersammanslutning avses de aktiebolag, samkommuner, affärsverkssamkommuner, föreningar, andra sammanslutningar och stiftelser i vilka kommunen eller en samkommun ensam eller tillsammans med andra sammanslutningar som hör till kommunkoncernen har bestämmande inflytande.

#### *Koncernsammanslutning*

Med koncernsammanslutning avses en kommun som verkar som modersammanslutning och dess dottersammanslutning.

#### *Samkommun*

En samkommun sammanställs alltid med kommunens koncernbokslut, oberoende av kommunens andel i samkommunens medel och förpliktelser och av hur kommunens rösträtt begränsats med avtal. På motsvarande sätt sammanställs en affärsverkssammanslutning alltid med dess medlemmars koncernbokslut. En samkommun som inte är en dottersammanslutning till en kommun eller en samkommun hör inte till en kommunkoncern, men dess bokslut sammanställs alltid med kommunens och/eller samkommunens koncernbokslut.

En samkommuns bokslut sammanställs med en kommuns koncernbokslut alltid med en proportionell metod, även om kommun har bestämmande inflytande i samkommunen. I praktiken har medlemmarnas rösträtt ofta begränsats i



samkommunens grundavtal på så sätt att ingen enskild medlem har bestämmande inflytande i samkommunen.

### *Ägarintressesammanslutning*

En ägarintressesammanslutning är en sammanslutning som inte hör till kommunkoncernen, men där kommunkoncernen har en ägarandel som skapar en varaktig förbindelse mellan koncernen och sammanslutningen och som är avsedd att främja kommunens verksamhet eller den verksamhet som en sammanslutning inom kommunkoncernen bedriver. Såvida kommunen inte visar något annat, betraktas en sammanslutning som en ägarintressesammanslutning, om kommunkoncernen har minst en femtedel av sammanslutningens aktiekapital eller ett motsvarande kapital. Det kan handla om en ägarintressesammanslutning också då innehavet underskrider en femtedel, om en varaktig förbindelse uppkommer till exempel via medlemskap i styrelsen.

### *Intressesammanslutning*

En intressesammanslutning är en ägarintressesammanslutning som inte hör till en kommunkoncern, men i vilken koncernsammanslutningen ensam eller tillsammans med sammanslutningar som hör till samma koncern har betydande inflytande i ledningen av affärsverksamheten och finansieringen. Såvida inte kommunen visar något annat, betraktas en ägarintressesammanslutning som en intressesammanslutning, om kommunkoncernen har minst en femtedel och högst hälften av det röstetal som aktierna eller andelarna i ägarintressesammanslutningen för med sig. Då röstandelen räknas beaktas inte eventuella röstningsbegränsningar och inte heller röster som intresseföretaget eller dess dotterföretag själv har.

Ett röstandel på över 20 procent för alltid med sig en ställning som intressesammanslutning. Inga undantag till detta har föreskrivits. I ett sådant innehav behandlas ett företag som en intressesammanslutning, trots att den bokföringskyldige inte har betydande inflytande i den. [2021]

Betydande inflytande innebär att koncernsammanslutningen har möjlighet att påverka en annan sammanslutnings ekonomiska och operativa beslut, utan att dock ha bestämmande inflytande, som är karakteristiskt för ett koncernförhållande. På motsvarande sätt kan betydande inflytande uppkomma, trots att en bokföringskyldig äger mindre än en femtedel av aktierna. Det kan handla till exempel om att en bokföringskyldig är representerad i styrelsen eller i ett motsvarande organ eller i den operativa ledningen eller delaktig i betydande affärstransaktioner med företaget. [2021]

Ett mot koncernsammanslutningarnas ägarandel svarande belopp av intressesammanslutningarnas vinst eller förlust och av förändringen i eget kapital sammanställs i kommunens koncernbokslut i enlighet med de mera detaljerade anvisningar som ingår i kapitel 7 i denna allmänna anvisning.

## 1.4 **Syftet med koncernbokslut**

Kommunal service produceras i allt större utsträckning förutom av kommunala basorganisationer även av sammanslutningar och stiftelser där en kommun har bestämmande inflytande. En kommuns och dess dottersammanslutningars separata

bokslut ger inte nödvändigtvis i sig tillräcklig information om kommunkoncernen som helhet. Att räkna ihop koncernsammanslutningarnas bokslut som sådana ger inte en bild av koncernen som en ekonomisk helhet, eftersom man då inte beaktar de centrala element som sammanhänger med upprättandet av ett koncernbokslut, såsom eliminering av interna poster och internt innehav eller förenhetligande av olika redovisningsprinciper. Endast ett regelrätt upprättat koncernbokslut ger en rättvisande bild av den ekonomiska helhet som kommunkoncernen bildar. I ett koncernbokslut strävar man efter att de sammanslutningar som sammanställs beskrivs som om de tillsammans utgjorde en enda bokföringsskyldig.

Utöver den service som koncernsammanslutningarna tillhandahåller produceras kommunal service i betydande utsträckning också av samkommuner som inte utgör dottersammanslutningar. Sålunda kan exempelvis köp av tjänster från en samkommun för ett sjukvårdsdistrikt utgöra en betydande del av kommunens totalkostnader, trots att kommunens andel av samkommunens grundkapital är liten. Kommunerna har i allt större utsträckning överfört serviceproduktion på samkommuner som verkar inom flera sektorer och som producerar till exempel tjänster inom den specialiserade sjukvården, social- och hälsovårdstjänster och gymnasieundervisning. För att säkerställa att kommunernas och samkommunernas bokslutsinformation är fullständig och jämförbar och för att trygga kontinuiteten bör utöver koncernsammanslutningarna också en proportionell del av boksluten för alla de samkommuner där kommunen eller samkommunen är medlem sammanställas med koncernbokslutet.

Syftet med skyldigheten att upprätta ett fullständigt koncernbokslut är att ge en rättvisande helhetsbild av kommunens verksamhet och ekonomi också i situationer där kommunens serviceproduktion och ansvar i betydande utsträckning har överförts på dottersammanslutningar och samkommuner. Avsikten är också att förbättra jämförbarheten mellan kommunkoncerner och kommunkoncernernas olika räkenskapsperioder. Jämförbarhet krävs också av den anledningen att utvärderingsförfarande för kommuner som har en speciellt svår ekonomisk ställning enligt 118 § 3 mom. i kommunallagen kan inledas bland annat på grund av underskott i kommunkoncernens balansräkning.

Kommunens koncernbokslut omfattar en koncernresultaträkning, en koncernbalansräkning, koncernens finansieringsanalys samt noter till dem (KomL 114 § 2 mom.).

Koncernresultaträkningen och noterna till den utvisar i vilken mån kommunkoncernens interna finansiering räcker till och verksamhetens ekonomiska resultat. Koncernresultaträkningen bör utvisa räkenskapsperiodens resultat för kommunkoncernen efter att

- koncernsammanslutningarnas och de med koncernbokslutet sammanställda samkommunernas interna intäkter och kostnader samt den interna vinstutdelningen har eliminerats,
- räkenskapsperiodens ändringar i väsentliga internvinster, som aktiverats i balansräkningarna för koncernsammanslutningarna och de samkommuner som sammanställts med koncernbokslutet, har beaktats,
- kommunkoncernens andel av intressesammanslutningarnas resultat har upptagits på en egen rad i koncernresultaträkningen och erhållna

aktieutdelningar och andra motsvarande vinstandelar har eliminerats i koncernresultaträkningen och

- externa andelar i dottersammanslutningarnas resultat har upptagits som en särskild post i koncernresultaträkningen.

Koncernbalansräkningen och noterna till den visar kommunkoncernens ekonomiska ställning genom att redovisa koncernsammanslutningarnas tillgångar, skulder och ansvar gentemot utomstående. Koncernbalansräkningen bör utvisa koncernens eget kapital, efter det att

- koncernsammanslutningarnas och de med koncernbokslutet sammanställda samkommunernas inbördes fordringar och skulder har eliminerats,
- väsentliga internvinster som aktiverats i balansräkningarna för koncernsammanslutningarna och de med koncernbokslutet sammanställda samkommunerna har eliminerats,
- koncernsammanslutningarnas och de med koncernbokslutet sammanställda samkommunernas interna innehav har eliminerats,
- anskaffningsutgiften eller anskaffningsutgiftsresten för intressesammanslutningarnas aktier och andelar har ökats eller minskats med ovan nämnda, i resultaträkningen redovisade andel av räkenskapsperiodens resultat samt den övriga kommunkoncernens mot innehavet svarande andel av förändringen i eget kapital och
- externa ägares innehav i dottersammanslutningarna har tagits upp som en särskild post i koncernbalansräkningen.

I koncernens finansieringsanalys redovisas kommunkoncernens medelsanskaffning och användning av medel under räkenskapsperioden. Vid upprättande av finansieringsanalysen för en koncern beaktas de eliminerings- och sammanställningsposter som ingår i koncernresultaträkningen och koncernbalansen. Koncernens finansieringsanalys kan upprättas som en sammanställning av finansieringsanalyserna för de sammanslutningar som ska sammanställas med koncernbokslutet, varvid koncerninterna poster elimineras. Ett annat alternativ är att upprätta koncernens finansieringsanalys på basis av koncernresultaträkningen och koncernbalansräkningen med beaktande av vissa kompletterande uppgifter till dessa.

## 1.5 **Koncernbokslutets innehåll**

Koncernbokslutet ska upprättas som en sammanställning av koncernsammanslutningarnas balansräkningar och resultaträkningar samt noterna till dessa. Dessutom sammanställs balansräkningen, resultaträkningen och noterna för de samkommuner och affärsverkssamkommuner i vilka kommunen eller samkommunen är medlem rad för rad i proportion till medlemsandelarna i grundkapitalet.

Utöver det ovan nämnda ska en kommun i sitt koncernbokslut ta upp ett mot koncernsammanslutningarnas ägarandel svarande belopp av intressesammanslutningarnas vinst eller förlust samt av förändringen i eget kapital (BokfL 6:12 §). Vid sammanställning av uppgifter som gäller intresse-sammanslutningar tillämpas väsentlighetsprincipen.

I koncernbokslutet ska dessutom inkluderas en finansieringsanalys för koncernen, i vilken anskaffningen och användningen av kommunkoncernens medel under räkenskapsperioden utreds (KomL 114 § 2 mom.).

Handlingar som ingår i eller bifogas koncernbokslutet ska vara överskådliga och bilda en helhet (BokfL 6:2.4 §). I noterna till koncernresultaträkningen och koncernbalansräkningen ska i tillämpliga delar anges uppgifter som motsvarar de noter som anges för kommunen, noter gällande principerna för upprättandet av koncernbokslutet samt noter angående dotter- och intressesammanslutningar. Noterna till koncernbokslutet upprättas enligt förordningen om de uppgifter som ska tas upp i kommunens bokslut (525/2020), som gäller de uppgifter som ska uppges i en kommuns bokslut och den *allmänna anvisningen om noter till bokslutet för kommuner och samkommuner* av bokföringsnämndens kommunsektion.

I koncernbokslutet ska ingå koncernens resultaträkning, balansräkning och finansieringsanalys, också för föregående räkenskapsperiod. När koncernbokslutet upprättas för första gången, behöver inga jämförelseuppgifter ges.

Enligt utlåtande 90/2009 av bokföringsnämndens kommunsektion är det efter en kommunsammanslagning motiverat att upprätta en ingående koncernbalans för att det ska vara möjligt att upprätta en finansieringsanalys för koncernen och trygga kontinuiteten i koncernbokslutet. Huruvida den ingående koncernbalansen ska presenteras som jämförelseuppgift för koncernbalansräkningen bedöms enligt om det är motiverat med tanke på kravet på en rättvisande bild. Ett faktum som talar för att upprätta ingående koncernbalans och presentera den som jämförelseuppgift för koncernbalansräkningen är att motsvarande jämförelseuppgifter ges också om kommunen efter kommunsammanslagningen. Användningen av ingående koncernbalans som jämförelseuppgift redovisas i noterna. Jämförelseuppgifter om koncernens resultaträkning och finansieringsanalys för föregående räkenskapsperiod behöver inte presenteras.

För att bekräfta koncernbokslutet upprättas, på sätt som motsvarar balansspecifikationer, sammanställningsdokument, i vilka specificeras hur koncernbokslutet har upprättats.

## 1.6 Skyldighet att lämna uppgifter

Styrelsen eller motsvarande organ i kommunens dottersammanslutningar och i samkommuner ska ge kommunstyrelsen sådana uppgifter som behövs för att bedöma kommunkoncernens ekonomiska ställning och beräkna resultatet av dess verksamhet (KomL 116 §). Kommunallagens bestämmelse om skyldighet att lämna uppgifter förpliktar dottersammanslutningarnas och samkommunernas styrelser att ge även andra uppgifter än de som ingår i bokslutshandlingarna. Den utvidgade skyldigheten att lämna uppgifter bör dock bedömas med hänsyn till om uppgifterna behövs för att kommunkoncernens ekonomiska ställning ska kunna bedömas eller verksamhetens resultat beräknas. Ett exempel på sådan information är en betydande kreditförlust eller ett betydande skadeståndsansvar som uppkommit efter det att dottersammanslutningens bokslut har upprättats.

På intressesammanslutningars skyldighet att lämna uppgifter tillämpas i en kommunkoncern 6 kap. 14 § i bokföringslagen, enligt vilken intressesammanslutningen ur det senaste bokslutet ska ge den bokföringsskyldige som upprättar

koncernbokslutet de uppgifter som behövs för sammanställningen av bokslutsuppgifterna.

All nödvändig information ska ges så att kommunen har möjlighet att upprätta koncernbokslutet inom utsatt tid.

Om kommunen har blivit modersammanslutning för en annan sammanslutning ska kommunstyrelsen utan dröjsmål underrätta dottersammanslutningens styrelse om detta.

## **2 Sammanslutningar som ska sammanställas med koncernbokslutet**

### **2.1 Huvudregel**

I koncernbokslutet för en kommun eller en samkommun sammanställs koncernsammanslutningarnas bokslut samt boksluten för samkommuner där kommunen eller samkommunen är medlem. I koncernbokslutet sammanställs dessutom boksluten för intressesammanslutningar enligt vad som sägs nedan i kapitel 7.

### **2.2 Undantag från sammanställningsskyldigheten**

En dottersammanslutnings bokslut behöver enligt BokfL 6 kap. 3 § 1 mom. inte tas med i koncernbokslutet, om:

1) en rättvisande bild av koncernens verksamhetsresultat och ekonomiska ställning inte äventyras av att boksluten inte sammanställs;

I utslutningen av en dottersammanslutning ska försiktighetsprincipen iakttas. Avvikelsegrunden ska tillämpas mer restriktivt i fråga om dottersammanslutningar som visar förlust än i fråga om dottersammanslutningar som visar vinst.

I praktiken kan små bostads- och fastighetsdottersammanslutningar ofta lämnas utanför sammanställningen med anledning av deras ringa betydelse. Vid bedömningen av om koncernbokslutet ger en rättvisande bild ska man i första hand beakta hur ett utelämnande inverkar på räkenskapsperiodens resultat för koncernen och det egna kapitalet. När det bedöms om den sammanställande sammanslutningen påverkar på den rättvisande och tillräckliga bild som koncernbokslutet ska ge, ska resultatpåverkande bokföringar beaktas, om de kan påverka beloppet på eget kapital, till exempel ett behov av att ändra avskrivningarna enligt plan. [2021]

Som oväsentligt för koncernbokslutet kan anses en dottersammanslutning som inte har betydande tillgångar, skulder eller borgensförbindelser och vars eget kapital motsvarar det belopp som upptagits bland aktier och andelar i kommunens balansräkning.

2) innehavet i dottersammanslutningen är kortvarigt och avsett enbart att överlåtas vidare;

Som exempel kan nämnas en dottersammanslutning som förvärvats tillfälligt i samband med realisering av pant.

Bokföringslagen innehåller inte någon närmare definition av längden på kortfristigt innehav. I beaktandet ska hela längden på innehavet beaktas. Bokföringsnämnden anser i sin allmänna anvisning om upprättande av koncernbokslut att ett innehav på högst 12 månader kan ses som ett kortfristigt innehav. En analys ska göras om ledningens avsikt att sälja ett dotterföretag till en utomstående. Denna avsikt ska vara dokumenterad. [2021]

3) de uppgifter som är nödvändiga för att upprätta koncernbokslutet undantagsvis inte kan erhållas inom den tid som bestämts för upprättandet av bokslutet eller om anskaffandet av uppgifterna medför oskäligen utgifter;

Om de uppgifter som är nödvändiga för att uppgöra ett koncernbokslut exceptionellt inte är tillgängliga, är det möjligt att inte sammanställa till exempel en dottersammanslutning som förvärvats under räkenskapsperioden, om dess bokslutsprinciper i så väsentlig grad avviker från de principer som följs i kommunen, att dottersammanslutningens bokslutsuppgifter inte inom den utsatta tiden eller till rimliga kostnader kan fås på en nivå som koncernbokslutet kräver. Resursbrister hos den som upprättar dottersammanslutningens bokslut är dock inte en grund för utebliven sammanställning. [2021]

4) betydande och varaktiga hinder i väsentlig grad begränsar kommunens möjligheter att utöva inflytande i dottersammanslutningen.

Förlust av betydande inflytande i en dottersammanslutning ska basera sig på myndighetsåtgärder och andra omständigheter som är oberoende av den bokföringsskyldige (KILA 1699/2003). Till exempel om ett dotterföretag går i konkurs, förlorar moderbolaget sitt bestämmande inflytande och sitt inflytande i dess dotterbolag, och bokslutet för ett dotterbolag som försatts i konkurs sammanställs inte med koncernbokslutet. [2021]

Om utelämnande av flera ovan i punkt 1) avsedda dottersammanslutningars bokslut skulle innebära att koncernbokslutet inte ger en rättvisande bild av kommun-koncernens resultat och ekonomiska ställning, ska dottersammanslutningarnas bokslut sammanställas med koncernbokslutet (BokfL 6:3.2 §). Förutsättningarna för att lämna dottersammanslutningars bokslut utanför koncernbokslutet enligt punkterna 2–4 ovan ska bedömas separat för varje dottersammanslutning i samband med upprättandet av koncernbokslutet. Möjligheten till undantag ska tolkas snävt och i oklara situationer ska sammanställningen göras. [2021]

Undantag från sammanställningskravet för intressesammanslutningar behandlas nedan i punkt 7.

De noter som konstaterats i förordningen om de uppgifter som ska tas upp i kommunens bokslut (525/2020) den *allmänna anvisningen om noter till bokslutet* av bokföringsnämndens kommunsektion ska läggas fram vad gäller dottersammanslutningar, samkommuner och intressesammanslutningar.

## 2.3

### **Skyldigheten för en underkoncerns moderföretag att upprätta koncernbokslut**

En sådan sammanslutning inom kommunkoncernen, vilken upprättar ett självständigt koncernbokslut, ska följa bokföringsnämndens *allmänna anvisning om*

*upprättande av koncernbokslut.* Kommunens dottersammanslutning bildar då tillsammans med sina dotterföretag en så kallad underkoncern.

En underkoncerns koncernbokslut som upprättats med tillämpning av förvärvsmetoden kan, utan att förfarandet för eliminering av internt innehav ändras, sammanställas med kommunens koncernbokslut.

En eventuell sammanställning av intresseföretag som ingår i koncernbokslutet för en underkoncern tas in i kommunens koncernbokslut direkt på basis av underkoncernens koncernbokslut.

### **3 Principer för upprättande av koncernbokslut**

#### **3.1 Allmänna principer för upprättande av koncernbokslut**

I koncernbokslutet ska kommunkoncernens resultat och ekonomiska ställning presenteras som om koncernsammanslutningarna utgjorde en enda bokföringskyldig (BokfL 6:7.1 §).

Vid upprättande av koncernbokslut ska samma principer tillämpas fortlöpande. Dessa får ändras endast om det finns särskilda skäl (BokfL 6:4.1 §).

Enligt BokfL 6:4.2 § ska koncernföretagens bokslut före sammanställningen ändras så att i dem enhetligt tillämpas de bokslutsprinciper enligt bokföringslagen som följs antingen i moderföretaget eller i koncernens huvudsakliga verksamhet. Boksluten för de koncernsammanslutningar och samkommuner som ska sammanställas med kommunens koncernbokslut ändras i samband med sammanställningen alltid enligt de bokslutsprinciper som kommunen tillämpar.

Kravet på att bokslutet ska ge en rättvisande bild förutsätter inte att oväsentliga skillnader förenhetligas. Boksluten kan lämnas oförändrade om förenhetligande av bokslutsprinciperna inte är nödvändigt för att bokslutet ska ge en rättvisande bild av kommunkoncernens verksamhetsresultat och ekonomiska ställning.

Om boksluten för de koncernsammanslutningar som ska sammanställas med kommunens koncernbokslut inte har ändrats i enlighet med modersammanslutningens bokslutsprinciper, ska en redogörelse om detta med motiveringar ges i noterna (förordningen om de uppgifter som ska tas upp i kommunens bokslut 525/2020 [2021]).

Koncernbokslutet ska upprättas samma dag som kommunens bokslut. Kommunens räkenskapsperiod är enligt 113 § i kommunallagen kalenderåret, vilket innebär att koncernresultaträkningen och koncernfinansieringsanalysen ska upprättas för en räkenskapsperiod som motsvarar kalenderåret och koncernbalansräkningen per 31.12.

En dottersammanslutning vars bokslut ska sammanställas med koncernbokslutet ska, om möjligt, ha samma räkenskapsperiod som kommunen. Om räkenskapsperioden för en dottersammanslutning går ut mer än tre månader före eller efter kommunens räkenskapsperiod, ska sammanställningen göras utifrån ett för dotter-sammanslutningen upprättat mellanbokslut per den dag kommunens

räkenskapsperiod går ut. När mellanbokslutet upprättas, ska bokföringslagens 1 och 3–5 kapitel iakttagas i tillämpliga delar (BokfL 6 kap. 5 § 1–2 mom.). Om räkenskapsperioden för en dottersammanslutning som sammanställs med koncernbokslutet går ut högst tre månader innan eller efter kommunens räkenskapsperiod, får sammanställningen med koncernbokslutet göras utan att ett mellanbokslut upprättas. I sammanställningen ska ändå kommunens bokslutstidtabell beaktas. Om dottersammanslutningen har sammanställts med koncernbokslutet på basis av ett bokslut som upprättats för en räkenskapsperiod som gått ut före utgången av kommunens räkenskapsperiod, ska noterna till koncernresultaträkningen och koncernbalansräkningen innehålla en redogörelse för väsentliga händelser som påverkat dottersammanslutningens resultat och ekonomiska ställning och som ägt rum under tiden mellan utgången av dottersammanslutningens och kommunens räkenskapsperioder (BokfF 4:3.1 § 7 punkten).

Röstvärdet inverkar på om ett koncernförhållande uppstår. Däremot görs bland annat sammanställningen av en samkommun och särskiljandet av minoritetsandelar enligt ägarandelen, och röstvärdet inverkar inte.

En kommun eller annan sammanslutning som hör till kommunkoncernen kan vara medlem i en förening eller någon annan sammanslutning som också har andra medlemmar. En sådan sammanslutning, liksom en stiftelse, sammanställs med kommunens koncernbalansräkning såsom en dottersammanslutning.

Koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen för en kommun eller samkommun ska upprättas som en sammanställning av koncernsammanslutningarnas balansräkningar och resultaträkningar. Dessutom sammanställs balansräkningen och resultaträkningen för de samkommuner och affärsverksamkommuner i vilka kommunen eller samkommunen är medlem rad för rad i relation till medlemsandelarna i grundkapitalet.

Kommunens koncernresultaträkning upprättas enligt det schema som presenteras i 14 § i förordningen om de uppgifter som ska tas upp i kommunens bokslut (525/2020). [2021]

En kommuns koncernbalansräkning upprättas enligt det schema som presenteras i 16 § i förordningen om de uppgifter som ska tas upp i kommunens bokslut (525/2020). Koncernbalansräkningen kan också redovisas förkortad (förordningen 525/2020, § 17). [2021]

Finansieringsanalysen för en koncern upprättas enligt det schema som presenteras i förordningen om de uppgifter som ska tas upp i kommunens bokslut (525/2020). [2021]

Den mindre detaljerade uppställningen av kommunens koncernbokslut kan utöver ovan nämnda grunder även motiveras bland annat med att kommunerna har en annan roll än företagen i fråga om ägande, vinstutdelning och beskattning. Syftet med kommunens koncernbokslut är inte att utgöra ett beslutsunderlag för placerare. Kommunens koncernbokslut syftar till att förbättra jämförbarheten mellan kommunkoncerner och mellan kommunkoncernens olika räkenskapsperioder. En kommun delar inte ut vinst till sina invånare. En kommunkoncerns ekonomiska ställning har därför inte samma betydelse för vinstutdelning som i aktiebolag.



Noterna till kommunens koncernbokslut upprättas som en sammanställning av koncernsammanslutningarnas noter. Med noterna sammanställs dessutom noterna för de samkommuner i vilka kommunen eller samkommunen är medlem till de belopp som motsvarar medlemsandelen i grundkapitalet. Elimineringar och rättelser i samband med upprättandet av koncernbokslut bör beaktas även i noterna. Informationen i noterna till koncernbokslutet gäller således penningbeloppet för ifrågavarande post i koncernbokslutet.

### 3.2 **Väsentlighetsprincipen vid upprättande av koncernbokslut**

Till god bokföringssed enligt 1 kap. 3 § i bokföringslagen hör väsentlighetsprincipen. Den innebär att informationen bör vara väsentlig för beslutsfattandet hos den som använder informationen. Väsentlighetsprincipen innebär också att poster som med tanke på informationen är oväsentliga inte behöver behandlas med yttersta noggrannhet. För koncernen och de sammanslutningar som sammanställs med koncernbokslutet är väsentligheten i de bokförda uppgifterna av betydelse.

