

UPPRÄTTANDE AV KONCERNBALANSRÄKNING FÖR EKONOMISKA FÖRSAMLINGSENHETER

Ämbetskollegiet 17.6.2020

Röd text = ändring eller tillägg till tidigare anvisning

INNEHÅLL

1. BESTÄMMELSER, FÖRESKRIFTER OCH ANVISNINGAR SOM GÄLLER KONCERNBALANSRÄKNINGEN	1
1.1. Koncernbalansräkningens syfte och innehåll	1
1.2. Parter i en församlingskoncern	1
1.3. Undantag till upprättandet av koncernbalansräkning.....	3
2. PRINCIPER FÖR UPPRÄTTANDET	3
2.1. Allmänna principer och tidtabell för upprättande av koncernbalansräkning	3
2.2. Rättelse av avskrivningar vid sammanställning.....	4
2.3. Avskrivningsdifferens och reserver	5
2.4. Förändringar i koncernstrukturen.....	5
2.5. Rösträttens inverkan vid sammanställning.....	5
2.6. Väsentlighetsprincipen vid upprättande av koncernbalansräkning	6
3. KONCERNBALANSRÄKNINGENS OMFATTNING	6
3.1. Huvudregel	6
3.2. Undantag från skyldigheten att sammanställa dottersamfund	6
4. ELIMINERING AV KONCERNINTERNA POSTER	7
4.1. Allmänt	7
4.2. Koncerninterna fordringar och skulder	7
4.3. Eliminering av koncernens internvinster.....	7
5. ELIMINERING AV KONCERNENS INTERNA INNEHAV	8
5.1. Allmänt	8
5.2. Nominalvärdes- eller parivärdesmetoden	8
5.3. Uppskrivningar och nedskrivningar av aktier eller andelar i dottersamfund.....	9
6. AVRÄKNING AV MINORITETSANDELAR FRÅN KONCERNENS EGET KAPITAL.....	9
7. SCHEMA FÖR KONCERNBALANSRÄKNING, NOTER OCH SAMMANSTÄLLNINGSDOKUMENT	10
7.1. Allmänt	10
7.2. Koncernbalansräkning och noter.....	10
7.3. Upptagande av intressesamfund och samsamfund i noterna.....	11
7.4. Sammanställningsdokument samt förvaring av koncernbokslutsmaterial.....	11

Med församling avses i denna anvisning även kyrklig samfällighet, om inte annat anges. Koncernbalansräkningen för en gravvårdsfond upprättas enligt samma schema och samma principer som församlingens balansräkning.

Denna anvisning ersätter anvisningen om upprättande av koncernbalansräkning som ingick i Kyrkostyrelsens cirkulär 30/2003.

1. BESTÄMMELSER, FÖRESKRIFTER OCH ANVISNINGAR SOM GÄLLER KONCERNBALANSRÄKNINGEN

1.1. Koncernbalansräkningens syfte och innehåll

En församling som på det sätt som avses i bokföringslagen har bestämmande inflytande i någon annan bokföringskyldig ska upprätta och i sitt bokslut ta in en koncernbalansräkning jämte noter. När koncernbalansräkningen upprättas följs bokföringslagen i tillämpliga delar. (KO 15:9,4) Det är frivilligt att göra upp resultaträkning och finansieringsanalys för en församlingskoncern.

Syftet med en församlings koncernbalansräkning är att utreda de tillgångar, skulder och åtaganden för vilka församlingen på basis av ägarskap eller avtal har bestämmande inflytande, förpliktelser eller ansvar. Ett annat syfte med koncernbalansräkningen är att ge information om koncernens eget kapital samt utomstående ägo i dottersamfund. Koncernbalansräkningen och dess noter ska ge en riktig och tillräckliga uppgifter om församlingskoncernens ekonomiska ställning.

Koncernbalansräkningen upprättas som en sammanställning av dottersamfundens balansräkningar och syftar till att ge en rättvisande bild av den kyrkliga samfällighetens ekonomiska ställning som om de samfund som hör till den kyrkliga samfälligheten tillsammans vore en enda bokföringskyldig. Dottersamfunden samt intresse- och samsamfunden ska lämna alla nödvändiga uppgifter sålunda att församlingen kan uppgöra ett koncernbokslut med noter inom utsatt tid.

Församlingens balansräkning och dottersamfundens balansräkningar sammanställs rad för rad genom eliminering av

- koncernsamfundens inbördes fordringar och skulder
- väsentliga koncerninterna vinster
- koncerninternt innehav.

Utomstående innehav i dottersamfunden upptas som en särskild post i koncernbalansräkningen.

Som noter till balansräkningen ska i tillämpliga delar uppges samma uppgifter som i noterna till balansräkningen i församlingens bokslut. I församlingens verksamhetsberättelse ska dessutom redogöras för de väsentligaste uppgifterna om utvecklingen av koncernens verksamhet.