Kommunen ska i anvisningarna för upprättande av koncernbokslut ange de principer som ska beaktas vid bedömningen av väsentligheten. Utifrån dessa principer kan man vid beredningen av koncernbokslutet avgöra om en enskild bokslutspost ska tas med och om den ska periodiseras. Sammanställningen av en sammanslutning med koncernbokslutet kan göras när bokslutet har behandlats av sammanslutningens styrelse. Det bokslut som ska sammanställas behöver alltså inte vara fastställt av bolagsstämman eller sammanslutningens årsmöte. Officiella, undertecknade bokslutskalkyler och annat material som behövs bör dock tillhandahållas som handlingar för kommunens koncernbokslut.

### 3.3 **Rättelse av avskrivningar enligt plan vid sammanställningen**

Enligt BokfL 6:4.2 § ska de bokslut för koncernsammanslutningar som sammanställs med kommunens koncernbokslut före sammanställningen ändras så att i dem enhetligt tillämpas de bokslutsprinciper som kommunen tillämpar. Kravet på att bokslutet ska ge en rättvisande bild förutsätter dock inte att oväsentliga skillnader förenhetligas.

Bokföringslagen förutsätter inte i alla situationer bokföring av avskrivningar enligt plan. Enligt BokfL 5:12.2 § får fysiska personer och sådana bokföringsskyldiga vars verksamhet baserar sig på besittning av fastigheter avskriva anskaffningsutgiften för tillgångar som hör till bestående aktiva under deras verkningstid utan någon på förhand uppgjord plan. Vid sådan avskrivning måste man dock iaktta kontinuitet och konsekvens. Detta undantag från avskrivningarna enligt plan kan dock endast tillämpas i ett sådant bolag eller annan sammanslutning vars aktie eller andel endast berättigar ägaren att besitta en lokal avsedd för boende eller annan användning som särskilt har fastställts i bolagsordningen eller i andra stadgar för sammanslutningen i den fastighet som sammanslutningen äger. Undantaget gäller inte andra bolag eller sammanslutningar även om deras verksamhet skulle basera sig på besittning av fastigheter (BokfN 1713/2003).

I samband med sammanställningen med koncernbokslutet rättas bokföringsvärdena för materiella tillgångar hos en fastighetssammanslutning så att de motsvarar värdena uträknade enligt avskrivningsplanen. Det avskrivningsunderskott som hänför sig till räkenskapsperioden korrigeras mot räkenskapsperiodens avskrivningar enligt plan och det ackumulerade avskrivningsunderskottet från tidigare räkenskapsperioder

mot Överskott (underskott) från tidigare räkenskapsperioder. I bilaga 6<sup>3</sup> ges exempel på hur en fastighetssammanslutning som ägs av en kommun ska sammanställas med koncernbalansräkningen med beaktande av avskrivningarna enligt plan. En avskrivningsrättelse ska göras också då kommunen tillämpar det alternativa så kallade förenklade förfaringssättet, som presenteras i punkt 5.6 i den allmänna anvisningen, i sammanställningen med det ömsesidiga fastighetsbolaget. [2021]

Olika avskrivningsplaner som används inom kommunkoncernen behöver inte förenhetligas om dottersammanslutningen i sin egen bokföring kostnadsför anskaffningsutgiften för en tillgång som avskrivning under dess verkningstid enligt den på förhand fastställda avskrivningsplanen, och avskrivningsplanen motsvarar tillgångens ekonomiska livslängd och de framtida inkomstförväntningarna. Om koncernsammanslutningen inte har gjort några avskrivningar enligt plan, ska avskrivningarna vid sammanställningen med koncernbokslutet alltid förenhetligas med kommunens avskrivningsplan eller med de avskrivningsprinciper som kommunen också annars använder vid avskrivning av tillgångar. (Kommunsektionens utlåtande 111/2015).

En sammanslutning vars avskrivningar korrigeras ska för upprättandet av kommunens koncernbokslut meddela räkenskapsperiodens planenliga avskrivningar och den enligt avskrivningsplanen oavskrivna delen av anskaffningsutgiften för materiella tillgångar utgående från kommunens avskrivningsplan, om beloppet av de materiella tillgångar som ska avskrivas är väsentligt för koncernbalansräkningen och om de bokförda avskrivningarna väsentligt avviker från avskrivningarna enligt den avskrivningsplan som tillämpas av kommunen. Avskrivningarna enligt plan beräknas utgående från den *allmänna anvisningen om avskrivningar enligt plan för kommuner och samkommuner* av bokföringsnämndens kommunsektion.

### 3.4 Avskrivningsdifferens och reserver eller skattemässiga reserver

Avskrivningsdifferensen och reserverna i kommunens/samkommunens balansräkning tas upp i koncernbokslutet bland eget kapital uppdelade i över-/underskott från tidigare räkenskapsperioder och räkenskapsperiodens över-/underskott, och förändringar i dem tas upp i räkenskapsperiodens över-/underskott i koncernresultaträkningen.<sup>4</sup> Avskrivningsdifferensen och reserverna i dottersammanslutningarnas balansräkningar tas upp i koncernbalansräkningen uppdelade i eget kapital och latent skatteskuld och förändringar i dem tas upp i koncernresultaträkningen uppdelade i förändring i latent skatteskuld och räkenskapsperiodens över-/underskott. Vid beräkningen av de latent skatteskulderna tillämpas bokföringsnämndens allmänna anvisning om latent skatteskulder och skattefordringar.

<sup>3</sup>

Exempel:

Anskaffningsutgiften för en byggnad som aktiverats i balansräkningen för en kommunägd fastighetssammanslutning har varit 1 500, från vilket fastighetssammanslutningen har gjort avskrivningar på 650. De ackumulerade planenliga avskrivningarna skulle ha varit 900. Fastighetssammanslutningen uppger då för upprättandet av kommunens koncernbokslut att det kalkylerade avskrivningsunderskottet jämfört med de planenliga avskrivningarna är 250. När koncernbokslutet upprättas, elimineras detta avskrivningsunderskott från byggnadernas bokföringsvärde. Räkenskapsperiodens avskrivningsunderskott läggs till dottersammanslutningens avskrivningar enligt plan och de tidigare räkenskapsperiodernas avskrivningsunderskott dras av från Överskott (underskott) från tidigare räkenskapsperioder.

<sup>4</sup>

Om en kommuns avskrivningsdifferens och reserver beror på inkomstskattepliktig verksamhet, är det möjligt att också utifrån kommunens balansposter bokföra latent skatteskulder.

### 3.5 Latenta skatteskulder och skattefordringar

De separata bokslut och underkoncernbokslut som ska sammanställas med kommunens koncernbokslut kan innehålla latenta skatteskulder och skattefordringar enligt 5 kap. 18 § i bokföringslagen. De inkluderas i oförändrad form i kommunens koncernbokslut, trots att det i regel inte hör till modersammanslutningens bokföringsprinciper att presentera dem. I koncernbokslutets resultaträkning och balansräkning ska även anges väsentliga latenta skatteskulder och skattefordringar för de enskilda koncernsammanslutningarna, också i det fallet att koncernsammanslutningarna presenterat dem bara i noterna.

I sin *allmänna anvisning om latenta skatteskulder och skattefordringar* har bokföringsnämnden ansett att den ovan nämnda bestämmelsen i 5 kap. 18 § i bokföringslagen kan betraktas som en central anvisning också med tanke på de latenta skatteskulder och skattefordringar som upptas i koncernbalansräkningen. I kommunens koncernbokslut upptas dock endast sådana latenta skatteskulder och skattefordringar som ingår i separata bokslut och underkoncernbokslut och sådana som beror på avskrivningsdifferens och reserver. Latenta skatteskulder eller skattefordringar som uppstår då enskilda bokslut ändras i överensstämmelse med kommunens bokföringsprinciper eller på grund av någon annan sammanställnings åtgärd behöver däremot inte presenteras i kommunens koncernbokslut, om de inte är väsentliga för koncernen.

## 4 Eliminering av koncernens interna innehav

### 4.1 Allmänt

I koncernbokslutet ska kommunkoncernens resultat och ekonomiska ställning presenteras som om koncernsammanslutningarna utgjorde en enda bokförings-skyldig. Effekten av koncerninterna poster som hänför sig till transaktioner mellan koncernsammanslutningarna ska därför elimineras (BokfL 6:7.1 §). Poster som ska elimineras är bland annat koncernens interna intäkter och kostnader samt intern vinstutdelning, koncernsammanslutningarnas inbördes fordringar och skulder samt koncernens internvinster.

Koncernsammanslutningarnas interna intäkter och kostnader, interna vinstutdelning, inbördes fordringar och skulder samt internvinster och förändringar i dem behöver inte elimineras, om elimineringen inte är nödvändig för att ge en rättvisande bild av kommunkoncernens resultat och ekonomiska ställning (BokfL 6:7.4 §).

Före elimineringen av koncernens interna poster måste man säkerställa att de har bokförts lika stora i boksluten för de koncernsammanslutningar som ska sammanställas med koncernbokslutet.

För att underlätta elimineringen av interna affärshändelser och för att säkerställa riktigheten i dem ska koncernsammanslutningarnas kontoplaner utarbetas så enhetligt som möjligt. I koncernsammanslutningarna registreras koncernens interna affärshändelser såvitt möjligt på särskilda konton eller till exempel med motpartskod, så att de interna affärshändelserna tekniskt kan avskiljas från övriga affärshändelser.

#### 4.2 **Interna intäkts- och kostnadsposter, intern vinstutdelning samt inbördes fordringar och skulder**

Intäkter och kostnader från affärshändelser mellan koncernsammanslutningar i koncernsammanslutningarnas resultaträkningar elimineras när koncernresultaträkningen upprättas. På motsvarande sätt elimineras ömsesidiga fordringar och skulder i koncernsammanslutningarnas balansräkningar vid upprättandet av koncernbalansräkningen. Fastighetsskatter som koncernsammanslutningarna betalat elimineras i koncernbokslutet som interna poster. Med iakttagande av väsentlighetsprincipen kan man också låta bli att eliminera fastighetsskatter. Av de noter som gäller principerna för upprättande av koncernbokslutet ska framgå vilket förfarande som valts.

Aktieutdelningar mellan koncernsammanslutningar och annan motsvarande vinstutdelning minskas vid upprättandet av koncernresultaträkningen från intäkterna och läggs till överskott (underskott) från tidigare räkenskapsperioder vid upprättandet av koncernbalansräkning.

Om kommunens och dottersammanslutningens räkenskapsperioder går ut vid olika tidpunkter och dottersammanslutningen inte har upprättat något mellanbokslut vid den tidpunkt då kommunens bokslut upprättas, kan de interna posterna i de bokslut som ska sammanställas vara olika stora. I så fall elimineras bara den del av de interna posterna som ingår i båda boksluten.

#### 4.3 **Eliminering av koncernens internvinster**

De internvinster som aktiverats i koncernsammanslutningarnas balansräkningar elimineras vid upprättandet av koncernbalansräkning från de poster på aktiva sidan i balansräkningen där de ingår, samt från det egna kapitalet. Ändringar i internvinster elimineras mot räkenskapsperiodens resultat. Oväsentliga internvinster behöver inte elimineras. Om motparternas poster är olika stora, elimineras internvinster dock alltid i sin helhet enligt den storlek de har i den säljande sammanslutningens bokslut.

Väsentliga internvinster och förändringar i dem elimineras i sin helhet mellan koncernsammanslutningarna oberoende av hur stora andelar koncernsammanslutningarna innehar i den sammanslutning som har överlåtitt eller mottagit den tillgång i vars bokföringsvärde internvinst ingår. Oväsentliga negativa internvinster behöver inte elimineras, eftersom köp som inom koncernen verkställts till löpande priser innebär att en överlåtelseförlust realiseras också i koncernbokslutet.

Om kommunen har bolagiserat en del av sin verksamhet och i samband med detta överfört materiella tillgångar till ett högre värde än bokföringsvärdet, kan det uppstå väsentliga internvinster för de materiella tillgångarnas del. Internvinster som ingår i omsättningstillgångar eller materiella tillgångar behöver inte elimineras om elimineringen inte är nödvändig för att ge riktiga och tillräckliga uppgifter om kommunkoncernens verksamhetsresultat och ekonomiska ställning.

Koncerninterna anslutningsavgifter som inte kan återbäras behandlas som internvinster. Koncerninterna anslutningsavgifter som inte kan återbäras och som tagits upp i betalarens bokföring i balansposten Mark- och vattenområden och i mottagarens bokföring som försäljningsinkomster, i affärsverk som omsättning, elimineras. Anslutningsavgifter från tidigare räkenskapsperioder elimineras mellan mark- och vattenområden och överskott från tidigare räkenskapsperioder, medan de

anslutningsavgifter som hänför sig till den pågående räkenskapsperioden elimineras mellan mark- och vattenområden och verksamhetsintäkterna.

Om det i samband med en intern affärshändelse under räkenskapsperioden har uppkommit internvinst (vinst som uppkommer av skillnaden mellan överlåtelsepriset och den del av anskaffningsutgiften som ännu inte bokförts som kostnad), ingår vinsten i räkenskapsperiodens resultat för den sammanslutning som överlätit tillgången i fråga. Om samma tillgång överläts vidare utanför kommunkoncernen, beaktas posten inte separat när koncernbokslutet upprättas oavsett vad resultatet av överlåtelsen utanför koncernen har varit.

Internvinster ska elimineras med samma principer, trots att en sammanslutning inte sammanställts med koncernbokslutet utifrån en undantagsbestämmelse, såsom utifrån kortvarigt innehav. En internvinst kan inkluderas i en koncerns resultat förstå då dottersammanslutningen överlåtits ut från koncernen. Dottersammanslutningar som påverkar den rättvisande och tillräckliga bilden av koncernens resultat ska sammanställas. [2021]

## 5 Eliminering av koncernens interna innehav

### 5.1 Allmänt

Anskaffningsutgiften för aktier eller andelar i en dottersammanslutning inom koncernen är en intern post, som elimineras när koncernbokslutet upprättas. Om anskaffningsutgiften för aktierna eller andelarna inte motsvarar det egna kapitalet vid den tidpunkt då dottersammanslutningen förvärvades, uppstår det en elimineringsdifferens. I fråga om dottersammanslutningar som kommunen bildat själv motsvarar dottersammanslutningens eget kapital vid tidpunkten för bildandet i regel anskaffningsutgiften för aktierna eller andelarna. I förvärvade dottersammanslutningar är det egna kapitalet däremot ofta inte det samma som anskaffningsutgiften för aktierna eller andelarna. Därför har särskilda anvisningar getts om eliminering av innehav i dottersammanslutningar som kommunen bildat själv eller förvärvat.

Elimineringsmetoden i kommunens koncernbokslut motsvarar till väsentliga delar förvärvsmetoden. Elimineringsdifferensen hänförs dock i regel inte till tillgångs- och skuldposter i koncernbalansräkningen, utan bokförs som ökning eller minskning av eget kapital, oberoende av vilka faktorer som bidragit till differensen. Om elimineringsdifferensen hänförs till tillgångs- eller skuldposter kan det uppstå koncernaktiva eller koncernpassiva i koncernbalansräkningen.

### 5.2 Eliminering av innehav i dottersammanslutning som kommunen bildat

Anskaffningsutgiften avseende aktier eller andelar i en egen dottersammanslutning elimineras mot egetkapitalinvesteringen i bolaget eller, om ägandeandelen är under 100 procent, proportionerligt enligt koncernens innehav. Om anskaffningsutgiften för aktierna eller andelarna avviker från det belopp som upptagits i bolagets eget kapital, ska elimineringsdifferensen redovisas i koncernens överskott/underskott från tidigare räkenskapsperioder. För den räkenskapsperiod då innehavet tillkommer upptas differensen i resultaträkningen i posten Differens vid eliminering av innehav och för senare räkenskapsperioder bland överskott/underskott från tidigare

räkenskapsperioder. Positiva och negativa elimineringsdifferenser som påverkar resultatet ska specificeras i noterna till koncernbokslutet.

Om en dottersammanslutning bokför överföringar mellan poster bland eget kapital, ändras elimineringen av innehav i motsvarande grad. Om till exempel aktiekapitalet höjs genom en överföring från fondkapitalet, ändras en eliminering som tidigare gjorts mot fondkapitalet till en eliminering mot aktiekapitalet.

### 5.3 **Eliminering av innehav i förvärvad dottersammanslutning**

I fråga om förvärvade dottersammanslutningar avviker egetkapitalandelen vid förvärvstidpunkten och anskaffningsutgiften för aktierna eller andelarna ofta från varandra. Anskaffningsutgiften för aktierna eller andelarna elimineras i dottersammanslutningens egetkapitalposter mot den andel som innehas av koncernen vid förvärvstidpunkten. En uppskrivningsfond eller en fond för verkligt värde kan dock inte användas för eliminering. Till dottersammanslutningens eget kapital räknas också avskrivningsdifferens och reserver minskade med den latent skatteskulden. Elimineringensdifferensen mellan anskaffningsutgiften för aktierna eller andelarna och egetkapitalandelen vid förvärvstidpunkten upptas i koncernresultaträkningen bland Avskrivningar och nedskrivningar i posten Differens vid eliminering av innehav. För följande räkenskapsperioder efter förvärvet upptas elimineringsdifferensen bland överskott/underskott från tidigare räkenskapsperioder. Positiva och negativa elimineringsdifferenser som påverkar resultatet ska specificeras i noterna till koncernbokslutet.

Eliminering av innehav kan minska koncernens eget kapital väsentligt i det fall att kommunen har köpt hela aktiestocken i ett bolag som tidigare har grundats med ett litet aktiekapital och bolagets värde har stigit betydligt, till exempel till följd av värdestegring på en fastighet. Koncernens eget kapital minskar då med ett belopp som motsvarar värdestegringen i anskaffningsutgiften för aktierna. Om elimineringsdifferensen är väsentlig för koncernen, kan förvärvsmetoden tillämpas i bokföringen av differensen. Metoden har presenterats i bokföringsnämndens allmänna anvisning om upprättande av koncernbokslut.

Med förvärvstidpunkt avses i första hand den tidpunkt då äganderätten eller det bestämmande inflytande som på något annat sätt uppkommit i dottersammanslutningen har överförts. Om dottersammanslutningen har förvärvats vid en tidpunkt för vilken dottersammanslutningen upprättat bokslut, får man det egna kapitalet vid förvärvstidpunkten från detta bokslut eller också kan det utredas utgående från detta bokslut. I övriga fall utreds det egna kapitalet genom ett mellanbokslut som upprättas vid förvärvstidpunkten eller genom någon annan beräkning. Om förvärvstidpunkten ligger nära en tidpunkt för vilken dottersammanslutningen upprättar bokslut eller ett mellanbokslut (BokfL 6:5 §), till exempel för en delårsrapport, kan man utgå från det egna kapitalet enligt detta bokslut eller mellanbokslut. När mellanbokslut upprättas ska 1 kap. och 3–5 kap. i BokfL iaktas i tillämpliga delar (BokfL 6:5.3 §).

Elimineringen av eget kapital vid förvärvstidpunkten kan i allmänhet göras i den ordningen att det belopp som ska elimineras dras av från posterna bland det egna kapitalet vid bokslutstidpunkten i den ordning som anges i balansräkningsschemat i bokföringsförordningen, uppifrån ner så långt beloppet som ska elimineras räcker till. För ett aktiebolags del innebär det att elimineringen först görs från aktiekapitalet, därefter från övriga poster inom bundet eget kapital och sist från posterna inom fritt

eget kapital. Denna ordning grundar sig på antagandet att posterna inom bundet eget kapital har uppkommit som kapitalinvesteringar och därtill eventuellt som överföringar från fritt eget kapital till bundet. För att posterna bland dottersammanslutningens eget kapital ska förbli oförändrade till sitt slag, får elimineringen inte riktas mot en uppskrivningsfond eller andra sådana poster inom bundet eget kapital som uppstått på något annat sätt än genom överföring från fritt eget kapital till bundet.

Eliminering av aktiekapitalplacering enligt ABL 11:1.3 § för en dottersammanslutning görs på samma sätt som för en riktad emission (se punkt 12.3 i den s.k. allmänna anvisningen om upprättande av koncernbokslut av bokföringsnämnden), då koncernens eget kapital antingen ökar eller minskar, beroende på vem som gjort aktiekapitalplaceringen. Om minoritetsägarna gjort placeringen, har koncernen ur koncernsynvinkel fått nya medel och detta kan behandlas på samma sätt som mottaget understöd. Om koncernsammanslutningen ger en motsvarande placering till en annan dottersammanslutning, som den inte äger helt och hållet, överläts i så fall egendomsposter till minoriteten och detta ska antecknas som en kostnad i koncernbokslutet. Eftersom det inte handlar om resultatet av koncernens egentliga verksamhet, presenteras posten bland finansieringsposterna i resultaträkningen. [2021]

I koncernen är det möjligt att skaffa andelar i målsammanslutningen i flera faser på så sätt att den först är till exempel än intressesammanslutning och först efter ett tilläggsförvärv blir en dottersammanslutning. Också då är den allmänna principen att varje anskaffning behandlas separat och att en egen anskaffningsutgift bildas för varje anskaffning och varje eventuella elimineringsdifferens.<sup>5</sup> Om en dottersammanslutning bokför överföringar mellan poster bland det egna kapitalet vid förvärvstidpunkten, ändras elimineringen av innehav i motsvarande grad. [2021]

#### 5.4 **Uppskrivningar och nedskrivningar av dottersammanslutningens aktier eller andelar**

Om en uppskrivning av en dottersammanslutnings aktier eller andelar grundar sig på vinster som uppkommit hos dottersammanslutningen efter förvärvet, eller om en nedskrivning grundar sig på förluster som uppkommit hos dottersammanslutningen efter förvärvet, har dessa redan inverkat på koncernbokslutet via sammanställningen av dottersammanslutningens bokslut.

Uppskrivningar eller nedskrivningar av aktier eller andelar i dottersammanslutningar återförs när koncernbokslutet upprättas, eftersom de ur koncernens synvinkel utgör interna noteringar i bokföringen. Genom återföringen förhindras att samma uppskrivning eller nedskrivning redovisas två gånger i koncernbokslutet.

#### 5.5 **Eliminering av innehav i föreningar och stiftelser**

En placering i en förening eller stiftelse kan inte upptas bland aktier och andelar under bestående aktiva. Därför elimineras innehavet inte så som innehav i

---

5

Om köpesumman för aktierna i dottersammanslutningen överenskommit som en villkorlig summa, kan storleken på den slutliga anskaffningsutgiften för aktierna stå klar först efter anskaffningstidpunkten för aktierna eller andelarna. I en sådan situation är det möjligt att i uppgörandet av kommunens koncernbokslut tillämpa anvisningarna om behandling av en villkorlig köpesumma för ett dotterföretag i den allmänna anvisningen om upprättande av koncernbokslut av bokföringsnämnden. [2021]

dottersammanslutningar. Grundkapital i föreningar och stiftelser uppges i koncernbalansräkningen på den egna raden efter grundkapitalet *Grundkapital i stiftelser och föreningar*, eftersom posterna inte kan användas fritt av koncernen. Posterna inom eget kapital ska specificeras i noterna till koncernbokslutet.

Om en placering i eller en beviljad finansieringsandel till en förening eller stiftelse har aktiverats bland övriga långfristiga utgifter, ska det aktiverade beloppet elimineras när koncernbokslutet upprättas. Det belopp av placeringen eller finansieringsandelen som aktiverats under räkenskapsperioden dras av från räkenskapsperiodens resultat. De avskrivningar på långfristiga utgifter som görs under senare räkenskapsperioder elimineras i resultaträkningen och dras av från över- eller underskottet från tidigare räkenskapsperioder. Den post som kvarstår bland aktiva elimineras från långfristiga utgifter och dras av från över- eller underskott från tidigare räkenskapsperioder.

## 5.6 Sammanställning av ett ömsesidigt fastighetsbolag på det alternativa sättet

I sammanställningen av ett ömsesidigt fastighetsbolag är det i undantagsfall möjligt att tillämpa det förenklade förfaringssätt som presenterats i bokföringsnämndens allmänna koncernanvisning, till exempel i en situation där ett ömsesidigt fastighetsbolags skuldbelopp inte fördelar sig jämnt mellan ägarna eller om ett motsvarande förfaringssätt tillämpats i en underkoncern.<sup>6</sup> [2021]

Enbart egendomsposter som omfattas av en kommunkoncerns bestämmande inflytande sammanställs med det förenklade förfarandet med koncernbokslutet. Trots att en kommunkoncern har bestämmande inflytande i ett ömsesidigt fastighetsbolags bolagsstämma, sammanställs inte sådana egendomsposter som inte lyder under dess bestämmande inflytande med koncernbokslutet. Följaktligen sammanställs med koncernbokslutet enbart byggnader från ett ömsesidigt fastighetsbolag och eventuellt markområden och en skuldandel som ingår i aktier som kommunkoncernen skaffat. [2021]

Resultaträkningen sammanställs med kapitalandelsmetoden. Ett ömsesidigt fastighetsbolag kan ha ett nollresultat, då ingen särskild resultat inverkan uppkommer av sammanställningen med fastighetsbolagets resultaträkning. I så fall blir de vederlag som kommunkoncernen betalat kvar och påverkar koncernbokslutet som en kostnad, liksom också en eventuell andel av det ömsesidiga fastighetsbolagets vinst eller förlust. [2021]

Ett exempel på sammanställning av ett ömsesidigt fastighetsbolag med den förenklade metoden har presenterats i bilaga 14. [2021]

---

6

Om en kommun börjar tillämpa detta här presenterade alternativa förfaringssätt då ett ömsesidigt fastighetsbolag sammanställs, handlar det om en ändring av beräkningsprincipen, vilken ska redogöras i noterna. Därtill ska koncernbalansräkningen för föregående räkenskapsperiod, som utgör referensår, ändras. Det är inte nödvändigt att göra koncernresultaträkningen jämförbar, men om en rättvisande och tillräcklig bild så kräver, ska tilläggsinformation om ändringens resultat inverkan ges för att möjliggöra jämförelse mellan räkenskapsperioderna. Om jämförelseberäkningen dock rättas, ska noterna på motsvarande sätt redogöra för ändringarna och grunderna för dessa. Väsentlighetsprincipen ska beaktas vid rättelser. [2021]



## 6 Sammanställning av samkommun

### 6.1 Förfarande vid sammanställning av en samkommun

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.

Vid sammanställningen av en samkommun i koncernbokslutet för en kommun eller samkommun följs i tillämpliga delar de tillvägagångssätt som i denna allmänna anvisning har beskrivits i samband med behandlingen av dottersammanslutningar. Ingen minoritetsandel ska dock avskiljas eftersom samkommunens respektive bokslutsposter sammanställs endast till den del som motsvarar kommunens eller samkommunens innehav. Den andel som tillhör ägare utanför koncernen sammanställs inte alls med koncernbokslutet.

De noter som förutsätts i koncernbokslutet sammanställs enligt sifferbelopp som motsvarar medlemsandelen i grundkapitalet.

### 6.2 Eliminering av interna poster och interna vinster

Interna poster förorsakade av affärstransaktioner mellan koncernsammanslutningarna och en samkommun elimineras i koncernresultaträkningen och koncernbalansräkningen till den del som motsvarar medlemsandelen i grundkapitalet. På motsvarande sätt elimineras interna transaktioner mellan koncernsammanslutningarna och en affärsverkssamkommun. De interna posterna elimineras således först efter att samkommunen har sammanställts med kommunens eller samkommunens koncernbokslut till den del som motsvarar medlemsandelen i grundkapitalet.

Interna poster mellan två samkommuner elimineras i proportion till den mindre medlemsandelen.

En väsentlig återbäring av överskott som en samkommun betalar till en medlem i proportion till medlemsandelen i grundkapitalet (eller täckning av underskott) korrigeras på samma sätt som intern vinstutdelning när koncernresultaträkningen och koncernbalansräkningen upprättas<sup>7</sup>.

Om en andel av en samkommuns underskott bokförts som en avsättning i medlemskommunens bokföring, ska också den elimineras då koncernbokslutet upprättas (kommunsektionens utlåtande 113/2015).

---

7

Bokföringsnämndens kommunsektion har i sitt utlåtande 36/1998 till en samkommun konstaterat, att om man har kommit överens om att förhållandet mellan grundkapitalandelarna utgör fördelningsgrund för återbäringen av överskottet och täckningen av underskottet, bokförs återbäringen av överskottet till medlemskommunerna under det år återbäringen görs i samkommunen som minskning av överskott från tidigare räkenskapsperioder och i medlemskommunen i resultaträkningen bland övriga finansieringsintäkter. Täckning av underskott bokförs i samkommunen på kontot för överskott/underskott från tidigare räkenskapsperioder och i medlemskommunen som understödskostnad.

Vid sammanställning av samkommunernas bokslut elimineras väsentliga aktiverade internvinster som uppkommit vid överlåtelse mellan samkommuner och koncernsammanslutningar samt ändringar i internvinster i proportion till medlemsandelen i grundkapitalet. Oväsentliga negativa internvinster behöver i regel inte elimineras, eftersom köp som mellan koncernen och samkommunen verkställts till löpande priser innebär att en överlåtelseförlust realiseras också i koncernbokslutet.

På motsvarande sätt elimineras också väsentliga aktiverade internvinster som uppkommit vid överlåtelse mellan samkommuner som ska sammanställas med koncernbokslutet. Internvinster mellan samkommuner elimineras i proportion till den mindre medlemsandelen.

Sådana väsentliga anslutningsavgifter mellan koncernsammanslutningarna och samkommunerna som inte berättigar till återbäring behandlas på samma sätt som internvinster. Elimineringen görs i proportion till medlemsandelen i grundkapitalet på det sätt som beskrivs i punkt 4.3.

På motsvarande sätt går man till väga med väsentliga anslutningsavgifter mellan samkommuner som ska sammanställas med koncernbokslutet.

### 6.3 **Eliminering av innehav**

Anskaffningsutgiften för samkommunsandelar elimineras mot grundkapitalandelen vid respektive räkenskapsperiods slut<sup>8</sup>. Om anskaffningsutgiften för samkommunsandelen är större än kommunens andel i samkommunens grundkapital, avdras elimineringsdifferensen från andra poster i koncernens eget kapital. Om anskaffningsutgiften för samkommunsandelen är mindre än kommunens andel i samkommunens grundkapital, läggs elimineringsdifferensen till i koncernens över- eller underskott från tidigare räkenskapsperioder. Elimineringdifferensen behandlas enligt principer som motsvarar de principer som tillämpas vid eliminering av innehav i dottersammanslutningar. Dessa principer beskrivs i kapitel 5.

I en affärsverkssamkommun kan en kommuns innehav utöver direkt ägande också basera sig på indirekt ägande via en samkommun. I så fall elimineras kommunens och affärsverkssamkommunens interna poster i proportion till den totala procenten för innehavet så att de interna posterna helt och hållet blir eliminerade i koncernbokslutet.

Vid eliminering gällande en dottersammanslutning som en kommun och en samkommun innehar gemensamt ska man, för att koncernens interna innehav helt och hållet ska bli eliminerat, utöver kommunens direkta innehav även beakta elimineringen av det indirekta innehavet via samkommunen. Om det indirekta innehavet inte elimineras kvarstår koncerninternt innehav i koncernbalansräkningen som anskaffningsutgifter och aktiekapital för de aktier som innehas via samkommunen. Också när minoritetsandelen avskiljs, ska den indirekta minoriteten via samkommunen beaktas. Som minoritetsandel avskiljs i så fall de andelar av dottersammanslutningens eget kapital som hör till samkommunens övriga medlemskommuner och eventuella övriga ägare.

---

8

En eventuell placeringsfond för en samkommun behandlas på samma sätt som grundkapitalandelen vid eliminering av innehav. [2021]

I bilaga 6 presenteras exempel på sammanställningen av en samkommun med koncernbokslutet för en kommun.

## 7 Sammanställning av en intressesammanslutnings bokslutsuppgifter

### 7.1 Skyldigheten att sammanställa en intressesammanslutnings bokslutsuppgifter

Ett belopp som motsvarar koncernsammanslutningarnas ägarandel av intressesammanslutningarnas vinst eller förlust samt förändringar i eget kapital bör sammanställas i kommunens koncernbokslut. När ägarandelen räknas ut beaktas också ägarandelen genom samkommuner, om andelen vid sammanställningen har en väsentlig inverkan på koncernens resultat och det egna kapitalet.

Intressesammanslutningarnas bokslutsuppgifter behöver inte sammanställas med koncernbokslutet, om en rättvisande bild av koncernens resultat och ekonomiska ställning inte äventyras av att bokslutet inte sammanställs eller om någon annan omständighet enligt 6 kap. 3 § i bokföringslagen<sup>9</sup> begränsar en sammanställning. (BokfL 6:12.2 §).

Vad gäller intressesammanslutningar som inte sammanställts med ett koncernbokslut ska man som noter till koncernresultaträkningen och koncernbalansräkningen uppge namn företags- och organisationsnummer, koncernsammanslutningarnas innehavsandelar, den andel av det egna och främmande kapitalet som motsvarar innehavsandelen, räkenskapsperiodens vinst eller förlust i det senast uppgjorda bokslutet och motiveringen till att sammanställningen inte gjorts (förordningen om de uppgifter som ska tas upp i kommunens bokslut 525/2020, Allmän anvisning om noterna till en kommuns och samkommuns bokslut).

### 7.2 Sammanställning av intressesammanslutningar

Intressesammanslutningarnas bokslut ska om möjligt ändras före sammanställningen så att de bokslutsprinciper som följs i kommunen tillämpas enhetligt. Den viktigaste ändringen är ändring av avskrivningarna så att de följer kommunens avskrivningsplan. Vid förenhetligande av bokslutsprinciperna tillämpas väsentlighetsprincipen. Den kommun som upprättar koncernbokslut har dock inte bestämmande inflytande i intressesammanslutningen och har därför inte nödvändigtvis tillgång till tillräckliga uppgifter för en sådan ändring.

---

9

Ett dotterföretags bokslut behöver inte tas med i koncernbokslutet, om

1) en rättvisande bild av koncernens verksamhetsresultat och ekonomiska ställning inte äventyras av att boksluten inte sammanställs,

2) innehavet i dotterföretaget är kortvarigt och avsett enbart att överlåtas vidare,

3) de uppgifter som är nödvändiga för att upprätta koncernbokslutet undantagsvis inte kan erhållas inom den tid som bestämts för upprättandet av bokslutet eller om anskaffandet av uppgifterna medför oskäligen utgifter, eller

4) betydande och varaktiga hinder i väsentlig grad begränsar moderföretagets möjligheter att utöva inflytande i dotterföretaget.

Dotterföretagens bokslut ska sammanställas med koncernbokslutet, om det till koncernen hör flera sådana dotterföretag som avses i 1 mom. 1 punkten och koncernbokslutet inte ger en rättvisande bild av koncernens resultat och ekonomiska ställning i det fall att dotterföretagens bokslut inte sammanställs med koncernbokslutet.

Noterna till koncernbokslutet ska innehålla en motivering, om man i en intressesammanslutnings bokslut som sammanställts med koncernbokslutet har tillämpat principer som avviker väsentligt från kommunens värderings- och periodiseringsprinciper. Den motivering som oftast kommer i fråga är att man inte haft tillgång till de uppgifter som behövs för att ändra intressesammanslutningens bokslut så att det motsvarar kommunens bokslutsprinciper.

En intressesammanslutning sammanställs i kommunens koncernbokslut enligt en tillämpad kapitalandelsmetod. Intressesammanslutningens bokslutsuppgifter sammanställs så att ett belopp som motsvarar koncernsammanslutningarnas ägarandel av intressesammanslutningens vinst för räkenskapsperioden tas upp i koncernresultaträkningen som intäkt och motsvarande andel av förlusten som kostnad. Koncernens andel av intressesammanslutningens resultat från tidigare räkenskapsperioder och av övriga ändringar av eget kapital under tidigare räkenskapsperioder läggs till anskaffningsutgiften för intressesammanslutningens aktier eller andelar och till koncernens över-/underskott från tidigare räkenskapsperioder i koncernbalansräkningen (eller minskas från båda, om det ackumulerade resultatet eller den övriga ändringen av eget kapital är negativ). Aktieutdelning eller andra motsvarande vinstandelar som erhållits från intressesammanslutningarna dras av från koncernens över-/underskott och från aktiernas anskaffningsutgift.

Till en intressesammanslutnings eget kapital räknas också avskrivningsdifferensens och reservernas sammanlagda belopp minskat med den latent skatteskulden. När en intressesammanslutnings vinst eller förlust beräknas beaktas förändringen i avskrivningsdifferensen och reserverna minskad med förändringen i den latent skatteskulden (BokfL 6:13.5 §).

Andelen av intressesammanslutningens resultat och av ändringar i eget kapital sammanställs från och med det att företaget blev intressesammanslutning. Andelen av en såld intressesammanslutnings resultat sammanställs i mån av möjlighet med koncernbokslutet fram till försäljningstidpunkten. Om en rättvisande bild inte äventyras, kan andelen av intressesammanslutningens resultat för den räkenskapsperiod då försäljningen ägde rum lämnas utanför sammanställningen, varvid försäljningens inverkan på koncernen redovisas på basis av bokslutet för föregående räkenskapsperiod.

Inget avdrag från anskaffningsutgiften för intressesammanslutningens aktier eller andelar görs till den del intressesammanslutningens bokföringsvärde i koncernbalansräkningen efter avdraget skulle bli negativt. Ett undantag kan vara en situation där koncernen har förbundit sig att täcka intressesammanslutningens förluster.

Andelen av vinsten eller förlusten i en intressesammanslutning upptas i koncernresultaträkningen i gruppen verksamhetsintäkter och verksamhetskostnader under benämningen ”Andel av intressesammanslutningarnas vinst (förlust)”.

Exceptionella situationer<sup>10</sup> som inte är vanliga vid upprättande av koncernbokslut för en kommun, behandlas inte ingående i denna anvisning. Vid bedömningen av sådana situationer iakttas i tillämpliga delar bokföringsnämndens *allmänna anvisning om upprättande av koncernbokslut*.

### 7.3 **Eliminering av internvinster**

Vid sammanställning av intressesammanslutningars bokslut avdras ett mot koncernens ägarandel svarande belopp av internvinst som har aktiverats i balansräkningen och som uppkommit vid överlåtelse av tillgångar mellan intressesammanslutningen och koncernsammanslutningarna och av förändringar i dessa vinster under räkenskapsperioden, om nödvändiga uppgifter finns att tillgå. Dessa internvinster och förändringar i dem behöver inte dras av, om avdraget inte är nödvändigt för att ge en rättvisande bild av koncernens resultat och ekonomiska ställning.

De internvinster som finns upptagna i koncern- eller intressesammanslutningarnas balansräkning dras av från intressesammanslutningarnas aktiers eller andelars bokföringsvärde i koncernbalansräkningen. Den förändring i internvinsten som ingår i koncern- eller intressesammanslutningens resultat elimineras i koncernresultaträkningen från intressesammanslutningens resultatandel. Bara de internvinster mellan intressesammanslutningen och koncernsammanslutningarna som uppkommit efter att sammanslutningen blev intressesammanslutning elimineras.

### 7.4 **En intressesammanslutnings bokslut som ligger till grund för sammanställningen**

En intressesammanslutning ska ur det senaste bokslutet ge den bokföringsskyldige som upprättar koncernbokslutet de uppgifter som behövs för sammanställningen av bokslutsuppgifterna.

Om intressesammanslutningens räkenskapsperiod avviker från koncernens räkenskapsperiod, ska sammanställningen med koncernbokslutet ske utifrån ett för intressesammanslutningen upprättat mellanbokslut per den dag då koncernens räkenskapsperiod utgår. Om det inte finns något mellanbokslut eller bokslut för denna tidpunkt att tillgå, sammanställs intressesammanslutningens bokslutsuppgifter utgående från intressesammanslutningens uppskattning av sitt mellanbokslut eller bokslut eller på basis av senast upprättade mellanbokslut eller, om sådana inte finns att tillgå, utgående från senast fastställda bokslut.

Om en intressesammanslutning upprättar och i sitt bokslut tar in ett koncernbokslut, ska bestämmelserna om sammanställning av en intressesammanslutnings bokslutsuppgifter tillämpas på uppgifterna i intressesammanslutningens koncernbokslut. Om rättelseposten för ett bedömningsfel är väsentlig, ges information om den i noterna. [2021]

---

10

Sådana situationer är till exempel förbindelse av koncernsammanslutningar till att täcka en intressesammanslutnings förluster och en riktad emission (kapitel 9.3), aktier eller andelar i ett koncernföretag vilka ägs av en intressesammanslutning (kapitel 9.8) upp- och nedskrivningar av aktier eller andelar i intresseföretag (kapitel 9.9).

Om en intressesammanslutning upprättar och inkluderar sitt bokslut i koncernbokslutet, tillämpas bestämmelserna om sammanställning av bokslutsuppgifter om intressesammanslutningar på uppgifterna i intressesammanslutningens koncernbokslut.

## **8 Avskiljning av en minoritetsandel från en koncerns eget kapital**

### **8.1 Allmänt**

De andelar av dottersammanslutningarnas resultat vilka motsvarar andra än koncernsamfundens innehav ska tas upp i koncernresultaträkningen som en särskild post (minoritetsandel i koncernresultaträkningen, *BFL 6:7.2 §*). De andelar som motsvarar andra än koncernsamfundens innehav i dottersammanslutningar ska på motsvarande sätt tas upp i koncernbalansräkningen som en särskild post (minoritetsandel i koncernresultaträkningen, *BFL 6:7.3 §*). Minoritetsandelen avskiljs separat för varje post inom eget kapital.

Om en minoritetsandel ändras under räkenskapsperioden, avskiljs minoritetens andel av resultatet och det egna kapitalet enligt minoritetens andel vid var tid för hela den tidsperiod som är föremål för sammanställningen. Vad gäller ett bokslut som ska uppgöras för kalenderåret innebär detta att avskiljandet av en minoritetsandel kan göras enligt innehavet 31.12. [2021]

I kommunens koncernbokslut är det inte möjligt att i minoritetsandelen lägga till minoritetens andel av det verkliga värdet på egendomsposterna. Om till exempel en underkoncern till kommunen tillämpar denna metod, ska bokföringarna då koncernbokslutet upprättas i denna utsträckning harmoniserar med anvisningarna om upprättande av en kommuns koncernbokslut. [2021]

### **8.2 Minoritetsandel av en avskrivningsdifferens och skattemässiga reserver**

I en dottersammanslutnings eget kapital inräknas avskrivningsdifferensen och skattemässiga reserver med avdrag för den latent skatteskulden. Minoritetsandelen avskiljs från det eget kapital som fastställts på detta sätt. Förfarandet är det motsvarande vad gäller ändringar i avskrivningsdifferensen och skattemässiga reserver då minoritetens andel av ett dotterföretags resultat räknas. Eftersom en avskrivningsdifferens och skattemässiga reserver med avdrag för den latent skatteskulden kan jämföras med eget kapital, ska en andel i dessa för minoriteten inte räknas koncernen till godo i någon form.

### **8.3 Minoritetsandel och internvinst**

En internvinst som aktiverats i aktiva i koncernsammanslutningarnas balansräkningar ska alltid elimineras i sin helhet, oberoende av ägarandelen i sammanslutningen. Den inbördes ordningen för avräkning av en minoritetsandel och eliminering av internvinster får inte påverka koncernens resultat och beloppet på det egna kapitalet. En minoritetsandel kan avräknas antingen innan elimineringen av internvinster eller därefter.

Om en dottersammanslutning säljer nyttigheter till en annan koncernsammanslutning, kan överlåtelsevinsten elimineras först i sin helhet från dottersammanslutningens eget kapital, då minoritetsandelen utgörs av den andel som räknats av

dottersammanslutningens eget kapital efter elimineringen av internvinster. Om minoritetsandelen avskiljs före eliminering av internvinster, ska den eliminering av internvinster som hänför sig till koncernens resultat och det egna kapitalet delas mellan koncernen och minoriteten. [2021]

#### 8.4 **Indirekt och ackumulerat innehav**

Vid beräkning av minoritetsandelen beaktas förutom direkt innehav även indirekt och ackumulerat innehav. Minoritetens indirekta innehav uppkommer i fall att ett dotterföretag som delvis direkt ägs av minoriteten, innehar en andel i ett annat dotterföretag. Då hör också kalkylmässigt en del av det senare nämnda dotterföretagets resultat och egna kapital efter förvärvet till minoriteten. Om dessutom detta dotterföretag direkt eller indirekt via ett annat koncernföretag innehar aktier i det tidigare nämnda dotterföretaget, uppstår ackumulerat innehav.

#### 8.5 **Minoritetsandel och olika aktieslag**

I ett dotterföretag i aktiebolagsform kan det finnas ett eller flera aktieslag. Den differentiering av rösträtten som sammanhänger med aktieslag inverkar på när koncernförhållande uppstår, men inte på beräkningen av minoritetsandelar. Med tanke på minoritetsandelarna har däremot aktiernas olika rätt till dotterföretagets resultat och egna kapital betydelse. De preferensaktier som minoriteten innehar kan till exempel berättiga till en lägsta dividend av en viss storlek. I så fall avskiljs den del av dotterföretagets resultat, eller om resultatet inte räcker till, av övrigt fritt kapital, som motsvarar minoritetens rätt till dividend. Minoritetsaktierna kan också enligt bestämmelserna i bolagsordningen ha en, jämfört med koncernföretagen, avvikande rätt till bolagets tillgångar då dotterbolaget upplöses. Minoritetens andel av det egna kapitalet beräknas då enligt bolagsordningens bestämmelser om delning av tillgångarna.

Det som ovan nämnts om dottersammanslutningar i aktiebolagsform gäller i tillämpliga delar också på avräkning av minoritetsandelar i dottersammanslutningar som verkar i annan form då koncernbokslut upprättas.

#### 8.6 **Minoritetsandel av förlust**

Om inte annat följer av bestämmelserna i bolagsordningen, företagets stadgar eller delägaravtal eller någon annan orsak, svarar minoriteten för dottersammanslutningens förluster bara med beloppet för sin insats. Om dottersammanslutningens eget kapital är negativt, avräknas inte någon minoritetsandel från det, eftersom en negativ minoritetsandel skulle innebära att koncernen har en fordran på minoriteten.<sup>11</sup> Minoritetsandelen av negativt eget kapital upptas som fordran i koncernbalansräkningen bara i fall att minoriteten har förbundit sig att erlagga sin andel av dotterföretagets förluster.

Om en dottersammanslutning var eget kapital är negativt börjar producera vinst, avskiljs en minoritetsandel från vinsten först efter att det egna kapitalet för den

---

11

En placering gjord av minoriteten i form av kapitallån ska beaktas som placering av dotterföretaget då minoritetsandelen värderas i en situation med negativt eget kapital ända tills minoritetsandelen är noll. Efter detta är det frågan om ett kapitallån som antecknas i koncernens balansräkning. Med kapitallån avses i detta fall sådant kapitallån, som inte tagits upp i det egna kapitalet hos dottersammanslutningen. [2021]

dottersammanslutning som sammanställs med koncernbalansräkningen ändrats till positivt.

## 8.7 Minoritetsandel och avskrivningsrättelse

En minoritetsandel ska avräknas också från en avskrivningsrättelse. En minoritetsandel kan avräknas antingen innan avskrivningsrättelserna görs eller därefter. Den inbördes ordningen för avräkning av en minoritetsandel och en avskrivningsrättelse får inte påverka koncernens resultat och beloppet på det egna kapitalet. Om minoritetsandelen avräknas före som en avskrivningsrättelse, ska avskrivningsrättelsen delas mellan koncernen och minoriteten.

Om en avskrivningsrättelse leder till negativt bokslut som ska sammanställas hos en dottersammanslutning, kan en minoritetsandel av avskrivningsrättelse inte avskiljas. Med tanke på kontinuiteten hos koncernens eget kapital bör man dock justera den post som förorsakats av det negativa egna kapitalet för att beloppet för andra poster inom det egna kapitalet ska kvarstå oförändrade i koncernbokslutet. Ett exempel på avskiljning av minoritetsandelen har presenterats i bilaga 10.

Som minoritetsandel för en förening eller en stiftelse avskiljs från föreningens resultat och det egna kapitalet enligt balansräkningen en andel motsvarande den andel av resultatet, tillgångarna och skulderna som enligt föreningens stadgar tillfaller andra än kommunen när verksamheten upphör.

## 9 Hur ändringar i koncernstrukturen behandlas i koncernbokslutet

### 9.1 Allmänt

I koncernbokslutet ska koncernens resultat och ekonomiska ställning presenteras som om koncernföretagen utgjorde en enda bokföringsskyldig (BokfL 6:7.1 §). För att ge en rättvisande bild av en sådan helhet måste också externa ändringar av koncernstrukturen, såsom till exempel förvärv eller försäljning av en dottersammanslutning eller en del av den presenteras som om det var fråga om en enda sammanslutning, det vill säga som om tillgångs- och skuldposterna i fråga hade förvärvats eller sålts var och en för sig. Förändringar inom koncernen, såsom fusionering eller upplösning av en dottersammanslutning som ägts helt av koncernen har i princip ingen inverkan på koncernens resultat och eget kapital.

Noterna till koncernresultaträkningen och koncernbalansräkningen ska innehålla en redogörelse för sådana förändringar i koncernstrukturen som på ett väsentligt sätt inverkar på koncernbokslutets jämförbarhet med det koncernbokslut som har upprättats för den föregående räkenskapsperioden (BokfF 4:2 § 6 punkten).

När koncernbokslutet upprättas ska principen om kontinuitet i koncernens eget kapital tillämpas. I princip kan koncernens eget kapital öka eller minska jämfört med det egna kapitalet i föregående bokslut endast av samma skäl som i boksluten för de sammanslutningar som sammanställs, det vill säga genom räkenskapsperiodens resultat, extern vinstutdelning och uppskrivning. I samband med ändringar i koncernstrukturen innebär kontinuitet i det egna kapitalet att av externa förändringar i koncernstrukturen, till exempel försäljning av en dottersammanslutning, presenteras i koncernresultaträkningen endast förändringarnas inverkan på koncernens eget kapital. På så sätt undviks att poster som ingått i koncernens



resultaträkning redan under tidigare räkenskapsperioder presenteras på nytt som försäljningsvinster eller försäljningsförluster. I bilaga 13 finns exempel på hur ändringar i koncernstrukturen behandlas i koncernbokslutet.

9.2

### **Försäljning av dottersammanslutning**

Vid försäljning av aktier eller andelar i en dottersammanslutning uppstår i det separata bokslutet en försäljningsvinst eller försäljningsförlust som utgör skillnaden mellan försäljningspriset och de sålda aktiernas eller andelarnas bokföringsvärde. Föremål för försäljningen är ur koncernens synvinkel inte dottersammanslutningens aktier eller andelar, utan dottersammanslutningens tillgångs- och skuldposter i den form de har i koncernbalansräkningen. Den försäljningsvinst eller försäljningsförlust som upptas i koncernresultaträkningen utgörs av försäljningspriset för aktierna eller andelarna i dottersammanslutningen subtraherat med skillnaden mellan värdet på de tillgångs- och skuldposter som upptagits i koncernbalansräkningen. Försäljningen av en dottersammanslutning har i allmänhet olika inverkan på det separata bokslutet och koncernens bokslut. Skillnaden kan bero på bland annat följande faktorer:

- ackumulerade vinster och förluster efter förvärvet av den sålda dottersammanslutningen
- koncernaktiva eller koncernpassiva som hänförs till den sålda dottersammanslutningens tillgångs- eller skuldposter och koncerngoodwill eller koncernreserv samt avskrivningar på och minskningar av dem
- internvinster som ingår i omsättningstillgångar och bestående aktiva och som realiserats i koncernbokslutet på grund av försäljning av en dottersammanslutning
- nedskrivningar av dottersammanslutningens aktier

När koncernbokslutet upprättas korrigeras försäljningsvinsten eller försäljningsförlusten i resultaträkningen för den sammanslutning som innehåller aktierna eller andelarna så att den motsvarar den försäljningsvinst eller försäljningsförlust som beräknats för koncernen.

Om en dottersammanslutning säljs under räkenskapsperioden sammanställs dottersammanslutningens resultaträkning med koncernens resultaträkning fram till försäljningstidpunkten, och det resultat som resultaträkningen visar upptas med motsatt förtecken på samma rad i resultaträkningen som försäljningsvinst eller försäljningsförlust. Dottersammanslutningens försäljningsvinst eller försäljningsförlust utgörs då av försäljningspriset för aktierna eller andelarna i dottersammanslutningen subtraherat med skillnaden mellan värdet på dottersammanslutningens tillgångs- och skuldposter i balansräkningen vid försäljningstidpunkten. Om resultaträkningen har ringa betydelse behöver dottersammanslutningens resultaträkning fram till försäljningstidpunkten inte sammanställas med koncernresultaträkningen. Dottersammanslutningens försäljningsvinst eller försäljningsförlust beräknas då utgående från värdena i den föregående koncernbalansräkningen.

Principen ovan tillämpas också när resultatet av försäljning av aktier eller andelar i intressesammanslutningar beräknas. Vid försäljning av bara en del av aktierna i en dottersammanslutning eller intressesammanslutning tillämpas förfarandet ovan på den sålda andelen av innehavet.

### 9.3 Fusionering av dottersammanslutningar

Bokföringslagen innehåller inga särskilda bestämmelser om fusion. I aktiebolagslagen finns bestämmelser om fusioner i 16 kap. Bestämmelser om fusionering av andelslag finns i 20 kap. i lagen om andelslag. Fusioner av öppna bolag och kommanditbolag regleras i 8 kap. i lagen om öppna bolag och kommanditbolag (389/1988). Bestämmelser om fusionering av stiftelser finns i 11 kap. i stiftelselagen (487/2015). Dessa lagar innehåller inga särskilda bestämmelser om bokföring.

Aktiebolagslagen innehåller bolagsrättsliga bestämmelser om tre olika typer av fusion:

- absorptionsfusion (s.k. vanlig fusion); ett eller flera bolag fusioneras med ett övertagande bolag
- kombinationsfusion; minst två bolag fusioneras och bildar tillsammans ett övertagande bolag
- dotterbolagsfusion; absorptionsfusion där det övertagande bolaget äger samtliga aktier i det bolag som fusioneras.

Nedan behandlas enbart dotterbolagsfusioner

När en dottersammanslutning fusioneras med en annan koncernsammanslutning, i allmänhet med modersammanslutningen, är det ur koncernens synvinkel fråga om en intern affärshändelse. Fusionen får sålunda inte inverka på koncernens resultat och eget kapital.

I ett koncernförhållande disponerar modersammanslutningen indirekt över dottersammanslutningens egendoms- och skuldposter på basis av innehavet av aktier eller andelar i dottersammanslutningen. Vid fusionen tar modersammanslutningen dessa egendoms- och skuldposter i sin direkta besittning.

När koncernbokslutet upprättas iaktas samma principer som utan fusionen hade iakttagits vid behandlingen av den fusionerade sammanslutningen. Den fusionsdifferens som uppstår i den övertagande koncernsammanslutningens bokföring består av skillnaden mellan bokföringsvärdet för den fusionerade sammanslutningens aktier eller andelar och den fusionerade sammanslutningens eget kapital vid fusionstidpunkten. I koncernbokslutet ska fusionsdifferensen behandlas så att kontinuiteten i koncernens eget kapital tryggas. Därför återförs den fusionsdifferens som ingår i den övertagande koncernsammanslutningens bokslut och situationen återställs i koncernbokslutet så att den blir densamma som om ingen fusion hade skett. Elimineringen av internvinster mellan den fusionerade och den övertagande sammanslutningen fortsätter utgående från elimineringsituationen i föregående koncernbokslut.

Den fusionerade sammanslutningens resultaträkning för den räkenskapsperiod då fusioneringen inträffade sammanställs med koncernbokslutet, eftersom koncernbokslutet ska redogöra för koncernens resultat och ekonomiska ställning som om koncernsammanslutningarna utgjorde en enda bokföringskyldig.

## 10 Koncernresultaträkning och koncernbalansräkning, koncernens finansieringsanalys, noter, verksamhetsberättelse samt sammanställningsdokument

### 10.1 Allmänt

Koncernbokslutet upprättas i regel med samma noggrannhet i fråga om myntenhet som boksluten för koncernsammanslutningarna. Koncernbokslutet kan också med beaktande av väsentlighetsprincipen upprättas med tusen euros noggrannhet.

### 10.2 Koncernresultaträkning och koncernbalansräkning

Kommunens koncernresultaträkning upprättas enligt schemat i förordningen om de uppgifter som ska tas upp i kommunens bokslut (525/2020) [2021] och bilaga 2. Schemat för koncernresultaträkningen har med tillämpning av väsentlighetsprincipen och principen om ekonomiskt tänkande. En mer allmänt hållen koncernresultaträkning anses ge tillräcklig information om kommunkoncernens interna finansiering och verksamhetens ekonomiska resultat.

Kommunens resultaträkningsschema avviker från de affärs-, organisations- och fastighetsscheman som ingår i bokföringsförordningen. Det finns också skillnader mellan posterna i resultaträkningen. Intäkter och kostnader hos en dottersammanslutning som tillämpat affärs-, organisations- eller fastighetsschemat upptas i koncernresultaträkningen under den benämning dit de enligt sin karaktär hör.

Finansieringen enligt pris per enhet för yrkesutbildning och yrkeshögskolor, vilken bokförts som verksamhetsintäkter, till exempel som försäljningsintäkter för en samkommun eller som omsättning för ett aktiebolag, uppges som *Statsandelar* i kommunens koncernbalansräkning. Motiveringen är att koncernbokslutet ska upprättas som om det var fråga om en enda bokföringsskyldig. Om yrkesutbildningen eller yrkeshögskoleutbildningen anordnades i kommunens egen regi, skulle finansieringen enligt pris per enhet bokföras som statsandelar. I samkommunernas egna koncernbokslut görs inga överföringar till statsandelar. Den finansiering enligt pris per enhet som ingår i kommunernas statsandelar ska specificeras i noterna till koncernbokslutet i punkten Specifikation av statsandelarna.

Posterna *Tillverkning för eget bruk* och *Förändring av produktlager*, som ingår i det separata bokslutet för kommunen eller för en sammanslutning som ska sammanställas med koncernbokslutet upptas i kommunens koncernresultaträkning som rättelse av verksamhetskostnaderna.

Direkta och latent skatter som ingår i kommunens eller en koncernsammanslutnings bokslut, liksom även latent skatter som beror på förändringar i skattemässiga reserver och avskrivningsdifferensen, upptas i koncernresultaträkningen bland skatter för räkenskapsperioden och latent skatter. I finansieringsanalysen presenteras posterna före rättelseposter till internt tillförda medel. (förordningen om de uppgifter som ska tas upp i kommunens bokslut 525/2020 [2021]).

Minoritetsandelar tas upp i koncernresultaträkningen som en separat post före räkenskapsperiodens överskott eller underskott (förordningen om de uppgifter som ska tas upp i kommunens bokslut 525/2020 [2021]).

En kommuns koncernbalansräkning upprättas enligt det balansräkningsschema som presenteras i förordningen om de uppgifter som ska tas upp i kommunens bokslut (525/2020) [2021]. Schemat för koncernbalansräkningen finns i bilaga 3. Om kommunen eller en underkoncern som ska sammanställas med kommunens koncernbokslut har eliminerat innehav i en dottersammanslutning enligt förvärvsmetoden, upptas koncerngoodwill som uppkommit till följd av detta bland bestående aktiva som immateriella tillgångar efter posten immateriella rättigheter. Koncernreserven tas upp bland balansräkningens passiva som en särskild post före främmande kapital. Oavskriven koncerngoodwill och en koncernreserv som inte intäktsförts kan presenteras som en enda post i koncernbalansräkningen.

På raden Andelar i intressesammanslutningar bland placeringar presenteras intressesammanslutningarnas aktier och andelar som sammanställts enligt kapitalandelsmetoden. Aktier och andelar i intressesammanslutningar som eventuellt inte har sammanställts upptas bland Övriga aktier och andelar. Aktier och andelar som värderats enligt olika principer presenteras således på egna rader.

Minoritetsandelar antecknas i koncernbalansräkningen som en separat post efter eget kapital (förordningen om de uppgifter som ska tas upp i kommunens bokslut 525/2020 [2021]).

Latenta skattefordringar upptas i koncernbalansräkningen som en särskild post efter lånefordringarna och latenta skatteskulder som en särskild post efter resultatregleringarna (förordningen om de uppgifter som ska tas upp i kommunens bokslut 525/2020 [2021]).

Kommunens koncernbalansräkning kan presenteras också enligt schemat för en förkortad koncernbalansräkning enligt förordningen om de uppgifter som ska tas upp i kommunens bokslut (525/2020) [2021] och i bilaga 4. De latenta skattefordringarna upptas då bland räntefria fordringar och de latenta skatteskulderna bland räntefritt främmande kapital och specificeras i noterna.

### 10.3 **Koncernens finansieringsanalys**

Kommunkoncernens finansieringsanalys kan i princip upprättas antingen som en sammanställning av de enskilda koncernsammanslutningarnas finansieringsanalyser, varvid nödvändiga elimineringar av koncernens interna kassaflöden görs, eller på basis av koncernresultaträkningen och koncernbalansräkningen samt kompletterande uppgifter till dessa.

Finansieringsanalysen för en kommunkoncern upprättas enligt motsvarande principer som finansieringsanalysen för en kommun. Anvisningar om upprättande av finansieringsanalys har getts i den allmänna anvisningen om upprättande av finansieringsanalys för kommuner och samkommuner.

I koncernresultaträkningen är minoritetens andel av räkenskapsperiodens resultat en kalkylmässig post, vilket betyder att den inte ska inkluderas i koncernens finansieringsanalys. Om aktier eller andelar har överlåtits eller förvärvats utanför koncernen ska kassaflödet från denna transaktion upptas i investeringarnas kassaflöde.

I koncernens finansieringsanalys ska aktieutdelningar som betalats till minoritetsägare i dottersammanslutningar inkluderas i förändringar i eget kapital i finansieringens kassaflöde. Om koncernens finansieringsanalys upprättas utgående från förändringen mellan två koncernbalansräkningar ska man vid uträkningen av skillnaden beakta registreringarna av minoritetens andel, som alltså inte påverkar kassaflödena.

Andelen av en intressesammanslutnings resultat upptas i koncernresultaträkningen i samband med verksamhetsintäkter och verksamhetskostnader. Andelen av en intressesammanslutnings resultat utgör dock inget kassaflöde och ska därför elimineras bland rättelseposterna till internt tillförda medel i koncernens finansieringsanalys. Aktieutdelningar från en intressesammanslutning utgör däremot ett kassaflöde. Eftersom aktieutdelningarna har eliminerats vid sammanställningen av intressesammanslutningarna ska de återföras till verksamhetens kassaflöde i finansieringsanalysen genom rättelseposter till internt tillförda medel.

I koncernens balansräkning bokförs andelen av ett intressesamfunds resultat som en ökning av den balanspost där aktierna i intressesamfundet ingår och ett intressesamfunds förlust liksom utdelad dividend som en minskning av samma balanspost. När investeringarnas belopp i finansieringsanalysen beräknas på basis av ändringarna i koncernbalansräkningens poster bör man beakta sådana bokföringsposter bland andelar i intressesammanslutningar som inte inverkar på kassaflödena.

Förändringar i koncernstrukturen presenteras i finansieringsanalysen som kassaflöde för investeringar, med undantag av förändring av likvida medel. Till exempel upptas försäljningspriset för en såld dottersammanslutning i koncernens finansieringsanalys som överlåtelseinkomster bland bestående aktiva, minskade med likvida medel vid försäljningstidpunkten. Förändringen av likvida medel på grund av försäljning av en dottersammanslutning ingår i förändringen av likvida medel för koncernen. Minskningen av övriga egendomsposter och kapitalposter på grund av försäljningen får inte presenteras i finansieringsanalysen som förändring under räkenskapsperioden.

I koncernresultaträkningen beaktas inte latent skatter i verksamhetens kassaflöde, eftersom latent skatter beskriver skatteverkningar under kommande räkenskapsperioder. Förändring av fordringar presenteras på motsvarande sätt i finansieringens kassaflöde utan förändringar i latent skattefordringar och förändringen i räntefria skulder presenteras utan förändringar i latent skatteskulder.

Schemat för koncernens finansieringsanalys presenteras enligt förordningen om de uppgifter som ska tas upp i kommunens bokslut 525/2020, schemat har också presenterats i bilaga 5. [2021]

## 10.4

### **Noter**

Noterna till kommunens koncernbokslut upprättas som en sammanställning av koncernsammanslutningarnas noter. Med noterna sammanställs dessutom noterna för de samkommuner i vilka kommunen eller samkommunen är medlem till de belopp som motsvarar medlemsandelen i grundkapitalet. Elimineringar och rättelser i samband med upprättandet av koncernbokslut bör beaktas även i noterna.

Informationen i noterna till koncernbokslutet gäller således penningbeloppet för ifrågavarande post i koncernbokslutet.

Noterna till koncernbokslutet upprättas enligt i 18 och 19 § i förordningen om de uppgifter som ska tas upp i kommunens bokslut (525/2020) [2021] och den *allmänna anvisningen om noter till bokslutet för kommuner och samkommuner* av bokföringsnämndens kommunsektion. Noterna gällande koncernen kan redovisas tillsammans med noterna till kommunens bokslut eller som ett separat avsnitt bland noterna.

I fråga om dottersammanslutningar och samkommuner som sammanställts med ett koncernbokslut ska kommunen i noterna dessutom ange sammanslutningens namn, företags- och organisationsnummer [2021] och ägarandel samt information om sammanslutningens eget kapital och vinst eller förlust i det senast upprättade bokslutet. För dottersammanslutningar och samkommuner som inte sammanställts med koncernbokslutet anges motsvarande uppgifter samt grunden för att sammanslutningen inte har sammanställts. I kommuner och samkommuner är mer omfattande noter än vad bokföringsförordningen förutsätter motiverade med tanke på kommunsektorns öppenhet och offentlighet samt de förtroendevaldas möjligheter till information.

I fråga om intressesammanslutningar ska kommunen i noterna till koncernbokslutet ange namn, företags- och organisationsnummer [2021] kommunkoncernens ägarandel, den andel av sammanslutningens eget och främmande kapital och av räkenskapsperiodens vinst eller förlust i det senast upprättade bokslutet som motsvarar ägarandelen (tillämpning av BokfF 2:9.1 § 1 punkten). Med hjälp av dessa uppgifter kan man bedöma sammanslutningens betydelse för kommunkoncernens ekonomiska ställning. Motsvarande uppgifter ska anges också för alla samkommuner där kommunen eller samkommunen är medlem.

## 10.5 Verksamhetsberättelse

I kommunens verksamhetsberättelse ska det ingå en redogörelse för hur de mål för verksamheten och ekonomin som uppställts av fullmäktige har nåtts i kommunen och kommunkoncernen. I verksamhetsberättelsen ska det också ingå uppgifter om väsentliga omständigheter som gäller kommunens och kommunkoncernens ekonomi och som inte framgår av kommunens eller kommunkoncernens balansräkning, resultaträkning eller finansieringsanalys (KomL 115 § 1 mom.). Koncernbokslutet och verksamhetsberättelsen ska tillsammans ge en rättvisande bild av kommunkoncernens verksamhetsresultat och ekonomiska ställning enligt väsentlighetsprincipen, med beaktande av de bolagiserade verksamheternas karaktär och omfattning. Handlingar som ingår i eller bifogas koncernbokslutet ska vara överskådliga och bilda en helhet.

Anvisningar om de uppgifter som ska ingå i verksamhetsberättelsen för en kommun som är modersammanslutning ges i den *allmänna anvisning om upprättande av bokslut och verksamhetsberättelse för kommuner och samkommuner* av bokföringsnämndens kommunsektion.

## 10.6 Sammanställningsdokument och förvaring av koncernbokslutsmaterial

Koncernbokslutet ska bekräftas genom sammanställningsdokument. I bokföringslagen finns inga uttryckliga bestämmelser om innehållet i dessa dokument.

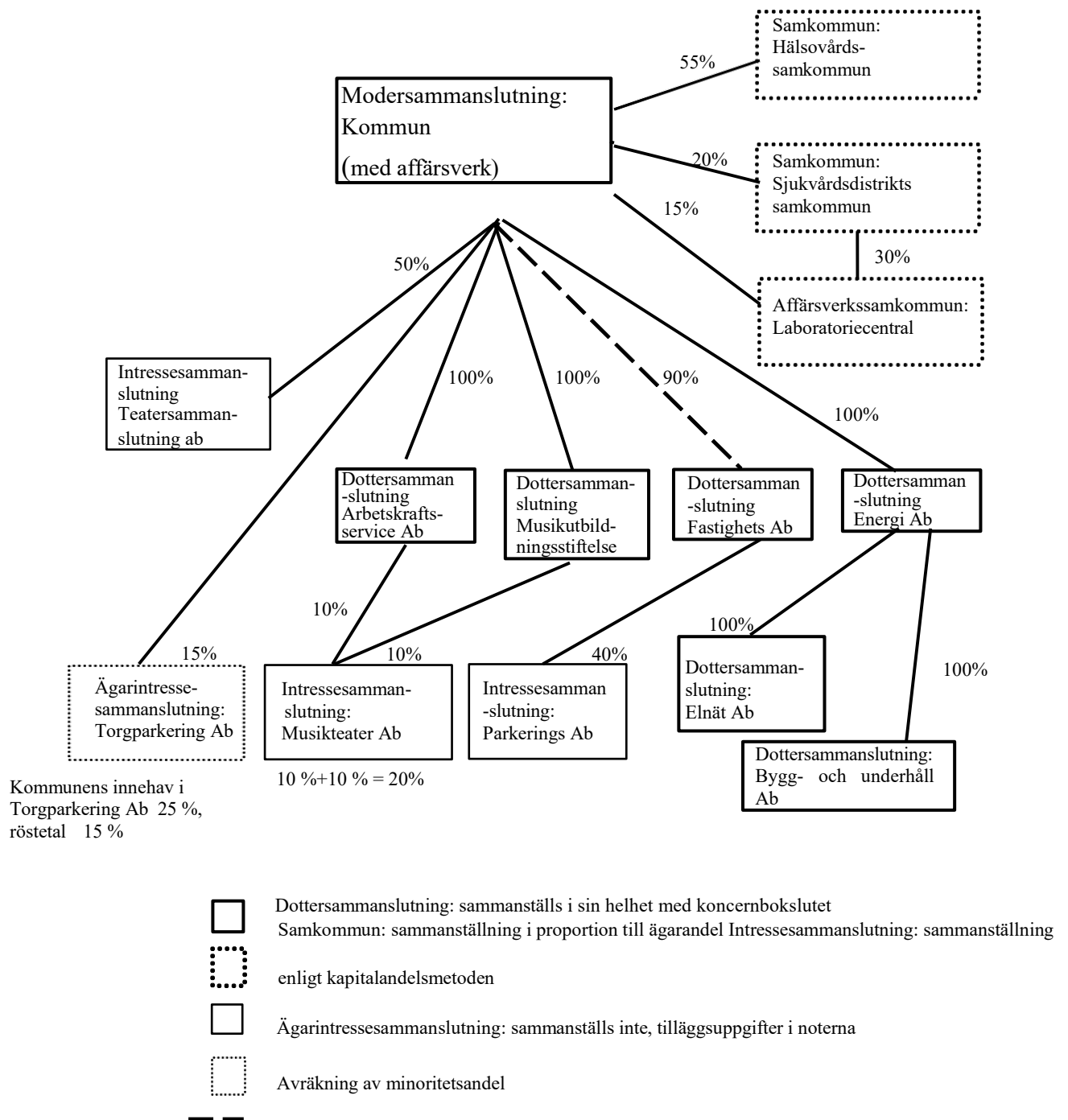
Sammanställningsdokumenten ska upprättas så att sambandet mellan koncernsammanslutningarnas bokslut och koncernens resultaträkning och balansräkning utan svårighet kan konstateras på det sätt som avses i BokFL 2:6 §. Det rekommenderas att verifikationerna som uppkommer i samband med upprättandet av koncernbokslutet numreras som en egen verifikationsserie (s.k. koncernverifikationer). På grund av det krav om noter vilket gäller koncernbokslut kan det vara nödvändigt att också uppgöra verifikationer till noter enligt BokFL 2:5b §. [2021]

Sammanställningsdokumenten undertecknas av den som upprättat dem. Sammanställningsdokumenten hör inte till de bokslutsdokument som ska offentliggöras.

Koncernresultaträkningen och koncernbalansräkningen med tillhörande noter samt koncernens finansieringsanalys inkluderas i kommunens balansbok, som bevaras bestående (Riksarkivets beslut RA 158/43/01). Det bokföringsmaterial som uppstått när koncernbokslutet upprättats ska bevaras minst 10 år efter räkenskapsperiodens utgång i enlighet med kraven i 6, 7 och 9 § (BokFL 6:19 § och BokFL 2:10.1 §). Övrigt material i samband med koncernbokslutet, såsom dotter- och intressesammanslutningars och samkommuners bokslutsuppgifter samt verifikationer för de korrigeringar som gjorts vid upprättandet av koncernbokslutet, ska bevaras minst 6 år efter utgången av det år under vilket räkenskapsperioden gått ut, på det sätt som avses i BokFL 2:10.2 §.

## EXEMPEL PÅ STRUKTUREN HOS EN KOMMUNKONCERN

Bilaga 1





## KONCERNRESULTATRÄKNING FÖR KOMMUNER OCH SAMKOMMUNER

Bilaga 2

	(Räkenskapsperiod)		(Föregående räkenskapsperiod)	
	2017	2016	2016	2015
Verksamhetsintäkter		+		+
Verksamhetskostnader		-		-
Andel av intressesammanslutningarnas vinst (förlust)		+/-		+/-
<b>Verksamhetsbidrag</b>		=		=
Skatteinkomster		+		+
Statsandelar		+		+
Finansiella intäkter och kostnader				
Ränteintäkter	+		+	
Övriga finansiella intäkter	+		+	
Räntekostnader	-		-	
Övriga finansiella kostnader	-	+/-	-	+/-
<b>Årsbidrag</b>		=		=
Avskrivningar och nedskrivningar				
Avskrivningar enligt plan	-		-	
Differens vid eliminering av innehav	+/-		+/-	
Nedskrivningar	-	-	-	-
Extraordinära poster		+/-		+/-
<b>Räkenskapsperiodens resultat</b>		=		=
Bokslutsdispositioner		+/-		+/-
Räkenskapsperiodens skatter		-		+/-
Latenta skatter		-/+		+/-
Minoritetsandelar		+/-		+/-
<b>Räkenskapsperiodens överskott (underskott)</b>		=		=

## KONCERNBALANSRÄKNING FÖR KOMMUNER OCH SAMKOMMUNER

Bilaga 3

## AKTIVA

## BESTÅENDE AKTIVA

## Immateriella tillgångar

- Immateriella rättigheter
- Övriga utgifter med lång verkningstid
- Förskottsbetalningar

## Materiella tillgångar

- Mark- och vattenområden
- Byggnader
- Fasta konstruktioner och anordningar
- Maskiner och inventarier
- Övriga materiella tillgångar
- Förskottsbetalningar och pågående nyanläggningar

## Placeringar

- Andelar i intressesammanslutningen
- Övriga aktier och andelar
- Masskuldebrevsfordringar
- Övriga lånefordringar
- Övriga fordringar

## FÖRVALTADE MEDEL

- Statliga uppdrag
- Donationsfondernas medel
- Övriga förvaltade medel

## RÖRLIGA AKTIVA

## Omsättningstillgångar

- Material och förnödenheter
- Varor under tillverkning
- Färdiga produkter
- Övriga omsättningstillgångar
- Förskottsbetalningar

## Fordringar

## Långfristiga fordringar

- Kundfordringar
- Lånefordringar
- Latenta skattefordringar
- Övriga fordringar
- Resultatregleringar

## Kortfristiga fordringar

- Kundfordringar
- Lånefordri
- Latenta skattefordringar
- Övriga fordringar
- Resultatregleringar

## Finansiella värdepapper

- Aktier och andelar
- Placeringar i penningmarknadsinstrument
- Masskuldebrevsfordringar
- Övriga värdepapper

## Kassa och bank

## AKTIVA TOTALT

## PASSIVA

## EGET KAPITAL

- Grundkapital
- Grundkapital i stiftelser och föreningar
- Uppskrivningsfond
- Övriga egna fonder
- Överskott (underskott) från tidigare räkenskapsperioder
- Räkenskapsperiodens överskott (underskott)

## MINORITETSANDELAR

## AVSÄTTNINGAR

- Avsättningar för pensioner
- Övriga avsättningar

## FÖRVALTAT KAPITAL

- Statliga uppdrag
- Donationsfonders kapital
- Övrigt förvaltad kapital,

## FRÄMMANDE KAPITAL

## Långfristiga

- Masskuldebrevslån
- Lån från finansiella institut och försäkringsanstalter
- Lån från offentliga samfund
- Lån från övriga kreditgivare
- Erhållna förskott
- Leverantörsskulder
- Övriga skulder/Anslutningsavgifter och övriga skulder
- Resultatregleringar
- Latenta skatteskulder

## Kortfristiga

- Masskuldebrevslån
- Lån från finansiella institut och försäkringsanstalter
- Lån från offentliga samfund
- Lån från övriga kreditgivare
- Erhållna förskott
- Leverantörsskulder
- Övriga skulder/Anslutningsavgifter och övriga skulder
- Resultatregleringar
- Latenta skatteskulder

## PASSIVA TOTALT

**KONCERNBALANSRÄKNING FÖR KOMMUNER OCH SAMKommuner (förkortad) Bilaga 4****AKTIVA****BESTÅENDE AKTIVA**

## Immateriella tillgångar

Immateriella rättigheter

Övriga utgifter med lång verkningstid

Förskottsbetalningar

## Materiella tillgångar

Mark- och vattenområden

Byggnader

Fasta konstruktioner och anordningar

Maskiner och inventarier

Övriga materiella tillgångar

Förskottsbetalningar och pågående

nyanläggningar

## Placeringar

Andelar i intressesammanslutningen

Övriga aktier och andelar

Masskuldebrevsfordringar

Övriga lånefordringar

Övriga fordringar

**FÖRVALTADE MEDEL****RÖRLIGA AKTIVA**

## Omsättningstillgångar

## Fordringar

Långfristiga fordringar

Kortfristiga fordringar

## Finansiella värdepapper

## Kassa och bank

**AKTIVA TOTALT****PASSIVA****EGET KAPITAL**

## Grundkapital

Grundkapital i stiftelser och föreningar

Uppskrivningsfond

Övriga egna fonder

Överskott (underskott) från tidigare räkenskapsperioder

Räkenskapsperiodens överskott (underskott)

**MINORITETSANDELAR****AVSÄTTNINGAR**

Avsättningar för pensioner

Övriga avsättningar

**FÖRVALTAT KAPITAL****FRÄMMANDE KAPITAL**

Långfristigt räntebelagt främmande kapital

Långfristigt räntefritt främmande kapital

Kortfristigt räntebelagt främmande kapital

Kortfristigt räntefritt främmande kapital

**PASSIVA TOTALT**

<b>Verksamhetens kassaflöde</b>			<b>Informationskälla:</b>
Årsbidrag	+/-		Från koncernresultaträkningen
Extraordinära poster	+/-		Från koncernresultaträkningen
Räkenskapsperiodens skatter	-/+		Från koncernresultaträkningen
Rättelseposter till internt tillförda medel	+/-	+/-	Från koncernbalansräkningen, -resultaträkningen, noterna och från uppgifter som inhämtas separat
<b>Investeringarnas kassaflöde</b>			
Investeringsutgifter	-		Från uppgifter som inhämtas separat
Finansieringsandelar för investeringsutgifter	+		Från uppgifter som inhämtas separat
Försäljningsinkomster av tillgångar bland bestående aktiva	+	+/-	Från noter och från uppgifter som inhämtas separat
<b>Verksamhetens och investeringarnas kassaflöde</b>			=
<b>Finansierings kassaflöde</b>			
Förändringar i utlåningen			
Ökning av utlåningen	-		Från uppgifter som inhämtas separat
Minskning av utlåningen	+	+/-	Från uppgifter som inhämtas separat
Förändringar i lånebeståndet			
Ökning av långfristiga lån	+		Från uppgifter som inhämtas separat
Minskning av långfristiga lån	-		Från uppgifter som inhämtas separat
Förändring av kortfristiga lån	+/-	+/-	Från uppgifter som inhämtas separat
Förändringar i eget kapital			
Övriga förändringar av likviditeten		+/-	Från koncernbalansräkningen och från uppgifter som inhämtas separat
Förändring av förvaltade medel och förvaltad kapital	+/-		Från koncernbalansräkningen
Förändring av omsättningstillgångar	+/-		Från koncernbalansräkningen
Förändring av fordringar	+/-		Från koncernbalansräkningen
Förändring av räntefria skulder	+/-	+/-	Från koncernbalansräkningen
Finansierings kassaflöde			=
<b>Förändring av likvida medel</b>			+/-
Förändring av likvida medel			
Likvida medel 31.12	+		Från koncernbalansräkningen
Likvida medel 1.1	-	+/-	Från koncernbalansräkningen

## EXEMPEL PÅ SAMMANSTÄLLNING AV EN SAMKOMMUN OCH EN DOTTERSAMMANSLUTNING MED KONCERBOKSLUTET FÖR EN KOMMUN

Bilaga 6  
1 (17)

## Sammanställningstransaktioner med motiveringar:

År 1

Eliminering av interna köp och försäljningar		
1) Kommunen har betalat hyra för lokaler till dottersammanslutningen	Per Verksamhetsintäkter (dottersammanslutning) An Verksamhetsintäkter (kommunen)	15
2) Kommunen har köpt tjänster av samkommunen för 400 (andel på 18 %)	Per Verksamhetsintäkter (samkommunen) An Verksamhetsintäkter (kommunen)	72
Eliminering av räntor på interna lån.		
3a) Samkommunen har betalat 50 i ränta till kommunen (andel 18 %)	Per Ränteintäkter (kommunen) An Räntekostnader (samkommun)	9
3b) Dottersammanslutningen har betalat räntor till kommunen.	Per Ränteintäkter (kommunen) An Räntekostnader (dottersammanslutningen)	60
3c) Fastighetsdottersammanslutningen har betalat räntor till kommunen.	Per Ränteintäkter (kommunen) An Räntekostnader (fastighetsdottersammanslutningen)	30
Eliminering av interna lån		
4a) Eliminering av det lån som kommun beviljat till dottersammanslutningen, från lånekapalet på 500 förfaller 50 till betalning följande år	Per Långf. lån från koncernsammanslutningen (dotter) An Lånefordringar på koncernsammanslutningen (kommunen)	450
4b) Eliminering av det lån som kommun beviljat till fastighetsdottersammanslutningen	Per Kort. Lån från koncernsammanslutningen (dotter) An Lånefordringar på koncernsammanslutningen (kommunen)	50
4c) Eliminering av det lån som kommun betalat till samkommunen (andel 18 %)	Per Lån från koncernsammanslutningen (fast.dotter) An Lånefordringar på koncernsammanslutningen (kommunen)	200
Eliminering av internvinster	Per Lån från kommunen (samkommunen) An Lånefordringar på samkommunerna (kommunen)	54
Internvinst som uppkommit vid försäljningen av byggnad: Moderbolaget har i början av räkenskapsperioden sålt en byggnad till dottersammanslutningen till ett pris på 1 200, priset har omfattat internvinst på 200. Dottersammanslutningen avskriver byggnaden inom 20 år.		
5a) Eliminering av internvinst	Per Verksamhetsintäkter (kommun) An Byggnader (dotter)	200
5b) Eliminering av avskrivning på internvinst	Per Räkenskapsperiodens över-/underskott (balansräkning) An Räkenskapsperiodens över-/underskott (resultat)	200
6) Eliminering av intern aktieutdelning	Per Byggnader (dotter) An Avskrivningar enligt plan (kommun)	10
Aktieutdelning som dottersammanslutningen betalats till kommunen (20)	Per Räkenskapsperiodens över-/underskott (resultat) An Räkenskapsperiodens över-/underskott (balansräkning)	10
Den kumulerade differensen mellan fastighetsdottersammanslutningens avskrivningar enligt plan och gjorda avskrivningar rättas med tilläggsuppgifter	Per Övriga finansiella intäkter (kommunen) An Överskott från tidigare räkenskapsperioder (kommunen)	20
7a) Differens som uppkommit under räkenskapsperioden	Per Räkenskapsperiodens över-/underskott (balansräkning) An Räkenskapsperiodens över-/underskott (resultat)	20
7b) Differens som uppkommit under tidigare räkenskapsperioder	Per Avskrivningar enligt plan An Byggnader	40
8a) Den av kommunen betalda andelen i dottersammanslutningens aktiekapital elimineras först mot dottersammanslutningens aktiekapital (innehav på 90 %)	Per Räkenskapsperiodens över-/underskott (balansräkning) An Räkenskapsperiodens över-/underskott (resultat)	40
8b) Resten av kommunens andel (differens vid eliminering av innehav) elimineras mot övriga poster i dottersammanslutningens eget kapital, här från Föregående räkenskapsperioders överskott, då differens vid eliminering av innehav uppkommit under föregående räkenskapsperioder.	Per Föregående räkenskapsperioders över-/underskott An Byggnader	210
9) Den av kommunen betalda andelen av fastighetsdottersammanslutningen	Per Aktiekapital (dottersammanslutning) An Dottersammanslutningsaktier (kommun)	90
Elimineras mot fastighetsdottersammanslutningens aktiekapital	Per Föregående räkenskapsperioders över-/underskott (dottersammanslutning) An Dottersammanslutningsaktier (kommun)	160
10a) Den av kommunen betalda andelen av samkommunens grundkapitalandel dras av först mot samkommunens grundkapital	Per Aktiekapital (fastighetsdottersammanslutning) An Dottersammanslutningsaktier (kommunen)	100
10b) Resten av kommunens andel (differens vid eliminering) elimineras mot övriga poster i samkommunens eget kapital, här från Övriga fonder	Per Grundkapital (samkommun) An Andelar i samkommuner (kommun)	594
	Per Övriga fonder (samkommun) An Andelar i samkommuner (kommun)	180

Minoritetens andel (10 %) av dottersammanslutningen elimineras					Bilaga 2 (17)
11a) Minoritetsandel av dottersammanslutningens resultat	<b>Per</b> Minoritetsandelar (resultat) <b>An</b> Minoritetsandelar (balansräkning)				1
11b) Minoritetens andel av poster i dottersammansl. eget kapital	<b>Per</b> Räkenskapsperiodens över-/underskott (balansräkning) <b>An</b> Räkenskapsperiodens över-/underskott (resultat)				1
11c) Minoritetens andel av poster i dottersammansl. eget kapital Sammanställning med intressesammanslutningen Kommunens andel av intressesammanslutningen är 30 %.	<b>Per</b> Aktiekapital <b>An</b> Minoritetsandelar (balansräkning)				10
12a) Intressesammanslutningens eget kapital vid räkenskapsperiodens början var 700,	<b>Per</b> Föregående räkenskapsperioders över-/underskott <b>An</b> Minoritetsandelar (balansräkning)				14
12b) anskaffningsutgiften i kommunens balansräkning 120. Resultatet för intressesammanslutningens räkenskapsperiod var 50.	<b>Per</b> Andelar i intressesammanslutningen <b>An</b> Föregående räkenskapsperioders över-/underskott				90
	<b>Per</b> Andelar i intressesammanslutningar <b>An</b> Andel i intressesammanslutningens vinst (förlust)				15
	<b>Per</b> Räkenskapsperiodens över-/underskott (resultat) <b>An</b> Räkenskapsperiodens över-/underskott (balansräkning)				15
Beräkningsscheman					
7) Differensen mellan fastighetsdottersammanslutningens avskrivningar enligt plan och gjorda avskrivningar		Fast.dotter- sammansl. eget BS	Koncern		
Avskrivningar enligt plan under räkenskapsperioden	40	0	40		
Avskrivningar enligt plan under tidigare räkenskapsperioder	210	0	210		
Totalt	250	0	250		
(Exemplet har uppgjorts för enkelhetens skull på så sätt att fastighetsdottersammanslutningen inte gjort avskrivningar i sitt eget bokslut)					
8) Anskaffningsutgiften för aktierna (dottersammanslutningen)	250				
Kommunens andel av dottersammanslutningens aktiekapital (90 %)	90				
Differens, differens vid eliminering av innehav	160				
9) Anskaffningsutgiften för aktierna (fastighetsdottersammanslutningen)	100				
Kommunens andel av dottersammanslutningens aktiekapital (100 %)	100				
Differens	0				
10) Anskaffningsutgiften för samkommunandelar	774				
Kommunens andel i grundkapitalet (18 %)	594				
Differens, differens vid eliminering av innehav	180				
11) Avräkning av minoritetsandel					
Från räkenskapsperiodens resultat (dottersammansl. resultat för rp * 10 %)	1				
Från balansräkningen					
Aktiekapital (100 * 10 %)	10				
Föregående räkenskapsperioders över-/underskott (140 * 10 %)	14				
Minoritetsandel sammanlagt	25				
12) Kommunens andel av intressesammanslutningen 30 %.		Varav kommunens andel är 30 %			
Intressesammanslutningens eget kapital vid räkenskapsperiodens början	700	210			
Anskaffningsutgiften i kommunens balansräkning		120			
Rättelse av anskaffningsutgiften		90			
Resultatet för intressesammanslutningens räkenskapsperiod	50	15			
Intressesammanslutningens eget kapital vid räkenskapsperiodens slut	750	225			

## KONCERNRESULTATRÄKNING

År 1

Bilaga 6

3 (17)

	Sammanställningsanteckningar och eliminerings									
	Sam- Kommun	Sam- kommun	Från sam- kommunen 18 %	Dotter- samman- slutning	Fastighets- dottersam- manslut- ning	Sam- Kommun	Sam- kommun	Dotter- samman- slutning	Fastighets- dottersam- manslutning	Koncern
	A	B	C	D	E	F	G	H	I	=A+C+D+E+F+G+H+I
Verksamhetsintäkter	1200	700	126	190	60 5a)	-200 2)	-72 1)	-15		1289
Verksamhetskostnader	-1400	-450	-81	-40	-30 1)	15				-1464
					2)	72				
Andel av intressesammanslutningens vinst (förlust)					12)	15				15
Verksamhetsbidrag	-200	250	45	150	30					-160
Skatteinkomster	1500									1500
Statsandelar	240									240
Finansiella intäkter och kostnader	60	-150	-27	-60	-30					-77
Ränteintäkter	240				3a-c)	-99				141
Övriga finansiella intäkter	20				6)	-20				0
Räntekostnader	-200	-150	-27	-60	-30	3a)	9 3b)	60 3c)	30	-218
Övriga finansiella kostnader										0
Årsbidrag	1600	100	18	90	0					1503
Avskrivningar och nedskrivningar	-300	-200	-36	-80	5b)	10		7a)	-40	-446
Räkenskapsperiodens resultat	1300	-100	-18	10	0					1057
Minoritetsandelar							11a)	-1		-1
Resultaträttelser					5a)	-200				
					5b)	10				
					6)	-20 7a)			-40	
					12)	15 11a)		-1		
Räkenskapsperiodens överskott (underskott)	1300	-100	-18	10	0	-195		-1	-40	1056

\*) Resultaträttelserna har presenterats kursiverade. Om kommunen upprättar koncernbokslutet med en adb-tillämpning, utför systemet automatiskt korrigeringar av egentliga transaktioner i resultatet, då korrigeringar av resultatet utifrån posterna 5a, 5b, 6, 7a och 11a inte behöver göras. Om sammanställningen utförs med ett kalkyleringsprogram, måste korrigeringarna dock göras separat.

## KONCERNBALANSRÄKNING

År 1

## AKTIVA

Bilaga 6  
4 (17)

	Kommun	Sam- kommun	Sam- kommun 18 %	Dotter- sammanslutning	Fastighets- dotter- sammanslutning	Sammanställningsanteckningar och eliminerings	Sammanställningsanteckningar och eliminerings	Dotter- sammanslutning	Fastig. dotter	Koncern
	A	B	C	D	E	Kommun	Sam- kommun	H	I	=A+C+D+E+F+G+H+I Totalt
BESTÅENDE AKTIVA										
Immateriella tillgångar										
Övriga utgifter med lång verkningstid	100			50						150
Materiella tillgångar										
Mark- och vattenområden	500	300	54	200	100					854
Byggnader	5 000	3 000	540	2 000	1 000		5a)	-200	7a) -40	8 100
							5b)	10	7b) -210	
Fasta konstruktioner och anordningar	3 000	400	72							3 072
Maskiner och inventarier	2 500	1 800	324							2 824
Placeringar										
Aktier och andelar										
<i>Aktier och andelar i dottersammanslutning</i>										
Dotterbolag	250					8a) -90				0
						8b) -160				
Fastighetsdotterbolag	100					9) -100				0
Samkommunandelar	774					10a) -594				0
						10b) -180				
Intressesammanslutningsandelar	120					12a) 90				225
						12b) 15				
Övriga aktier och andelar	56			100						156
Lånefordringar på koncernsammanslutningen	500					4a) -500				0
						4b) -200				0
Lånefordringar på samkommunerna	300					4c) -54				246
Övriga lånefordringar	200									200
FÖRVALTADE MEDEL										
Övriga förvaltade medel	100									100
RÖRLIGA AKTIVA										
Omsättningstillgångar										
Material och förnödenheter	500			100						600
Fordringar										
Kundfordringar	1 000	100	18	300	100					1 418
Övriga fordringar	900	200	36	300	300					1 536
Resultatregleringar	500	300	54	100						654
Finansiella värdepapper										
Placeringar i penningmarknadsinstrument	800									800
Kassa och bank	2 000	900	162	500	200					2 862
<b>Aktiva totalt</b>	<b>19 400</b>	<b>7 000</b>	<b>1 260</b>	<b>3 650</b>	<b>1 700</b>	<b>-1 773</b>	<b>0</b>	<b>-190</b>	<b>-250</b>	<b>23 797</b>



År 1 PASSIVA	Kommun	Sam- kommun	Sam- kommun 18 %	Dotter- sammanslutning	Fastighets- dotter- sammanslutning	Sammanställningsanteckningar och eliminerings				5 (17)	
						Kommun	Sam- kommun	Dotter- sammanslutning	Fastig. dotter	Koncern	
	A	B	C	D	E	F	G	H	I	=A+C+D+E+F+G+H+I	Totalt
<b>PASSIVA</b>											
EGET KAPITAL											
Grundkapital	6 000	3 300	594	100	100	10a)	-594 8a)	-90 9)	-100		6 000
							11b)	-10			
Uppskrivningsfond	1 200										1 200
Övriga fonder	1 000	1 000	180			10b)	-180				1 000
Föregående räkenskapsperioders över-/underskott	100	700	126	140	6)	20	8b)	-160 7b)	-210		92
					12a)	90	11c)	-14			
Räkenskapsperiodens över-/underskott	1 300	-100	-18	10	5a)	-200	11a)	-1 7a)	-40		1 056
					5b)	10					
					6)	-20					
					12b)	15					
MINORITETSANDELAR							11a-c)	25			25
AVSÄTTNINGAR	500			300							800
FÖRVALTAT KAPITAL											
Övrigt förvaltad kapital,	100										100
FRÄMMANDE KAPITAL											
Långfristiga											
Lån från finansiella institut och försäkringsanstalter	4 000	500	90	800	800						5 690
Lån av koncernsammanslutningar				450	200		4a)	-450 4b)	-200		0
Samkommunens lån från kommunen		300	54			4c)	-54				0
Kortfristiga											
Lån från finansiella institut och försäkringsanstalter	800	200	36	800	100						1 736
Lån av koncernsammanslutningar				50			4a)	-50			0
Leverantörsskulder	1 200	400	72	500	200						1 972
Andra kortfristiga skulder	800	200	36	100	100						1 036
Resultatregleringar	2 400	500	90	400	200						3 090
<b>Passiva totalt</b>	<b>19 400</b>	<b>7 000</b>	<b>1 260</b>	<b>3 650</b>	<b>1 700</b>	<b>-85</b>	<b>-828</b>	<b>-750</b>	<b>-550</b>		<b>23 797</b>

## Sammanställningstransaktioner med motiveringar:

		Bilaga 6
År 2		6 (17)
Eliminering av interna köp och försäljningar		
1)	Kommunen har betalat hyra för lokaler till dottersammanslutningen	<b>Per</b> Verksamhetsintäkter (dottersammanslutning) <b>An</b> Verksamhetsintäkter (kommunen) 15
2)	Kommunen har köpt tjänster av samkommunen för 400 (andel på 18 %)	<b>Per</b> Verksamhetsintäkter (samkommunen) <b>An</b> Verksamhetsintäkter (kommunen) 72
Eliminering av räntor på interna lån.		
3a)	Samkommunen har betalat 50 i ränta till kommunen (andel 18 %)	<b>Per</b> Ränteintäkter (kommunen) <b>An</b> Räntekostnader (samkommun) 9
3b)	Dottersammanslutningen har betalat räntor till kommunen.	<b>Per</b> Ränteintäkter (kommunen) <b>An</b> Räntekostnader (dottersammanslutningen) 60
3c)	Fastighetsdottersammanslutningen har betalat räntor till kommunen.	<b>Per</b> Ränteintäkter (kommunen) <b>An</b> Räntekostnader (fastighetsdottersammanslutningen) 30
Eliminering av interna lån		
4a)	Dottersammanslutningen har avkortat lånet till kommunen med 50 Interna lån i koncernbalansen elimineras, 450 kvarstår	<b>Per</b> Långf. Lån från koncernsammanslutningen (dotter) <b>An</b> Lånefordringar på koncernsammanslutningen (kommunen) 450
4b)	Eliminering av det lån som kommun beviljat till fastighetsdottersammanslutningen	<b>Per</b> Lån från koncernsammanslutningen (fast.dotter) <b>An</b> Lånefordringar på koncernsammanslutningen (kommunen) 200
4c)	Eliminering av det lån som kommun betalat till samkommunen (andel 18 %)	<b>Per</b> Lån från kommunen (samkommunen) <b>An</b> Lånefordringar på samkommunerna (kommunen) 54
Eliminering av internvinster		
Moderbolaget har i början av <i>föregående räkenskapsperioden</i> sålt en byggnad till dottersammanslutningen till ett pris på 1 200, priset har omfattat internvinst på 200. Dottersammanslutningen avskriver byggnaden inom 20 år.		
5a)	Eliminering av internvinst i ingående balans	<b>Per</b> Föregående räkenskapsperioders över-/underskott (kommunen) <b>An</b> Byggnader (dotter) 190
5b)	Eliminering av avskrivning på internvinst	<b>Per</b> Byggnader (dotter) <b>An</b> Avskrivningar enligt plan (kommun) 10 <b>Per</b> Räkenskapsperiodens över-/underskott (resultat) <b>An</b> Räkenskapsperiodens över-/underskott (balansräkning) 10
6)	En dottersammanslutning har <i>under räkenskapsperioden</i> sålt en byggnad till samkommunen till priset 500, priset har omfattat internvinst på 100 Samkommunen avskriver byggnaden inom 20 år	
6a)	Eliminering av internvinst (18 % * 100)	<b>Per</b> Verksamhetsintäkter (dotter) <b>An</b> Byggnader (samkommunen) 18 <b>Per</b> Räkenskapsperiodens över-/underskott (balansräkning) <b>An</b> Räkenskapsperiodens över-/underskott (resultat) 18
6b)	Eliminering av avskrivning på internvinst (18 %* 5)	<b>Per</b> Byggnader (samkommunen) <b>An</b> Avskrivningar enligt plan (dotter) 1 <b>Per</b> Räkenskapsperiodens över-/underskott (resultat) <b>An</b> Räkenskapsperiodens över-/underskott (balansräkning) 1
7)	Eliminering av intern aktieutdelning Dottern har betalat dividender till kommunen 27 (och till minoriteten 3) Den kumulerade differensen mellan fastighetsdottersammanslutningens avskrivningar enligt plan och gjorda avskrivningar rättas med tilläggsuppgifter	<b>Per</b> Övriga finansiella intäkter (kommunen) <b>An</b> Överskott från tidigare räkenskapsperioder (kommunen) 27 <b>Per</b> Räkenskapsperiodens över-/underskott (balansräkning) <b>An</b> Räkenskapsperiodens över-/underskott (resultat) 27
8a)	Differens som uppkommit under räkenskapsperioden	<b>Per</b> Avskrivningar enligt plan <b>An</b> Byggnader 40 <b>Per</b> Räkenskapsperiodens över-/underskott (balansräkning) <b>An</b> Räkenskapsperiodens över-/underskott (resultat) 40
8b)	Differens som uppkommit under tidigare räkenskapsperioder	<b>Per</b> Föregående räkenskapsperioders över-/underskott <b>An</b> Byggnader 250

		Bilaga 6 7 (17)
9a)	Den av kommunen betalda andelen i dottersammanslutningens aktiekapital elimineras först mot dottersammanslutningens aktiekapital	90
9b)	Resten av kommunens andel (differens vid eliminering av innehav) elimineras mot övriga poster i dottersammanslutningens eget kapital, här från Föregående räkenskapsperioders överskott, då elimineringsdifferensen uppkommit under föregående räkenskapsperioder.	160
10)	Den av kommunen betalda andelen av fastighetsdottersammanslutningen Elimineras mot fastighetsdottersammanslutningens aktiekapital	100
11a)	Den av kommunen betalda andelen av samkommunens grundkapitalandel dras av först mot samkommunens grundkapital	594
11b)	Resten av kommunens andel (differens vid eliminering av innehav) elimineras mot övriga poster i samkommunens eget kapital, här från Övriga fonder	180
12)	Minoritetens andel (10 %) av dottersammanslutningen elimineras	
12a)	Minoritetsandel av en dottersammanslutnings resultat	30
12b)	Minoritetens andel av poster i dottersammansl. eget kapital	30
12c)	Minoritetens andel av poster i dottersammansl. eget kapital	10
13)	Sammanställning med intressesammanslutningen	
	Kommunens andel av intressesammanslutningen är 30 %.	
	Intressesammanslutningens eget kapital vid räkenskapsperiodens början var 750, anskaffningsutgiften i kommunens balansräkning 120. Resultatet för intressesammanslutningens	105
	<b>Per</b> Andelar i intressesammanslutningen <b>An</b> Föregående räkenskapsperioders över-/underskott	12
	<b>Per</b> Andelar i intressesammanslutningar <b>An</b> Andel i intressesammanslutningens vinst (förlust)	12
	<b>Per</b> Räkenskapsperiodens över-/underskott (resultat) <b>An</b> Räkenskapsperiodens över-/underskott (balansräkning)	12

## Beräkningsscheman

	Fast.dotter- sammansl.		
	eget BS	Koncern	
8)	Differensen mellan fastighetsdottersammanslutningens avskrivningar enligt plan och gjorda avskrivningar		
	40	0	40
	Avskrivningar enligt plan under räkenskapsperioden		
	250	0	250
	Avskrivningar enligt plan under tidigare räkenskapsperioder		
	290	0	290
	Totalt		
	(Exemplet har uppgjorts för enkelhetens skull på så sätt att fastighetsdottersammanslutningen inte gjort avskrivningar i sitt eget bokslut)		
9)	Anskaffningsutgiften för aktierna (dottersammanslutningen)		
	250		
	Kommunens andel av dottersammanslutningens aktiekapital (90 %)		
	90		
	Differens, differens vid eliminering av innehav		
	160		

10)	Anskaffningsutgiften för samkommunandelar	774	
	Kommunens andel i grundkapitalet (18 %)	594	
	Differens, differens vid eliminering av innehav	180	
11)	Avräkning av minoritetsandel		
	Från räkenskapsperiodens resultat (dottersammansl. resultat för rp * 10 %)	30	
	Från balansräkningen		
	Aktiekapital (100 * 10 %)	10	
	Föregående räkenskapsperioders över-/underskott (120 * 10 %)	12	
	Minoritetsandel sammanlagt	52	
12)	Kommunens andel av intressesammanslutningen 30 %.		Varav kommunens andel är 30 %
	Intressesammanslutningens eget kapital vid räkenskapsperiodens början	750	225
	Anskaffningsutgiften i kommunens balansräkning		120
	Rättelse av anskaffningsutgiften		105
	Resultatet för intressesammanslutningens räkenskapsperiod	40	12
	Intressesammanslutningens eget kapital vid räkenskapsperiodens slut	790	237

## KONCERNRESULTATRÄKNING

År 2

Bilaga 6

9 (17)

	Sammanställningsanteckningar och eliminerings										=A+C+D+E+F+G+H+I
	Kommun	Sam-kommun	Andel i sam-kommunen 18 %	Dotter-sammanslutning	Fastighetsdotter sammanslutning	Kommun	Sam-kommun	Dotter-sammanslutning	Fastighetsdottersammanslutning	Koncern	
	A	B	C	D	E	F	G	H	I		
Verksamhetsintäkter	1100	1100	198	600	60	2)	-72 1) 6a)	-15 -18		1853	
Verksamhetskostnader	-1700	-600	-108	-120	-30 1) 2)	15 72				-1871	
Andel av intressesammanslutningarnas vinst (förlust)						13)	12			12	
Verksamhetsbidrag	-600	500	90	480	30					-6	
Skatteinkomster	1700									1700	
Statsandelar	350									350	
Finansiella intäkter och kostnader	90	-150	-27	-60	-30					-54	
Ränteintäkter	240					3a-c)	-99			141	
Övriga finansiella intäkter	50					7)	-27			23	
Räntekostnader	-200	-150	-27	-60	-30	3a)	9 3b)	60 3c)	30	-218	
Övriga finansiella kostnader										0	
Årsbidrag	1540	350	63	420	0					1990	
Avskrivningar och nedskrivningar	-280	-275	-50	-125	5b)	10 8a)	6b)	1	-40	-484	
Räkenskapsperiodens resultat	1260	75	14	295	0					1507	
Minoritetsandelar							12a)	-30		-30	
Resultaträttelser							6a)	-18			
						5b)	10 6b)	1			
						7)	-27 8a)			-40	
						13)	12 12a)	-30			
Räkenskapsperiodens överskott (underskott)	1260	75	14	295	0	-5		-47	-40	1477	

\*) Resultaträttelserna har presenterats kursiverade. Om kommunen upprättar koncernbokslutet med en adb-tillämpning, utför systemet automatiskt korrigeringar av egentliga transaktioner i resultatet, då korrigeringar av resultatet utifrån posterna 5a, 5b, 6, 7a och 11a inte behöver göras. Om sammanställningen utförs med ett kalkyleringsprogram, måste korrigeringarna dock göras separat.

## KONCERNBALANSRÄKNING

År 2

Bilaga 6

10 (17)

## AKTIVA

	Kommun	Sam- kommun	Sam- kommun 18 %	Dotter- samman- slutning	Fastighets- dottersamman- slutning	Sammanställningsanteckningar och eliminerings				Koncern	
	A	B	C	D	E	Kommun	Sam- kommun	Dotter samman- slutning	Fastig. dotter	I	=A+C+D+E+F+G+H+I Totalt
BESTÄENDE AKTIVA											
Immateriella tillgångar											
Övriga utgifter med lång verkningstid	80			25							105
Materiella tillgångar											
Mark- och vattenområden	500	300	54	200	100						854
Byggnader	6 400	3 375	608	900	1 000	6a)	-18 5a)	-190 8a)	-40		8 421
						6b)	1 5b)	10 8b)	-250		
Fasta konstruktioner och anordningar	2 900	350	63								2 963
Maskiner och inventarier	2 440	1 700	306								2 746
Placeringar											
Aktier och andelar											
<i>Aktier och andelar i dottersammanslutning</i>											
Dotterbolag	250					9a)	-90				0
						9b)	-160				
Fastighetsdotterbolag	100					10)	-100				0
Samkommunandelar	774					11a)	-594				0
						11b)	-180				
Intrnessammanslutningsandelar	120					13)	117				237
Övriga aktier och andelar	56			100							156
Lånefordringar på koncernsammanslutningen	450					4a)	-450				0
						4b)	-200				0
Lånefordringar på samkommunerna	300					4c)	-54				246
Övriga lånefordringar	800										800
FÖRVALTADE MEDEL											
Övriga förvaltade medel	100										100
RÖRLIGA AKTIVA											
Omsättningstillgångar											
Material och förnödenheter	500			100							600
Fordringar											
Kundfordringar	1 000	100	18	300	100						1 418
Övriga fordringar	900	200	36	300	300						1 536
Resultatregleringar	500	300	54	100							654
Finansiella värdepapper											
Placeringar i penningmarknadsinstrument	800										800
Kassa och bank	1 890	750	135	1 840	200						4 065
<b>Aktiva totalt</b>	<b>21 060</b>	<b>7 075</b>	<b>1 274</b>	<b>3 865</b>	<b>1 700</b>	<b>-1 711</b>	<b>-17</b>	<b>-180</b>	<b>-290</b>	<b>25 701</b>	

## KONCERNBALANSRÄKNING

År 2

## PASSIVA

	Kommun	Sam- kommun	Sam- kommun 18 %	Dotter- sammanslutning	Fastighets- dotter- sammanslutning	Sammanställningsanteckningar och eliminerings- Kommun	Sam- kommun	Dotter- sammanslutning	Fastig. dotter	Koncern
	A	B	C	D	E	F	G	H	J	=A+C+D+E+F+G+H+J Totalt
<b>PASSIVA</b>										
<b>EGET KAPITAL</b>										
Grundkapital	6 000	3 300	594	100	100	11a)	-594 9a)	-90 10)	-100	6 000
							12b)	-10		
Uppskrivningsfond	1 200									1 200
Övriga fonder	1 000	1 000	180			11b)	-180			1 000
Föregående räkenskapsperioders över-/underskott	1 400	600	108	120	5a)	-190	9b)	-160 8b)	-250	1 148
					7)	27	12c)	-12		
					13)	105				
Räkenskapsperiodens över-/underskott	1 260	75	14	295	0 5b)	10	6a)	-18 8a)	-40	1 477
					7)	-27	6b)	1		
					13)	12	12a)	-30		
							12a-c)	52		52
MINORITETSANDELAR										
AVSÄTTNINGAR	500			300						800
FÖRVALTAT KAPITAL										
Övrigt förvaltad kapital,	100									100
FRÄMMANDE KAPITAL										
Långfristiga										
Lån från finansiella institut och försäkringsanstalter	3 200	500	90	800	800					4 890
Lån av koncernsammanslutningar				450	200		4a)	-450 4b)	-200	0
Lån av samkommuner och kommunen										
Samkommunens lån från kommunen		300	54			4c)	-54			0
Kortfristiga										
Lån från finansiella institut och försäkringsanstalter	800	200	36	800	100					1 736
Leverantörsskulder	2 400	400	72	500	200					3 172
Andra kortfristiga skulder	800	200	36	100	100					1 036
Resultatregleringar	2 400	500	90	400	200					3 090
<b>Passiva totalt</b>	<b>21 060</b>	<b>7 075</b>	<b>1 274</b>	<b>3 865</b>	<b>1 700</b>	<b>-63</b>	<b>-828</b>	<b>-717</b>	<b>-590</b>	<b>25 701</b>

**KONCERNENS FINANSIERINGSANALYS**

År 2

Bilaga 6  
12 (17)

	Koncern	
Verksamhetens kassaflöde		
Årsbidrag	1 990	
Rättelseposter till internt tillförda medel	<u>-294</u>	1 696
Investeringarnas kassaflöde		
Investeringsutgifter	-1 500	
Finansieringsandelar för investeringsutgifter	0	
Försäljningsinkomster av tillgångar bland bestående aktiva	<u>1 210</u>	-290
Verksamheten och investeringarnas kassaflöde totalt		1 406
Finansieringens kassaflöde		
Förändringar i utlåningen		
Ökning av utlåningen		-600
Förändringar i lånebeståndet		
Minskning av långfristiga lån		-800
Förändringar i eget kapital		-3
Övriga förändringar av likviditeten		
Förändring av räntefria skulder	<u>1200</u>	1200
Finansieringens kassaflöde totalt		-203
Förändring av likvida medel		1 203
Förändring av likvida medel		
Likvida medel 31.12	4 065	
Likvida medel 1.1	<u>-2 862</u>	1 203





Förändringar i eget kapital

Dividend till minoriteten

En dottersammanslutning har delat ut 30 dividender, 27 inom ramen för intern utdelning och 3 till en minoritet.

-3

-3

Bilaga 6

14 (17)

En dottersammanslutning har under räkenskapsperioden sålt 2 byggnader, vars återstående anskaffningsutgifter i balansräkningen uppgått till totalt 1 000, försäljningspriserna är 1 300 och försäljningsvinsterna 300.

	Utanför		Kb:s andel	
	Till Kb	koncernen	Totalt	18 %
Försäljning				
Återstående anskaffningsutgift	400	600	1000	72
Försäljningspris	500	800	1300	90
Försäljningsvinst	100	200	300	18

Samkommunen avskriver byggnaden inom 20 år, avskrivning av internvinst 1

## KONCERNRESULTATRÄKNING FÖR KOMMUNER OCH SAMKOMMUNER

Bilaga 6  
15 (17)

	1.1–31.12.2014	1.1–31.12.2013
Verksamhetsintäkter	1 853	1 289
Verksamhetskostnader	-1 871	-1 464
Andel av intressesammanslutningens vinst	<u>12</u>	<u>15</u>
<b>Verksamhetsbidrag</b>	<b>-6</b>	<b>-160</b>
Skatteinkomster	1 700	1 500
Statsandelar	350	240
Finansiella intäkter och kostnader		
Ränteintäkter	141	141
Övriga finansiella intäkter	23	0
Räntekostnader	<u>-218</u> <u>-54</u>	<u>-218</u> <u>-77</u>
<b>Årsbidrag</b>	<b>1 990</b>	<b>1 503</b>
Avskrivningar och nedskrivningar		
Avskrivningar enligt plan	<u>-484</u>	<u>-446</u>
<b>Räkenskapsperiodens resultat</b>	<b>1 507</b>	<b>1 057</b>
Minoritetsandelar	<u>-30</u>	<u>-1</u>
<b>Räkenskapsperiodens överskott</b>	<b>1 477</b>	<b>1 056</b>

## KONCERNBALANSRÄKNING FÖR KOMMUNER OCH SAMKOMMUNER

Bilaga 6  
16 (17)

AKTIVA			PASSIVA		
	2014	2013		2014	2013
BESTÄENDE AKTIVA	16 528	15 827	EGET KAPITAL	10 825	9 348
Immateriella tillgångar	105	150	Grundkapital	6 000	6 000
Övriga utgifter med lång verkningstid	105	150	Uppskrivningsfond	1 200	1 200
Materiella tillgångar	14 984	14 850	Övriga egna fonder	1 000	1 000
Mark- och vattenområden	854	854	Överskott från tidigare räkenskapsperioder	1 148	92
Byggnader	8 421	8 100	Räkenskapsperiodens överskott	1 477	1 056
Fasta konstruktioner och anordningar	2 963	3 072	MINORITETSANDELAR	52	25
Maskiner och inventarier	2 746	2 824	AVSÄTTNINGAR	800	800
Placeringar	1 439	827	Övriga avsättningar	800	800
Andelar i intressesammanslutningen	237	225	FÖRVALTAT KAPITAL	100	100
Övriga aktier och andelar	156	156	FRÄMMANDE KAPITAL	13 924	13 524
Övriga lånefordringar	1 046	446	Långfristigt räntebelagt främmande kapital	4 890	5 690
FÖRVALTADE MEDEL	100	100	Kortfristigt räntebelagt främmande kapital	1 736	1 736
RÖRLIGA AKTIVA	9 073	7 870	Kortfristigt räntefritt främmande kapital	7 298	6 098
Omsättningstillgångar	600	600	PASSIVA TOTALT	25 701	23 797
Fordringar	3 608	3 608			
Kortfristiga fordringar	3 608	3 608			
Finansiella värdepapper	800	800			
Kassa och bank	4 065	2 862			
AKTIVA TOTALT	25 701	23 797			

**FINANSIERINGSANALYS FÖR KOMMUNKONCERNER OCH SAMKOMMUNSKONCERNER** Bilaga 6  
17 (17)

	1.1–31.12.2014	
<b>Verksamhetens kassaflöde</b>		
Årsbidrag	1990	
Rättelseposter till internt tillförda medel	<u>-294</u>	1696
<b>Investeringarnas kassaflöde</b>		
Investeringsutgifter	-1500	
Försäljningsinkomster av tillgångar bland bestående aktiv	<u>1210</u>	<u>-290</u>
Verksamhetens och investeringarnas kassaflöde		1406
<b>Finansierings kassaflöde</b>		
Förändringar i utlåningen		
Ökning av utlåningen	<u>-600</u>	-600
Förändringar i lånebeståndet		
Minskning av långfristiga lån	<u>-800</u>	-800
Förändringar i eget kapital		-3
Övriga förändringar av likviditeten		
Förändring av räntefria skulder	<u>1200</u>	<u>1200</u>
Kassaflödet för finansierings del		-203
<b>Förändring av likvida medel</b>		1203
Förändring av likvida medel		
Likvida medel 31.12	4065	
Likvida medel 1.1	<u>-2862</u>	1203

## ELIMINERING AV INNEHAV I FÖRVÄRVAD DOTTERSAMMANSLUTNING

Bilaga 7

En kommun har under räkenskapsperioden köpt 60 % av dottersammanslutningens aktier

Anskaffningsutgiften för aktierna	15 000
Andel av aktiekapitalet	12 000
Andel av föregående räkenskapsperioderna över-/under	-300
Andel av dottersammanslutningens eget kapital tot.	11 700
Differens vid eliminering av innehav	3 300

Minoritetsandel 40 %

Av räkenskapsperiodens resultat	1 600
Av övriga poster inom eget kapital	7 800
Totalt	9 400

RESULTATRÄKNING	Kommun	Dotter	Elimineringar	Kommunens koncern- bokslut
Verksamhetsintäkter		9 000		9 000
Verksamhetskostnader		-5 000		-5 000
Verksamhetsbidrag		4 000		4 000
Avskrivningar och nedskrivningar				
Differens vid eliminering av innehav		1)	-3 300	-3 300
Räkenskapsperiodens resultat		4 000		700
Minoritetsandelar		2)	-1 600	-1 600
Korrigeringar av räkenskapsperiodens resultat		1)	-3 300	
		2)	-1 600	
Räkenskapsperiodens överskott (underskott)		4 000	-4 900	-900
<b>BALANSRÄKNING</b>				
<b>AKTIVA</b>				
Placeringar				
Dotterbolagsaktier	15 000	1)	-15 000	0
Kassa och bank		23 500		23 500
	15 000	23 500	-15 000	23 500
<b>PASSIVA</b>				
<b>EGET KAPITAL</b>	15 000	23 500	-24 400	14 100
Grundkapital	15 000	20 000	1)	-12 000
		2)	-8 000	15 000
Föregående räkenskapsperioders över-/underskott		-500	1)	300
		2)	200	0
Räkenskapsperiodens över-/underskott		4 000	1)	-3 300
		2)	-1 600	-900
<b>MINORITETSANDELAR</b>			9 400	9 400
	30 000	23 500	-15 000	23 500

## 1) Eliminering av innehav

från grundkapitalet (aktiekapitalet) avdras det belopp som motsvarar innehavet 12 000

från föregående räkenskapsperioders över-/underskott avdras ett belopp som motsvarar innehavet, i detta fall finns det ett underskott från tidigare räkenskapsperioder, varför 300 elimineras med förtecknet plus

Från den sammanslutning som förvärvats under räkenskapsperioden bokförs elimineringsdifferensen mot över-/underskottet, i detta fall så att elimineringsdifferensen på 3 300 ökas av underskottet från tidigare räkenskapsperioder på 300

## 2) Avräkning av minoritetsandel

från grundkapitalet (aktiekapitalet) avräknas ett belopp som motsvarar minoritetsandelen på 8 000

från föregående räkenskapsperioders över-/underskott avräknas ett belopp som motsvarar majoritetsandelen, i detta fall finns det ett underskott från tidigare räkenskapsperioder, varför 200 avräknas med förtecknet plus

från räkenskapsperiodens över-/underskott avräknas 1 600 som minoritetsandel

**ELIMINERING AV EN DOTTERSAMMANSLUTNING SOM ÄGS GEMENSAMT AV EN KOMMUN OCH EN SAMKOMMUN** Bilaga 8  
1 (2)

Kommunens andel i dottersammanslutningen, direkt	60 %	<pre> graph TD     K[Kommun] -- 30% --&gt; S[Samkommun]     S -- 40% --&gt; D[Dottersammanslutning]     K --- B[60%]     B --- D           </pre>
Kommunens andel i dottersammanslutningen, indirekt (30 %)	12 %	
Indirekt minoritet i dottersammanslutningen (70 %* 40 %)	28 %	
Anskaffningsutgiften för samkommunen i kommunens balans	30	
Andel av samkommunens grundkapital 80 (30 %)	24	
Differens vid eliminering av innehav	6	
Anskaffningsutgiften för dottersammanslutningen i kommun	120	
Andel av dottersammanslutningens aktiekapital 200 (60 %)	120	
Differens vid eliminering av innehav	0	
Eliminering av samkommunens innehav		
1) Per Grundkapital (samkommun) An Samkommunsandelar (kommun)	24	
Per Över-/underskott fr. tid. r.p. An Samkommunsandelar	6	
Eliminering av direkt innehav i dottersammanslutningen		
2) Per Aktiekapital (dotter) An Dottersammanslutningsaktier (kommun)	120	
Anskaffningsutgiften för dottersammanslutningen via samkommunens balansräkning (30 %*80=24)		
Eliminering av indirekt innehav via samkommunen		
3) Per Aktiekapital (dotter) An Aktier och andelar (samkommun)	24	
Indirekt minoritetsandel av dottersammanslutningens eget kapital (28 %*200=56)		
4) Per Aktiekapital (dotter) An Minoritetsandelar (dotter)	56	
Minoritetsandelen blir övriga kommuners andel på 70 % av samkommunens andel (40 %) av bolagets eget kapital (70 % * 40 % *200 = 56).		

BALANSRÄKNING	Kommun	Samkom mun	Andel i samkommunen 30 %	Dottersa mmanslu tning	Eliminer ingar	Koncern
AKTIVA						
BESTÅENDE AKTIVA						
Materiella tillgångar						
Byggnader				200		200
Placeringar						
Samkommunandelar	30			1)	-30	0
Aktier och andelar	120	80	24	2) 3)	-120 -24	0
	150	80	24	200	-174	200
PASSIVA						
EGET KAPITAL						
Grundkapital	150	80	24	200 1) 2) 3) 4)	-24 -120 -24 -56	150
Överskott från tidigare räkenskapsperioder				1)	-6	-6
MINORITETSANDELAR				4)	56	56
	150	80	24	200	-174	200



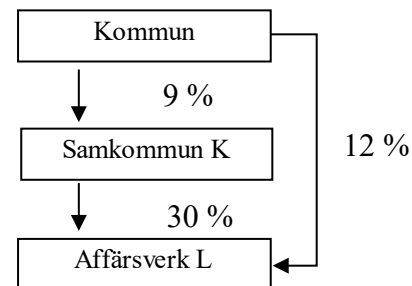
## ELIMINERING AV INNEHAV I EN AFFÄRSVERKSSAMKOMMUN

Bilaga 9  
1 (2)

Kommuner och samkommuner har i början av räkenskapsperioden grundat en affärsverkssamkommun

Kommunens direkta andel i affärsverkssamkommun L	12 %
Kommunens andel i samkommun K	9 %
Samkommun K:s andel i affärsverkssamkommunen	30 %
Kommunens andel i affärsverkssamkommunens grundkapital	
direkt	12 %
indirekt (9 %* 30 %)	2,7 %
Totalt	14,7 %

(Övriga medlemmar andel 58 %)



Samkommun K har upprättat ett koncernbeslut, i vilket K eliminerat sitt innehav i affärsverkssamkommunen.

Därför uppkommer inget sådant innehav i affärsverksamheten som ska elimineras via bokslutet för samkommun K.

I koncernbeslutet för samkommun K redovisas däremot samkommun K:s andel i försäljningen av affärsverkssamkommun L till kommunen.

Eliminering av kommunens innehav i samkommunen:

1) Samkommun

Anskaffningsutgiften för samkommunen i kommunens balansräkning	2 700
Kommunens andel i grundkapitalet (9 %)	2 700

Eliminering av kommunens innehav i affärsverkssamkommunen:

2) Affärsverkssamkommunen

Anskaffningsutgiften för affärsverkssamkommunen i kommunens balansräkning	1 600
---	-------

2a) Kommunens andel i affärsverkssamkommunens grundkapital (12 %) 1 500

2b) Differens vid eliminering av innehav 100

Per Avskrivningar och nedskrivningar/Differens vid eliminering av innehav (Resultatr.) An Samkommunsandelar (Balansr.)

3) Eliminering av intern försäljning mellan kommunen och affärsverkssamkommunen 200 29

(Eliminering i proportion till kommunens totala innehav 14,7 % \* 200=29)

	Kommun	Sam- kommun	Andel av samkommun 9 %	Affärs- verkssam- kommun	Andel av affärsverks- samkommun 12 %	Eliminer ingar	Koncern
<b>RESULTATRÄKNING</b>							
Verksamhetsintäkter		60	5	200	24 3)	-29	0
Verksamhetskostnader	-200				0 3)	29	-171
Verksamhetsbidrag	-200	60	5	200	24		-171
Årsbidrag	-200	60	5	200	24		-171
Avskrivningar och nedskrivningar					2b	-100	-100
Räkenskapsperiodens resultat	-200	60	5	200	24		-271
Korrigeringar av räkenskapsperiodens resultat					2b	-100	
Räkenskapsperiodens överskott (underskott)	-200	60	5	200	24		-271
<b>BALANSRÄKNING</b>							
<b>AKTIVA</b>							
<b>BESTÅENDE AKTIVA</b>							
<b>Materiella tillgångar</b>							
Byggnader		30 060	2 705	15 000	1 800		4 505
Placeringar							
Aktier och andelar/Samkommunsandelar (K)	2 700					1) -2 700	0
Aktier och andelar/Samkommunsandelar (L)	1 600					2a) -1 500	0
						2b) -100	
Kassa och bank							0
	4 300	30 060	2 705	15 000	1 800	-4 300	4 505
<b>PASSIVA</b>							
<b>EGET KAPITAL</b>							
Grundkapital	4 300	30 000	2 700	12 500	1 500 1)	-2 700	4 300
					2a)	-1 500	
Räkenskapsperiodens överskott (underskott)	-200	60	5	200	24 2b)	-100	-271
<b>FRÄMMANDE KAPITAL</b>							
Resultatregleringar	200			2 300	276		476
	4 300	30 060	2 705	15 000	1 800	-4 300	4 505

## RÄTTELSE AV AVSKRIVNINGAR OCH AVRÄKNING AV MINORITETSANDEL

Bilaga 10

Kommunens andel i dottersammanslutningen	60 %
Minoritetsandel	40 %

	Kommun	Dotter- sammans- lutning	Elim. av innehav	Rättelse av avskriv- ningar	Minoritets- andel	Koncern
<b>KONCERNBALANSRÄKNING</b>						
<b>AKTIVA</b>						
<b>BESTÅENDE AKTIVA</b>						
Byggnader		2 000		-1 000		1 000
Aktier och andelar i dottersammanslutning	500		-500			0
<b>RÖRLIGA AKTIVA</b>	<b>1 000</b>					<b>1 000</b>
	<b>1 500</b>	<b>2 000</b>	<b>-500</b>	<b>-1 000</b>		<b>2 000</b>
<b>PASSIVA</b>						
<b>EGET KAPITAL</b>						
Grundkapital	1 500	800	-480		-320	1 500
Överskott (underskott) från tidigare räkenskapsperioder		70	-20	-950	312	-588
Räkenskapsperiodens överskott (underskott)		30		-50	8	-12
<b>MINORITETSANDELAR</b>						
<b>FRÄMMANDE KAPITAL</b>		<b>1 100</b>				<b>1 100</b>
	<b>1 500</b>	<b>2 000</b>	<b>-500</b>	<b>-1 000</b>	<b>0</b>	<b>2 000</b>

Anskaffningsutgiften för aktierna i kommunens b	500
Andel av dottersammanslutningens aktiekapital (c	480
Differens vid eliminering av innehav	20

Efter rättelsen av avskrivningar är dottersammanslutningens eget kapital totalt -100. Från det negativa kapitalet avräknas inga minoritetsandelar. Om inga rättelser av minoritetsandelen görs i koncernbokslutet, ökar grundkapitalet och övriga poster inom eget kapital i kommunens i kommunens koncernbokslut, eftersom ingen minoritetsandel avräknas från dem. För att säkerställa kontinuiteten hos det egna kapitalet, finns det skäl att i samband med en negativ minoritetsandel korrigera den post som förorsakat det negativa egna kapitalet, då storleken på posterna inom eget kapital blir oförändrad i koncernbokslutet.

	Före rättelse av avskrivni ngar	P.g.a. rättelse av avskrivning ar	Före rättelse totalt	Rättelse	Totalt
Minoritetsandel					
Av grundkapitalet	-320		-320		-320
Av överskott från tidigare räkenskapsperioder	-28	380	352	-32	320
Av räkenskapsperiodens överskott	-12	20	8	-8	0
	360	-400	-40	40	0
Eget kapital före rättelse av avskrivningar	900				
Rättelse av avskrivningar	-1 000				
	-100				
varav minoritetsandel 40 %	-40				
				(under föregående räkenskapsperiod (870 - 950) * 40 % = -32)	

I överskottet från tidigare räkenskapsperioder upptas det belopp av rättelsen vilket uppkommit under tidigare räkenskapsperioder. Räkenskapsperiod överskott påverkas av den andel som föranleds av räkenskapsperiodens överskott och räkenskapsperiodens rättelse av avskrivningar. [2011]

## BEHANDLINGEN AV AVSKRIVNINGSDIFFERENS OCH RESERVER OCH SKATTEMÄSSIGA RESERVER

Bilaga 11

1 (2)

En kommun har köpt 90 % av aktierna i en dottersammanslutning under tidigare räkenskapsperioder

Anskaffningsutgiften för aktierna i dottersammanslutningen	1200
Andel i dottersammanslutningens eget kapital vid anskaffningstidpunkten	720
Differens vid eliminering av innehav	480

Minoritetsandel 10 %

I kommunens balansräkning finns det reserver på 300, vilket är en ökning på 100 jämfört med föregående räkenskapsperiod. I dottersammanslutningens balansräkning finns det en ackumulerad avskrivningsdifferens på 600, vilket är en ökning på 200 jämfört med föregående räkenskapsperiod.

Den latent skatteskulden andelen är 120 (20 % \* 600) av den totala avskrivningsdifferensen och 40 (20%\*200) av förändringen under räkenskapsperioden.

Beräkningsscheman	föreg. räk.	peiräk. per.	totalt
Ackumulerad avskrivningsdifferens och förändring i den	400	200	600
Latent skatteskuld och förändring i den	-80	-40	-120
Det egna kapitalets andel och förändring i den	320	160	480

			Rättelse		Eliminering		Koncern totalt
	Kommun	Dotter	av särskilt bokslut kommun	av särskilt bokslut dotter	Kommun	Dotter	
Räkenskapsperiodens resultat	300	450					750
Bokslutsdispositioner	-100	-200 1)	100 2)	200			0
Latenta skatter			2)	-40			-40
Minoritetsandelar					4)	-41	-41
Räkenskapsperiodens överskott (underskott)	200	250	100	160		-41	669

			Rättelse		Eliminering		Koncern totalt
	Kommun	Dotter	av särskilt bokslut kommun	av särskilt bokslut dotter	Kommun	Dotter	
Bestående aktiva							
Aktier och andelar i dottersammanslutning	1200				3)	-1200	0
Rörliga aktiva	1800	2350					4150
Aktiva totalt	3000	2350				-1200	4150

			Rättelse		Eliminering		Koncern totalt
	Kommun	Dotter	av särskilt bokslut kommun	av särskilt bokslut dotter	Kommun	Dotter	
Eget kapital							
Grundkapital	2000	800			3)	-720	2000
Överskott från föregående räkenskapsperioder	500	700 1)	200 2)	320	5)	-80	1138
Räkenskapsperiodens överskott	200	250 1)	100 2)	160	5)	-480	669
Minoritetsandelar					4)	-102	
Avskrivningsdifferens och reserver					5)	80	223
Avskrivningsdifferens		600	2)	-600	4)	41	
Reserver	300	1)	-300		5)	102	
Främmande kapital							
Uppskjutna skatteskulder			2)	120			120
Passiva totalt	3000	2350	0	0	0	-1200	4150

1) <i>Reserver i kommunens balansräkning</i>	
per Reserver	300
an Bokföringsdispositioner (resultat)	-100
an Överskott från tidigare räkenskapsperioder	-200
2) <i>Akkumulerad avskrivningsdifferens för dottersammanslutningen</i>	
per Akkumulerad avskrivningsdifferens	600
an Latenta skatteskulder	-120
an Överskott från tidigare räkenskapsperioder	-320
per Latenta skatter (resultat)	40
an Bokföringsdispositioner (resultat)	-200
Dottersammanslutningens överskott från tidigare räkenskapsperioder efter återföring av avskrivningsdifferensen (700+320)	1020
räkenskapsperiodens överskott (250+160)	410
3) <i>Eliminering av innehav i dottersammanslutningen</i>	
per Aktiekapital/grundkapital (dotter)	720
per Överskott från tidigare räkenskapsperioder (dotter)	480
an Aktier (kommunen)	-1200
<i>Avräkning av minoritetsandelen från räkenskapsperiodens resultat efter Av räkenskapsperiodens resultat</i>	
4) per Minoritetsandelar (resultat) 10*410	41
an Minoritetsandelar (balansräkning)	-41
per Räkenskapsperiodens överskott (resultat)	41
an Räkenskapsperiodens överskott (balansräkning)	-41
5) per Aktiekapital/grundkapital (10%*800)	80
an Minoritetsandelar (balansräkning)	-80
per Överskott från tidigare räkenskapsperioder (700+320)* 10%	102
an Minoritetsandelar (balansräkning)	-102

## SAMMANSTÄLLNING AV EN INTRESSESAMMANSLUTNING MED KOMMUNENS KONCERNBOKSLUT

Bilaga 12

En kommun har under tidigare räkenskapsperioder köpt 40 % av aktierna i A Ab till ett pris på	3 500
A Ab:s eget kapital 1.1 var	7 000
A Ab:s eget kapital 31.12 var	7 800
Räkenskapsperiodens vinst var	1 000
- varav kommunens andel (40 %)	400
A har under räkenskapsperioden delat ut dividender till sina ägare	200
- varav kommunens andel (40 %)	80

## Sammanställning av en intressesammanslutning med kommunens koncernbokslut

1) Andel av ändringen i eget kapital mellan ingående balans och förvärvstidpunkten		
Intressesammanslutningens eget kapital vid räkenskapsperiodens början (4)	2 800	
Anskaffningsutgiften i kommunens balansräkning	3 500	
Rättelse av anskaffningsutgiften	-700	
Per Föregående räkenskapsperioders över-/underskott An Andelar i intressesammanslutningar		700
2) Andel av intressesammanslutningens resultat (40 %*1 000)		
Per Aktier i intressesammanslutningar An Andel i intressesammanslutningens vinst (förlust)		400
3) Eliminering av dividender som kommunen fått (40 %*200)		
Per Övriga finansiella intäkter An Aktier i intressesammanslutningar		80
Andelar i intressesammanslutningar i koncernbalansräkningen totalt	3 120	
Kontroll		
Aktiernas värde på basis av det egna kapitalet i balansräkningen 31.12 (40 %*)	3 120	

## Sammanställningsberäkningar

RESULTATRÄKNING	Kommun	Sammanställning och eliminering	Koncern- bokslut	
Andel av intressesammanslutningarnas vinst (förlust)	0 2)		400	400
Övriga finansiella intäkter	80 3)		-80	0
Räkenskapsperiodens resultat	80		320	400
Korrigeringar av räkenskapsperiodens resultat	2)		400	
	3)		-80	
<b>Räkenskapsperiodens överskott (underskott)</b>	<b>80</b>		<b>320</b>	<b>400</b>
<hr/>				
BALANSRÄKNING				
AKTIVA				
Dotterbolagsaktier				
Intressesammanslutningsandelar	3 500 1)		-700	} 3 120
	2)		400	
	3)		-80	
	3 500		-380	3 120
<hr/>				
PASSIVA				
EGET KAPITAL				
Grundkapital	3 420			3 420
Föregående räkenskapsperioders över-/underskott	1)		-700	} -700
Räkenskapsperiodens över-/underskott	80 2)		400	
	3)		-80	
	3 500		-380	3 120
<hr/>				

*Exempel på hur försäljning av ett dotterbolag behandlas i koncernbokslutet (1)*

En kommun har under en tidigare räkenskapsperiod grundat ett dotterbolag. Ett aktiekapital på 1 000 har placerats i bolaget.

I början av räkenskapsperioden säljer kommunen aktierna i dotterbolaget till ett pris på 1 500. Vid försäljningstidpunkten har dotterbolaget följande eget kapital:

Aktiekapital	1000
Överskott från tidigare räkenskapsperioder	<u>350</u>
Eget kapital vid försäljningstidpunkten	<u>1 350</u>

Koncernbalansen före försäljningen (s.k. försäljningsbalans) är den följande:

	Kommun	Dotter	Elimine- ring	Koncern totalt
Aktier och andelar	1000		-1000	0
Övriga aktiva	2000	1800		3800
<b>Aktiva totalt</b>	<b>3000</b>	<b>1800</b>	<b>-1000</b>	<b>3800</b>
Eget kapital				
Grundkapital	1000	1000	-1000	1000
Överskott från föregående räkenskapsperioder		350		350
Främmande kapital	2000	450		2450
<b>Passiva totalt</b>	<b>3000</b>	<b>1800</b>	<b>-1000</b>	<b>3800</b>

Om vinsten på försäljningen av aktier presenterades endast ur kommunens synvinkel, skulle det leda till följande slutresultat i koncernbokslutet:

Överlåtelsevinst i kommunens resultaträkning:

Aktiernas försäljningspris	1 500
Aktiernas bokföringsvärde	<u>-1 000</u>
Överlåtelsevinst	<u>500</u>

	Kommun	Dotter	Elimine- ring	Koncern totalt
Verksamhetsintäkter	500			500
Räkenskapsperiodens överskott	500			500
Aktier och andelar	0			0
Övriga aktiva	3500			3500
<b>Aktiva totalt</b>	<b>3500</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>3500</b>

Eget kapital				
Grundkapital	1000			1000
Överskott från föregående räkenskapsperioder				0
Räkenskapsperiodens överskott	500			500
Främmande kapital	2000			2000
Passiva totalt	3500	0	0	3500

När det egna kapitalet i koncernbalansräkningen jämförs före och efter försäljningen, ser man att koncernens överskott från tidigare räkenskapsperioder och räkenskapsperiodens överskott har vuxit med sammanlagt 150 jämfört med det tidigare bokslutet. Räkenskapsperiodens överskott är 500, medan överskottet från tidigare räkenskapsperioder har minskat med 350. Skillnaden förklaras med den vinst som flutit in för dotterbolaget under tiden i koncernen.

	Före försäljningen	Efter försäljningen	Differens
Grundkapital	1000	1000	0
Överskott från föregående räkenskapsperioder	350	0	-350
Räkenskapsperiodens överskott	0	500	500
Totalt	1350	1500	150

Koncernens överlåtelsevinst rättas så att den blir försäljningsvinst med följande kontoföring:

per Verksamhetsintäkter an Överskott från tidigare räkenskapsperioder 350

Motsvarande rättelser i tabellform:

	Kommun	Dotter	Rättelse	Koncern totalt
Verksamhetsintäkter	500		-350	150
Räkenskapsperiodens överskott	500	0	-350	150
Aktier och andelar	0			0
Övriga aktiva	3500			3500
Aktiva totalt	3500	0	0	3500
Eget kapital				
Grundkapital	1000			1000
Överskott från föregående räkenskapsperioder			350	350
Räkenskapsperiodens överskott	500		-350	150
Främmande kapital	2000			2000
Passiva totalt	3500	0	0	3500

När det egna kapitalet i koncernbalansräkningen jämförs efter rättelserna, ser man att koncernens överskott från tidigare räkenskapsperioder inte har minskat och att räkenskapsperiodens överskott visar rätt belopp på överlåtelsevinsten för koncernen.



	Före försäljningen	Efter försäljningen	Differens
Grundkapital	1000	1000	0
Överskott från föregående räkenskapsperioder	350	350	0
Räkenskapsperiodens överskott	0	150	150
<b>Totalt</b>	<b>1350</b>	<b>1500</b>	<b>150</b>

**Kontroll:**

Kommunens överlåtelsevinst	500
Vinster efter förvärvet av dotterbolaget	-350
Försäljningsvinst för koncernen	150

Om dotterbolaget säljs mitt under räkenskapsperioden, ska dotterbolagets resultaträkning sammanställas med koncernbokslutet ända till försäljningstidpunkten. Resultatet enligt dotterbolagets resultaträkning överförs med motsatt förtecken till den post i koncernresultaträkningen där vinsten eller förlusten av försäljningen av dotterbolaget ingår. Vinsten på eller förlusten av försäljningen av dotterbolaget blir då fördelad på räkenskapsperiodens resultat och försäljningsvinst eller -förlust. Vid försäljning av ett oväsentligt dotterbolag kan försäljningen antas ha skett i början av räkenskapsperioden, varvid dotterbolagets resultat inte sammanställts under den räkenskapsperiod då dotterbolaget säljs.

Om koncernens finansieringsanalys upprättas utgående från förändringarna i koncernbalansräkningen, syns minskningen av det sålda bolagets egendoms- och skuldposter som en förändring under räkenskapsperioden, till exempel som en låneminskning. Koncernens finansieringsanalys ska rättas så att minskningen av egendoms- och skuldposterna i samband med försäljningen av dotterbolaget uppges som inkomster från överlåtelse av bestående aktiva, med undantag för förändring i likvida medel. Syftet med rättelserna är att försäljningspriset på aktier i en dottersammanslutning, minskat med dotterbolagets likvida medel vid försäljningstidpunkten visas i investeringarnas kassaflöde.

Om vi förmodar att dotterbolagets övriga aktiva består av bestående aktiva 1 600 och likvida medel 200, skulle en finansieringsanalys som upprättas utgående från förändringarna i balansräkningen utan rättelser bli den följande:

	Koncern
Verksamhetens kassaflöde	
Årsbidrag	150
Rättelseposter till internt tillförda medel	-150
Investeringarnas kassaflöde	
Inkomster från överlåtelse av bestående aktiva	1750
<b>Verksamhetens och investeringarnas kassaflöde</b>	<b>1750</b>
<b>Minskning av långfristiga lån</b>	<b>-450</b>
<b>Finansieringens kassaflöde</b>	<b>-450</b>
<b>Förändring av likvida medel</b>	<b>1300</b>

Som årsbidrag kvarstår koncernens överlåtelsevinst, som rättas genom överföring från Verksamhetens kassaflöde till Rättelseposter till internt tillförda medel. Inkomsterna från överlåtelse av bestående aktiva består av bestående aktiva på 1 600, som överförs utanför koncernen, och koncernens överlåtelsevinst på 150. Som minskning av utlåningen uppges lån på 450, som inte längre hör till koncernen efter att dotterbolaget såldes. I förändring av likvida medel ingår förändringen i kommunernas likvida medel 1 500, minskad med dotterbolagets likvida medel 200.

För att koncernens finansieringsanalys ska ge en rättvisande bild av de förändringar som inverkar på de likvida medlen ur koncernens synvinkel, görs en rättelse i investeringarnas kassaflöde till följd av förändringen då egendoms- och skuldposter som hört till dotterbolaget inte längre hör till koncernen. Inkomsterna från överlåtelse av bestående aktiva blir nettoförsäljningspriset 1 300 (försäljningspriset 1 500 minskat med det sålda bolagets likvida medel 200). Den återstående förändringen i lånen beskriver koncernens verkliga låneminskningar, inte minskningar som beror på förändringar i koncernstrukturen. Förändringar i fordringar och skulder som beror på förändringar i koncernstrukturen ska alltså inte presenteras som investeringarnas kassaflöde i finansieringsanalysen.

	Koncern	Rättelse	Sammanlagt
Verksamhetens kassaflöde			
Årsbidrag	150		150
Rättelseposter till internt tillförda medel	-150		-150
Investeringarnas kassaflöde			
Inkomster från överlåtelse av bestående aktiva	1750	-450	1300
Verksamhetens och investeringarnas kassaflöde	1750	-450	1300
Minskning av långfristiga lån	-450	+450	0
Finansieringens kassaflöde	-450	+450	0
Förändring av likvida medel	1300		1300

Likaså görs rättelser i alla de poster i finansieringsanalysen i fråga om vilka det sålda bolaget hade motsvarande fordringar eller skulder vid försäljningstidpunkten.

**Exempel på hur försäljning av ett dotterbolag behandlas i koncernbokslutet (2)**

Utöver det som nämnts i föregående exempel, förmodar vi att det på grund av skillnaden mellan de gjorda avskrivningarna och avskrivningarna enligt plan har bokförts avskrivningsrättelser på 200 rörande dottersammanslutningens byggnader i koncernbeslutet (i övrigt samma uppgifter som i exempel 1 som gällde dotterbolagsförsäljning).

Dotterbolagets rättade egna kapital är det följande vid försäljningstidpunkten

Aktiekapital	1000
Överskott från tidigare räkenskapsperioder	350
Avskrivningsrättelse	-200
Eget kapital vid försäljningstidpunkten	1150

Koncernbalansen före försäljningen (s.k. försäljningsbalans) är den följande:

	Kommun	Dotter	Eliminering	Koncern totalt
Aktier och andelar	1000		-1000	0
Övriga aktiva	2000	1800	-200	3600
<b>Aktiva totalt</b>	<b>3000</b>	<b>1800</b>	<b>-1200</b>	<b>3600</b>
Eget kapital				
Grundkapital	1000	1000	-1000	1000
Överskott från föregående räkenskapsperioder		350	-200	150
Främmande kapital	2000	450		2450
<b>Passiva totalt</b>	<b>3000</b>	<b>1800</b>	<b>-1200</b>	<b>3600</b>

Om vinsten på försäljningen av aktier presenterades endast ur kommunens synvinkel, skulle det leda till följande slutresultat i koncernbokslutet:

Överlåtelsevinst i kommunens resultaträkning:

Aktiernas försäljningspris	1 500
Aktiernas bokföringsvärde	-1 000
Överlåtelsevinst	500

	Kommun	Dotter	Eliminering	Koncern totalt
Verksamhetsintäkter	500			500
Räkenskapsperiodens överskott	500			500
Aktier och andelar	0			0
Övriga aktiva	3500			3500
<b>Aktiva totalt</b>	<b>3500</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>3500</b>

Eget kapital				
Grundkapital	1000			1000
Överskott från föregående räkenskapsperioder				0
Räkenskapsperiodens överskott	500			500
Främmande kapital	2000			2000
<b>Passiva totalt</b>	<b>3500</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>3500</b>

När det egna kapitalet i koncernbalansräkningen jämförs före och efter försäljningen, ser man att koncernens överskott från tidigare räkenskapsperioder och räkenskapsperiodens överskott har vuxit med sammanlagt 350 jämfört med det tidigare bokslutet. Räkenskapsperiodens överskott är 500, medan överskottet från tidigare räkenskapsperioder har minskat med 150. Skillnaden förklaras med den vinst som flutit in för dotterbolagets under sin tid i koncernen och av att ingen rättelseavskrivning bokförts efter försäljningen.

Koncernens överlåtelsevinst rättas så att den blir försäljningsvinst med följande kontoföring:

per Verksamhetsintäkter an Överskott från tidigare räkenskapsperioder 150

I rättelsen beaktas dotterbolagets vinster eller förluster från tidigare räkenskapsperioder och avskrivningsrättelsen.

Motsvarande rättelser i tabellform:

	Kommun	Dotter	Rättelse	Koncern totalt
Verksamhetsintäkter	500		-150	350
Räkenskapsperiodens överskott	500	0	-150	350
Aktier och andelar	0			0
Övriga aktiva	3500			3500
<b>Aktiva totalt</b>	<b>3500</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>3500</b>
Eget kapital				
Grundkapital	1000			1000
Överskott från föregående räkenskapsperioder			150	150
Räkenskapsperiodens överskott	500		-150	350
Främmande kapital	2000			2000
<b>Passiva totalt</b>	<b>3500</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>3500</b>

#### Kontroll:

Kommunens överlåtelsevinst	500
Vinster efter förvärvet av dotterbolaget	-350
Avskrivningsrättelse som bokförts på dotterbolagets byggnader	+200
Försäljningsvinst för koncernen	350

Om avskrivningsrättelser har bokförts på dotterbolagets byggnader under tidigare räkenskapsperioder, blir koncernens försäljningsvinst större eller försäljningsförlusten mindre.

I finansieringsanalysen blir försäljningsvinsten i årsbidraget och i rättelseposterna till internt tillförda medel i avvikelse från det första exemplet 350 (posterna eliminerar varandra i verksamhetens kassaflöde i finansieringsanalysen). Till övriga delar upprättas finansieringsanalysen enligt exempel 1.

**Exempel på hur upplösning av ett dotterbolag behandlas i koncernbokslutet (1)**

Ett dotterbolag som en kommun förvärvat till priset 1 000 upplöses och egendom överförs till kommunen enligt bokföringsvärdena. I det koncernbokslut som upprättades före upplösningen hade dotterbolaget följande inverkan:

	Kom- mun	Dotter	Elimine- ring	Koncern totalt
Aktier och andelar	1000		-1000	0
Övriga aktiva	2000	1800		3800
<b>Aktiva totalt</b>	<b>3000</b>	<b>1800</b>	<b>-1000</b>	<b>3800</b>
Eget kapital				
Grundkapital	1000	1000	-1000	1000
Överskott från föregående räkenskapsperioder		350		350
Främmande kapital	2000	450		2450
<b>Passiva totalt</b>	<b>3000</b>	<b>1800</b>	<b>-1000</b>	<b>3800</b>

När dotterbolaget upplöses och egendoms- och skuldposterna överförs till kommunen, uppkommer följande upplösningvinst:

Egendomsposter som överförs	1800
Skulder som överförs	-450
Aktiernas anskaffningsutgift	<u>-1000</u>
Vinst	<u>350</u>

Om vi förmodar att upplösningen av bolaget är kommunens enda affärshändelse, blir koncernbokslutet efter upplösningen utan elimineringar det följande:

	Kom- mun	Dotter	Elimine- ring	Koncern totalt
Verksamhetsintäkter	350			350
<b>Räkenskapsperiodens resultat</b>	<b>350</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>350</b>
Eget kapital				
Aktier och andelar	0			0
Övriga aktiva	3800			3800
<b>Aktiva totalt</b>	<b>3800</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>3800</b>
Eget kapital				
Grundkapital	1000			1000
Överskott från föregående räkenskapsperioder				
Räkenskapsperiodens överskott	350			350
Främmande kapital	2450	0	0	2450
<b>Passiva totalt</b>	<b>3800</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>3800</b>

När situationen jämförs med koncernbokslutet före upplösningen ser man att

- det i resultaträkningen har uppstått en vinst på 350 till följd av upplösningen (i verksamhetsintäkterna). Detta är en koncernintern affärshändelse som ska elimineras.
- dotterbolagets vinster (350) är borta. Situationen har då återställts.

Följande kontoföringar görs:

per Verksamhetsintäkter an Överskott från tidigare räkenskapsperioder 350

Motsvarande rättelser i tabellform:

	Kommun	Dotter	Rättelse	Koncern totalt
Övriga omkostnader	350		-350	0
Räkenskapsperiodens resultat	350	0	-350	0
Aktier och andelar				0
Övriga aktiva	3800			3800
Aktiva totalt	3800	0	0	3800
Eget kapital				
Grundkapital	1000			1000
Överskott från föregående räkenskapsperioder			350	350
Räkenskapsperiodens överskott	350		-350	0
Främmande kapital	2450	0		2450
Passiva totalt	3800	0	0	3800

Eventuella tidigare elimineringar av internvinst bland bestående aktiva görs också i fortsättningen på samma sätt som tidigare.

**Exempel på hur upplösning av ett dotterbolag behandlas i koncernbokslutet (2)**

Ett dotterbolag som en kommun förvärvat till priset 1 000 upplöses och egendom överförs till kommunen. Egendomen vid överföringen till sitt verkliga värde. I det koncernbokslut som upprättades före upplösningen hade dotterbolaget följande inverkan:

	Kommun	Dotter	Eliminering	Koncern totalt
Aktier och andelar	1000		-1000	0
Övriga aktiva	2000	1800		3800
<b>Aktiva totalt</b>	<b>3000</b>	<b>1800</b>	<b>-1000</b>	<b>3800</b>
<b>Eget kapital</b>				
Grundkapital	1000	1000	-1000	1000
Överskott från föregående räkenskapsperioder		350		350
Främmande kapital	2000	450		2450
<b>Passiva totalt</b>	<b>3000</b>	<b>1800</b>	<b>-1000</b>	<b>3800</b>

Till dotterbolagets bestående aktiva hör en byggnad, vars bokföringsvärde är 500, men verkliga värde är 700. När dotterbolaget upplöses, uppstår följande upplösningresultat:

Dotterbolagets eget kapital	1 350
Rättelse av den oavskrivna anskaffningsutgiften för byggnaden till det sannolika överlåtelsepriset	<u>200</u>
Mottagen utdelning, netto	1 550
Aktiernas anskaffningsutgift	<u>-1000</u>
Upplösningvinst	<u>550</u>

Vi förmodar att upplösningen är en affärshändelse för kommunen och att det upplösta bolaget inte har affärshändelser. I så fall ser koncernbeslutet utan elimineringar ut som följande:

	Kommun	Dotter	Eliminering	Koncern totalt
Verksamhetsintäkter	550			550
<b>Räkenskapsperiodens resultat</b>	<b>550</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>550</b>
<b>Aktier och andelar</b>				
Aktier och andelar				0
Övriga aktiva	4000			4000
<b>Aktiva totalt</b>	<b>4000</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>4000</b>
<b>Eget kapital</b>				
Grundkapital	1000			1000
Överskott från föregående räkenskapsperioder				0
Räkenskapsperiodens överskott	550			550
Främmande kapital	2450	0	0	2450
<b>Passiva totalt</b>	<b>4000</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>4000</b>



När situationen jämförs med koncernbokslutet före upplösningen ser man att

- det i resultaträkningen har uppstått en vinst på 550 till följd av upplösningen (i verksamhetsintäkterna) Detta är en koncernintern affärshändelse som ska elimineras.
- byggnaden som överförts från dotterbolaget har ur koncernens synvinkel värderats för högt i kommunens balansräkning till ett belopp på 200. Denna internvinst för koncernen ska elimineras.
- dotterbolagets vinster (350) är borta. Situationen har då återställts.

Följande kontoföringar görs:

per Verksamhetsintäkter 550 an Överskott från tidigare räkenskapsperioder 350  
an Övriga aktiva (Byggnader) 200

	Kom mun	Dotter	Rättelse	Koncern totalt
Verksamhetsintäkter	550		-550	0
Räkenskapsperiodens resultat	550	0	-550	0
Aktier och andelar	0			0
Övriga aktiva	4000		-200	3800
Aktiva totalt	4000	0	-200	3800
Eget kapital				
Grundkapital	1000			1000
Överskott från föregående räkenskapsperioder			350	350
Räkenskapsperiodens överskott	550	0	-550	0
Främmande kapital	2450			2450
Passiva totalt	4000	0	-200	3800

Om kommunen hade periodiserat förlusten/vinsten av upplösningen på flera år, skulle rättelserna på motsvarande sätt hänföras till den aktiverade förlusten/vinsten av försäljningen och till de avskrivningar/inkomstföringar som gäller den.

Eventuella tidigare elimineringar av internvinst bland bestående aktiva görs också i fortsättningen på samma sätt som tidigare.

**Exempel på hur en förändring i ägarandelen i samkommunen behandlas i koncernbokslutet**

En kommun har tidigare varit medlem i en kommunsammanslutning med en andel på 30 %. Samkommunens grundkapital är sammanlagt 1 000, varav kommunens andel varit 300.

I början av räkenskapsperioden får samkommunen en ny medlemskommun. Samkommunens grundkapital höjs då med 200. Den nya medlemskommunen betalar höjningen av grundkapitalet i pengar. Samkommunens balansräkning var i föregående bokslut det följande:

Bestående aktiva	1500
Kassa och bank	<u>500</u>
Aktiva total	<u>2 000</u>
Grundkapital	1 000
Överskott från tidigare räkenskapsperioder	200
Långfristiga lån	<u>800</u>
Passiva totalt	<u>2 000</u>

Före ändringen hade kommunen följande koncernbalansräkning, då 30 % av samkommunen sammanställdes:

	Kom- mun	Sam- kommun (andel)	Elimine- ring	Koncern totalt
Aktier och andelar	300		-300	0
Övriga aktiva	2700	450		3150
Kassa och bank		150		150
<b>Aktiva totalt</b>	<b>3000</b>	<b>600</b>	<b>-300</b>	<b>3300</b>
<b>Eget kapital</b>				
Grundkapital	1000	300	-300	1000
Överskott från föregående räkenskapsperioder		60		60
Främmande kapital	2000	240		2240
<b>Passiva totalt</b>	<b>3000</b>	<b>600</b>	<b>-300</b>	<b>3300</b>

Kommunens andel av samkommunen sjunker till 25 % (300 av det nya grundkapitalet 1 200). Samkommunens likvida medel ökar med 200 (25 % av 700 sammanställs med koncernbalansräkningen). Om det inte förekommer andra affärshändelser i samkommunens verksamhet, blir balansräkningen efter den nya medlemskommunen gått med den följande:

	Kom- mun	Sam- kommun (andel)	Elimine- ring	Koncern totalt
Aktier och andelar	300		-300	0
Övriga aktiva	2700	375		3075
Kassa och bank		175		175
<b>Aktiva totalt</b>	<b>3000</b>	<b>550</b>	<b>-300</b>	<b>3250</b>
Eget kapital				
Grundkapital	1000	300	-300	1000
Överskott från föregående räkenskapsperioder		50		50
Främmande kapital	2000	200		2200
<b>Passiva totalt</b>	<b>3000</b>	<b>550</b>	<b>-300</b>	<b>3250</b>

Ur koncernbokslutets synvinkel avstår koncernen från en del av ägarandelen i samkommunen utan motprestation och den uppvisar därför förlust. Som överlåtelseförlust för koncernen anges den andel av samkommunens nettoförmögenhet som koncernen gått miste om. Överlåtelseförlusten ska anges i koncernresultaträkningen som kostnad för räkenskapsperioden. Motsvarande rättelse tas upp på kontot Överskott från tidigare räkenskapsperioder enligt följande:

per Verksamhetskostnader an Överskott från tidigare räkenskapsperioder 10

Motsvarande rättelser i tabellform:

	Kom- mun	Sam- kommun (andel)	Rättelse	Koncern totalt
Verksamhetsintäkter	500			500
Verksamhetskostnader	-500		-10	-510
<b>Räkenskapsperiodens överskott</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>-10</b>	<b>-10</b>
Eget kapital				
Aktier och andelar	300		-300	0
Övriga aktiva	2700	375		3075
Kassa och bank		175		175
<b>Aktiva totalt</b>	<b>3000</b>	<b>550</b>	<b>-300</b>	<b>3250</b>
Eget kapital				
Grundkapital	1000	300	-300	1000
Överskott från föregående räkenskapsperioder		50	10	60
Räkenskapsperiodens överskott (undersk.)	0	0	-10	-10
Främmande kapital	2000	200		2200
<b>Passiva totalt</b>	<b>3000</b>	<b>0</b>	<b>-300</b>	<b>3250</b>

När det egna kapitalet i koncernbalansräkningen jämförs efter rättelserna ser man att koncernens överskott från tidigare räkenskapsperioder är det samma (60) och att räkenskapsperiodens underskott utvisar beloppet på det egna kapital som förlorats ur koncernens synvinkel.

Om koncernens finansieringsanalys upprättas utgående från förändringarna i koncernbalansräkningen, syns minskningen av egendoms- och skuldposterna till följd av förändringen i ägarandelen i samkommunen som en förändring under räkenskapsperioden, till exempel som låneminskning. Koncernens finansieringsanalys ska rättas så att minskningen av egendoms- och skuldposterna i samband med förändringen i ägarandelen i samkommunen uppges som inkomster från överlåtelse av bestående aktiva, med undantag för förändring i likvida medel.

En finansieringsanalys som upprättas utgående från förändringarna i balansräkningen skulle utan rättelser bli följande:

	Koncern
Verksamhetens kassaflöde	
Årsbidrag	-10
Rättelseposter till internt	10
Investeringskassaflöde	
Inkomster från överlåtelse av bestående aktiva	65
<hr/>	
Verksamhetens och investeringskassaflöde	65
<hr/>	
Minskning av långfristiga lån	-40
<hr/>	
Finansieringskassaflöde	-40
<hr/>	
Förändring av likvida medel	25

Som årsbidrag kvarstår koncernens överlåtelseförlust, som rättas genom överföring från Verksamhetens kassaflöde till Korrektivposter till internt tillförda medel. Inkomsterna från överlåtelse av bestående aktiva består av bestående aktiva på 75, som överförs utanför koncernen, och koncernens överlåtelseförlust på -10. Som minskning av utlåningen uppges lån på 40, som inte längre hör till koncernen efter att ägarandelen i samkommunen minskat. Förändring av likvida medel består efter förändringen i ägarandelen i samkommunen av likvida medel som hör till koncernen.

För att koncernens finansieringsanalys ska ge en rättvisande bild av förändringarna i likvida medel ur koncernens synvinkel, görs en rättelse i investeringskassaflöde med anledning av de egendoms- och skuldposter som inte längre hör till koncernen efter förändringen i ägarandelen i samkommunen. Den återstående förändringen i lånen beskriver koncernens verkliga låneminskningar, inte minskningar som beror på förändringar i koncernstrukturen.

	Koncern	Rättelse	Sammanlagt
Verksamhetens kassaflöde			
Årsbidrag	-10		-10
Rättelseposter till internt tillförda medel	+10		+10
Investeringarnas kassaflöde			
Inkomster från överlåtelse av bestående aktiva	65	-40	25
Verksamhetens och investeringarnas kassaflöde	65	-40	25
Minskning av långfristiga lån	-40	+40	0
Finansieringens kassaflöde	-40	+40	0
Förändring av likvida medel	25		25

Likaså görs rättelser i alla de poster i finansieringsanalysen i fråga om vilka samkommunen hade motsvarande fordringar eller skulder innan förändringen i ägarandelen.

**Exempel på hur en dottersammanslutning ändras till en intressesammanslutning [2021]**

En kommun har inrättat en dottersammanslutning, och kommunens ägarandel är 100 %. Kommunen säljer en andel på 60 % av dottersammanslutningen, då den nya ägarandelen är 40 %. Försäljningspriset är 1 100 och anskaffningsutgiften för aktierna 1 000.

Före försäljningen:

BALANSRÄKNING	Kommun	Dottersamman- slutning	Elimine- ringar	Koncern
<b>Aktiva</b>				
Bestående aktiva		1 700		1 700
Aktier	1 000		-1 000	0
Likvida medel	2 000	100		2 100
<b>Aktiva totalt</b>	<b>3 000</b>	<b>1 800</b>	<b>-1 000</b>	<b>3 800</b>
<b>Passiva</b>				
Grundkapital	1 000	1 000	-1 000	1 000
Överskott från tidigare räkenskapsperioder		350		350
Främmande kapital	2 000	450		2 450
<b>Passiva totalt</b>	<b>3 000</b>	<b>1 800</b>	<b>-1 000</b>	<b>3 800</b>

Överlåtelsevinst i kommunens resultaträkning:

Aktiernas försäljningspris	1 100
Aktiernas bokföringsvärde	<u>600 (60 % * 1 000)</u>
Överlåtelsevinst	500

Sammanställning av intressesammanslutningen:

Sammanställningen av intressesammanslutningen får inte leda till en tidigare ändring i eget kapital för räkenskapsperioden.

Aktiernas anskaffningsutgift 40 % * 1 000	400
Andel av det egna kapitalet 1.1 40 % * 350	140

Förändringen i det egna kapitalet returneras till föregående räkenskapsperioder med upptagningen:

Andelar i intressesammanslutningen an Överskott från tidigare räkenskapsperioder 140

När det egna kapitalet i koncernbalansräkningen jämförs före och efter försäljningen, ser man att koncernens överskott från tidigare räkenskapsperioder och räkenskapsperiodens överskott har vuxit med sammanlagt 290 jämfört med det tidigare bokslutet. Räkenskapsperiodens överskott är 500, medan överskottet från tidigare räkenskapsperioder har minskat med 210. Skillnaden förklaras med den vinst som flutit in för dotterbolaget under tiden i koncernen.

	Före försäljningen	Efter försäljningen	Differens
Grundkapital	1 000	1 000	0
Överskott från tidigare räkenskapsperioder	350	140	-210
Räkenskapsperiodens överskott	0	500	500
<b>Totalt</b>	<b>1 350</b>	<b>1 640</b>	<b>290</b>

Koncernens överlåtelsevinst är inte den samma som kommunens överlåtelsevinst. Koncernens överlåtelsevinst ska rättas med det belopp (60 %) som överförs från det egna kapitalet (350) ut från koncernen i samband med försäljningen.

Kommunens överlåtelsevinst	500	
Från det egna kapitalet överförs 60 % till en annan ägare	210	utanför koncernen.
Koncernens överlåtelsevinst	290	

Koncernens överlåtelsevinst rättas så att den blir försäljningsvinst med anteckningen:

Verksamhetsintäkter an Överskott från tidigare räkenskapsperioder 210

Koncernens finansieringsanalys:

I kassaflödet i verksamheten rättas överlåtelsevinsten så att den överensstämmer med koncernresultaträkningen (rättelseposter för internt tillförda medel som motpost).

Efter försäljningen: (när överlåtelsevinsten och finansieringsanalysen rättas och sammanställning av intressesammanslutningen tas upp för föregående räkenskapsperioder)

RESULTATRÄKNING	Kommun	Elimineringar	Koncern
Övriga verksamhetsintäkter	500	-210	290
Räkenskapsperiodens överskott	500	-210	290

#### BALANSRÄKNING

##### Aktiva

Andelar i			
intressesammanslutningen	400		140 540
Kassa och bank	1 100		1 100

##### Passiva

Grundkapital	1 000		1 000
Överskott från tidigare räkenskapsperioder		210	140 350
Räkenskapsperiodens överskott	500	-210	290

Om koncernens finansieringsanalys upprättas utgående från förändringarna i koncernbalansräkningen, syns minskningen av det sålda bolagets egendoms- och skuldposter som en förändring under räkenskapsperioden, till exempel som en låneminskning. Koncernens finansieringsanalys ska rättas så att minskningen av egendoms- och skuldposterna i samband med försäljningen av dotterbolaget uppges som inkomster från överlåtelse av bestående aktiva, med undantag för förändring i likvida medel. Syftet med rättelserna är att försäljningspriset på aktier i en dottersammanslutning, minskat med dotterbolagets likvida medel vid försäljningstidpunkten visas i investeringarnas kassaflöde.

	Kommun	Dottersamman- slutning	Elimineringar	Rättelser		Koncern
<b>FINANSIERINGSANALYS</b>						
Verksamhetens kassaflöde						
Årsbidrag	500		-210			290
Rättelseposter till internt tillförda medel	-500		210			-290
Investeringarnas kassaflöde						
Överlåtelseinkomster av bestående aktiva	1 100	1 700		-1 350	-450	1 000
Verksamhetens och investeringarnas kassaflöde	1 100	1 700	0	-1 350	-450	1 000
Förändringar i eget kapital		-1 350		1 350		0
Minskning av långfristiga lån		-450			450	0
Finansieringens kassaflöde		-1 800		1 350	450	0
Förändring av likvida medel	1 100	-100				1 000

**Avstämning:**

Förändring av koncernens likvida medel

Koncernens likvida medel 31.12 3 100

Koncernens likvida medel 1.1 -2 100

1 000

Som årsbidrag kvarstår koncernens överlåtelsevinst, som rättas genom överföring från Verksamhetens kassaflöde till Rättelseposter till internt tillförda medel. Överlåtelseinkomster av bestående aktiva i kolumnen för dottersammanslutningen bildas av de bestående aktiva 1 700, som överförs från koncernen till en annan ägare. Som minskning av utlåningen uppges lån på 450, som inte längre hör till koncernen efter att dotterbolaget såldes. I förändringen av likvida medel ingår förändringen av kommunernas likvida medel 1100, minskad med det sålda dotterbolagets likvida medel 100.

För att koncernens finansieringsanalys ska ge en rättvisande bild av de förändringar som inverkar på de likvida medlen ur koncernens synvinkel, görs en rättelse i investeringarnas kassaflöde till följd av förändringen då egendoms- och skuldposter som hört till dotterbolaget inte längre hör till koncernen. Inkomsterna från överlåtelse av bestående aktiva blir nettoförsäljningspriset 1000 (försäljningspriset 1100 minskat med det sålda bolagets likvida medel 100). Den återstående förändringen i lånen beskriver koncernens verkliga låneminskningar, inte minskningar som beror på förändringar i koncernstrukturen. Förändringar i eget kapital, fordringar och främmande kapital som beror på förändringar i koncernstrukturen ska alltså inte presenteras som investeringarnas kassaflöde i finansieringsanalysen.



**Exempel på hur en intressesammanslutning ändras till en dottersammanslutning [2021]**

En kommun har haft en intressesammanslutning i vilken ägarandelen varit 40 %. Anskaffningsutgiften för aktierna har varit 400. Under räkenskapsperioden köper kommunen fler aktier i intressesammanslutning med 700, då innehavet stiger till 100 % och intressesammanslutningen ändras till en dottersammanslutning.

Intressesammanslutningen eget kapital och kommunens andel av det (enligt det tidigare innehavet):

		40 %
Aktiekapital	1 000	400
Föregående räkenskapsperioders resultat	350	<u>140</u>
	540	

Dottersammanslutningens eget kapital och kommunens andel av det (enligt det nya innehavet):

		100 %
Aktiekapital	1 000	1 000
Föregående räkenskapsperioders resultat	350	<u>350</u>
	1 350	

Aktier i dottersammanslutningen har skaffats i två rater:

Anskaffningsutgift	
40 %	400
60 %	<u>700</u>
	1 100

Elimineringsdifferensen för koncernens nya innehav blir differensen mellan köpesumman och det förvärvade egna kapitalet.

Eliminering av innehavet:

Anskaffningspris	700
Köpt eget kapital (60 % * 1350)	<u>810</u>
Elimineringsdifferens	110

Det resultat på 140 som tidigare flutit in för koncernen ska redovisas som överskott från tidigare räkenskapsperioder.

	Dottersamman- slutning	Eliminering av innehav	Koncern
Aktiekapital	1000	-1 000	0
Föregående räkenskapsperioders resultat	350	-210	140
Räkenskapsperiodens resultat		110	110

Nedan har eliminering av innehav presenterats jämte kontoföringsanteckningar:

Aktiekapital an Andelar i dottersammanslutningen (som intressesammanslutning sammanställt 40 %*1000)	400
Aktiekapital an andelar i dottersammanslutningen (den nya förvärvade andelen 60 %*1000)	600
Föregående räkenskapsperioders resultat an andelar i dottersammanslutningen (den nya förvärvade andelen av resultatet 60 %*350)	210
Dottersammanslutningsandelar an elimineringsdifferens (anskaffningsutgiften för de nya aktierna 700 - den nya förvärvade andelen av det egna kapitalet 600 + 210)	<u>-110</u>
	1 100

Bolagets balansräkning i slutet av räkenskapsperioden

BALANSRÄKNING	Dottersammanslutning
Aktiva	
Bestående aktiva	1 700
Likvida medel	100
<b>Aktiva totalt</b>	<b>1 800</b>
Passiva	
Aktiekapital	1 000
Överskott från tidigare räkenskapsperioder	350
Främmande kapital	450
<b>Passiva totalt</b>	<b>1 800</b>

Om koncernens finansieringsanalys upprättas utgående från förändringarna i koncernbalansräkningen, syns ökningen av det förvärvade bolagets egendoms- och skuldposter som en förändring under räkenskapsperioden, till exempel som en låneökning. Koncernens finansieringsanalys ska rättas så att den ökning i egendoms- och skuldposter vilken ägt rum i samband med tilläggsförvärvet uppges som en investeringsutgift, med undantag för ändringen i de likvida medlen. Syftet med rättelserna är att anskaffningspriset på aktier som skaffats under räkenskapsperioden, minskat med dotterbolagets likvida medel vid försäljningstidpunkten visas i investeringarnas kassaflöde.

Finansieringsanalys:

	Kommun	Dottersammanslutning	Rättelser	Koncern	
Investeringarnas kassaflöde					
Investeringsutgifter	-700	-1 700	1 350	450	-600
Verksamhetens och investeringarnas kassaflöde	-700	-1 700	1 350	450	-600
Förändringar i eget kapital		1 350	-1 350		0
Ökning av långfristiga lån		450		-450	0
Finansieringens kassaflöde	0	1 800	-1 350	-450	0
Förändring av likvida medel	-700	100	0	0	-600

Avstämning:

Förändring av koncernens likvida medel	
Koncernens likvida medel 31.12	100
Koncernens likvida medel 1.1	<u>700</u>
	-600

**Exempel på sammanställning av ett ömsesidigt fastighetsbolag med koncernbokslutet [2021]**

Ett ömsesidigt fastighetsbolag kan i undantagsfall sammanställas med koncernbokslutet med den förenklade metoden till exempel i en situation där skuldmängden för ett ömsesidigt fastighetsbolag inte fördelar sig jämnt mellan ägarna eller då en underkoncern använt ett motsvarande tillvägagångssätt. I detta exempel har en kommun skaffat ett innehav på 60 % av ett ömsesidigt fastighetsbolag. Anskaffningspriset har varit 10 000 euro och det förvärvade bolagets balansräkning har presenterats nedan.

Markområden	3 500
Byggnader	8 000
Likvida medel	<u>500</u>
Totalt	12 000
Aktiekapital	6 000
Strukturfond	3 600
Vinstmedel	0
Skuld	<u>2 400</u>
Totalt	12 000

Skuldandelen är skuld som i sin helhet för till minoriteten. Anskaffningen har ägt rum under räkenskapsperiodens första dag. Räkenskapsperiodens resultaträkning har blivit den följande.

Vederlag	2 000
Kostnader	-2 000
Räkenskapsperiodens resultat	0

Koncernens beräkning av anskaffningsutgiften är den följande:

Anskaffningspris	10 000
Förvärvat eget kapital	-3 600 (60 % av aktiekapitalet)
Strukturfond	-3 600 (i detta exempel i sin helhet betald av kommunen)
Eliminering av innehav	2 800

Kommunens andel av vederlagen har varit 1 200

Annan egendom är byggnader och markområden har behandlats som nettotillgångar i beräkningen. Presentation av varje balansrad på en egen rad skulle ge en felaktig bild av koncernens förmögenhetsställning i den meningen att balansräkningen i så fall skulle innehålla sådana egendomsposter som i praktiken inte omfattas av koncernens bestämmande inflytande. Till exempel är en andel av de likvida medlen som motsvarar koncernens ägarandel inte direkt tillgänglig för koncernen, och därför ska denna post i koncernbalansräkningen inte uppges i de likvida medlen, utan posten ska uppges som andel av samföretag i övriga aktier och andelar i koncernbalansräkningen. I exempelberäkningen har koncernens andel av övriga aktiva ( $60\% * 500 = 300$ ) överförs till Övriga aktier och andelar. På motsvarande sätt skulle övriga balansposter presenteras i Övriga aktier och andelar (netto, det vill säga som differensen mellan egendoms- och kapitalposter).

Följande beräkning illustrerar de sammanställnings- och elimineringsbokföringar som ska göras i koncernbalansräkningen.

	Kommun	Ömsesidigt fastighetsbolag	Eliminering av innehav	Avdrag av övriga delägares andel 40 %	Överföring av egendoms- och skuldposter	Koncern totalt
Markområde		3 500		-1 400		2 100
Byggnad		8 000		-3 200		4 800
Dotterbolagsaktier	10 000		-10 000	0		0
Övriga aktier och andelar					300	300
Övriga aktiva		500		-200	-300	0
<b>Aktiva totalt</b>	<b>10 000</b>	<b>12 000</b>	<b>-10 000</b>	<b>-4 800</b>		<b>7 200</b>
Eget kapital						
Grundkapital	10 000	6 000	-3 600	-2 400		10 000
Strukturfond		3 600	-3 600			0
Räkenskapsperiodens över- eller underskott						
Främmande kapital		2 400	-2 800	-2 400		0
<b>Passiva totalt</b>	<b>10 000</b>	<b>12 000</b>	<b>-10 000</b>	<b>-4 800</b>		<b>7 200</b>

I koncernens resultaträkning görs inte elimineringsavskrivningar. De vederlag som fastighetsbolaget tagit ut i koncernens resultaträkning är kostnader till rätt belopp i det fallet att fastighetsbolagets resultat är noll. Eventuell vinst eller förlust för fastighetsbolaget beaktas separat enligt innehavets enlighet med väsentlighetsprincipen. Andelen av vinsterna eller förlusterna presenteras i verksamhetskostnaderna som en rättelse av vederlagen.

I samband med sammanställningen med koncernbokslutet rättas bokföringsvärdena för materiella tillgångar hos en fastighetssammanslutning så att de motsvarar värdena uträknade enligt avskrivningsplanen. En avskrivningsrättelse ska göras också då kommunen tillämpar det alternativa så kallade förenklade förfaringssättet i sammanställningen med det ömsesidiga fastighetsbolaget.

Nedan presenterade exempel på avskrivningsrättelser har uppgjorts för enkelhetens skull på så sätt att fastighetsdottersammanslutningen inte alls gjort avskrivningar i sitt eget bokslut. I övrigt är siffrorna de samma som i exemplet ovan.

Koncernens beräkning av anskaffningsutgiften är den följande:

Anskaffningspris	10 000
Förvärvat eget kapital	-3 600 (60 % av aktiekapitalet)
Byggnadsfond	-3 600 (i detta exempel i sin helhet betald av kommunen)
Eliminering av innehav	2 800

(Exemplet har uppgjorts för enkelhetens skull på så sätt att fastighetsdottersammanslutningen inte gjort avskrivningar i sitt eget bokslut)

Differensen mellan fastighetsdottersammanslutningens avskrivningar enligt plan och gjorda avskrivningar	Avskrivningar enligt kommunens avskrivningsplan	Fastighetsdottersammanslutningens eget BS	Behov av avskrivningsrättelse
Avskrivningar enligt plan	-400	0	-400
Avskrivningar enligt plan under tidigare räkenskapsperioder	-2 100	0	-2 100
Totalt	-2 500	0	-2 500

	Kommun	Ömsesidigt fastighetsbolag	Avskrivningsrättelse	Koncern
Verksamhetskostnader	0	0	-400	-400
Årsbidrag	0	0	-400	-400
Räkenskapsperiodens resultat	0	0	-400	-400
Räkenskapsperiodens över- eller underskott	0	0	-400	-400

	Kommun	Ömsesidigt fastighetsbolag	Avskrivning	Eliminering av innehav	Avdrag av övriga delägares andel	Överföring av egendoms- och skuldposter	Koncern totalt
					40 %		
Markområde		3 500			-1 400		2 100
Byggnad		8 000	-2 500		-2 200		3 300
Dotterbolagsaktier	10 000			-10 000	0		0
Övriga aktier och andelar						300	300
Övriga aktiva		500			-200	-300	0
Aktiva totalt	10 000	12 000	-2 500	-10 000	-3 800		5 700

	Kommun	Ömsesidigt fastighetsbolag	Avskrivning	Eliminering av innehav	Avdrag av övriga delägares andel	Överföring av egendoms- och skuldposter	Koncern totalt
Eget kapital							
Grundkapital	10 000	6 000		-3 600	-2 400		10 000
Strukturfond		3 600		-3 600			0
Föregående räkenskapsperioders över- eller underskott			-2 100		840		-1 260
Räkenskapsperiodens över- eller underskott			-400	-2 800	160		-3 040
Främmande kapital		2 400			-2 400		0
Passiva totalt	10 000	12 000	-2 500	-10 000	-3 800		5 700

Om koncernens andel av fastighetsbolaget är föremål för skuldandel, är sammanställningen den följande: Det handlar om samma exempel som ovan utan avskrivningsrättelse, men nu har enbart övriga ägare betalat sin skuldandel.

Koncernens anskaffningspris 6 400

Koncernens beräkning av anskaffningsutgiften är den följande:

Anskaffningspris	6 400
Förvärvat eget kapital	-3 600 (60 % av aktiekapitalet)
Strukturfond	0 (hör i sin helhet till minoriteten)
Elimineringsdifferens	2 800

Om en koncern betalar finansieringsvederlag som är avsett för avkortning av ett lån, ska detta avräknas från koncernens skuld, oberoende av hur fastighetsbolaget behandlar posten. De facto handlar det om betalning av bolagets skuld. Om fastighetsbolaget bokför posten som en intäkt, ska denna bokföring annulleras för koncernbokslutet och posten ska bokföras som skuld amortering.

	Kommun	Ömsesidigt fastighetsbolag	Eliminering av innehav	Avdrag av övriga delägares andel 40 %	Överföring av egendoms- och skuldposter	Koncern totalt
Markområde		3500		-1400		2100
Byggnad		8000		-3200		4800
Dotterbolagsaktier	6400		-6400	0		0
Övriga aktier och andelar				0	300	300
Övriga aktiva		500		-200	-300	0
<b>Aktiva totalt</b>	<b>6400</b>	<b>12000</b>	<b>-6400</b>	<b>-4800</b>		<b>7200</b>
<b>Eget kapital</b>						
Grundkapital	6400	6000	-3600	-2400		6400
Strukturfond		2400		-2400		0
Räkenskapsperiodens över- eller underskott			-2800			-2800
Främmande kapital		3600				3600
<b>Passiva totalt</b>	<b>6400</b>	<b>12000</b>	<b>-6400</b>	<b>-4800</b>		<b>7200</b>