För fastställandet av koncernbalansräkningen uppgörs i likhet med specifikationerna till balansräkningen sammanställningsdokument, i vilka specificeras på vilket sätt koncernbalansräkningen har upprättats som en sammanställning av församlingens och dess dottersamfunds balansräkningar.

1.2. Parter i en församlingskoncern

Med en koncern avses en församling jämte dottersamfund. Den församling som upprättar koncernbalansräkningen är koncernens *moderförsamling*.

Med en församlings *dottersamfund* avses aktiebolag, föreningar och andra samfund samt stiftelser, i vilka församlingen ensam eller tillsammans med de övriga samfunden i församlingskoncernen innehar bestämmande inflytande. Ett förhållande med bestämmande inflytande kan även grunda sig på att ett dottersamfund ensamt eller tillsammans med andra dottersamfund har bestämmande inflytande i ett annat samfund. Det bestämmande inflytandet bedöms utifrån de faktiska omständigheterna.

En bokföringsskyldig anses ha bestämmande inflytande i en annan bokföringsskyldig eller i ett motsvarande utländskt företag då 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
2. innehar 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.

Vid beräkningen av det röstetal som avses ovan beaktas inga röstbegränsningar som ingår i lagen eller i målföretagets bolagsordning, bolagsavtal eller med dessa jämförbara stadgar.

Dessutom anses den bokföringsskyldige ha bestämmande inflytande i målföretaget om det leds gemensamt med målföretaget eller den bokföringsskyldige på annat sätt de facto utövar bestämmande inflytande i målföretaget. (BokfL 1:5, 1-3)

Koncernbalansräkningen upprättas över den ekonomiska helhet som faller under församlingens bestämmande inflytande. Principen om betoning av faktiskt innehåll, som ingår i bokföringslagen (BokfL 3:3,1) beaktas när man bedömer om en församling har bestämmande inflytande i ett annat samfund. Ett samfund betraktas inte som dottersamfund till församlingen och dess balansräkning ska inte sammanställas med församlingens koncernbalansräkning, även om församlingen har rätt att utse eller avskeda majoriteten av bolagets styrelsemedlemmar, om församlingen inte alls äger några delar av samfundet och församlingen inte är förmånstagare när samfundets verksamhet upphör, eller om församlingen inte bestämmer om samfundets principer och inte heller i övrigt de facto utövar bestämmande inflytande i samfundet.

Om församlingen ger understöd för finansieringen av en förenings eller stiftelses utgifter, men församlingen saknar bestämmande inflytande som avses ovan, utgör föreningen eller stiftelsen inte ett dottersamfund och ska samfundets balansräkning inte sammanställas med församlingens koncernbalansräkning.

Ett *intresseföretag* är ett samfund som delvis ägs av moderförsamlingen eller dess dottersamfund, där koncernen inte utövar ett bestämmande inflytande, men där den har en betydande ägarandel i samfundet och utövar ett betydande inflytande över verksamhetsledningen och den finansiella styrningen. Det är fråga om ett intresseföretag även om moderförsamlingen tillsammans med ett eller flera dottersamfund eller ett dottersamfund tillsammans med andra dottersamfund har betydande inflytande och ägarandel i ett annat företag (BokfL 1:8,2). Ett intressesamfund ingår inte i församlingskoncernen. Betydande inflytande innebär att den bokföringsskyldige har möjlighet att påverka det operativa beslutsfattandet gällande det andra samfundets verksamhet och ekonomi, men att denna dock saknar det betydande inflytande som kännetecknar ett koncernförhållande.

Om den bokföringsskyldige innehar en femtedel eller en mindre andel av röstetalet samt utövar ett betydande inflytande över den driftsmässiga och finansiella styrningen, ska ett ägarintresseföretag betraktas som intresseföretag om inte den bokföringsskyldige visar annat (BokfL 1:8,1). Ett betydande inflytande kan saknas trots ett röstetal på över en femtedel, till exempel om alla övriga aktier eller andelar ägs av en enda ägare eller innehavet är ämnat att vara endast kortvarigt.

Ett intressesamfund upptas i koncernbalansräkningen endast på basis av anskaffningsutgiften för dess innehav i aktierna och andelarna bland bestående aktiva och specificeras i koncernbalansräkningens noter. Ett intressesamfund som församlingen eller dess dottersamfund äger och som denna administrerar över tillsammans med ett

eller flera ägarsamfund som inte hör till koncernen kallas *samsamfund*. Även ett samsamfund upptas i koncernbalansräkningen endast på basis av anskaffningsutgiften för dess innehav i aktierna och andelarna bland bestående aktiva och specificeras i koncernbalansräkningens noter.

1.3. Undantag till upprättandet av koncernbalansräkning

Enligt bokföringslagen behöver koncernbalansräkning inte uppgöras, om under såväl den räkenskapsperiod som har gått ut som under den omedelbart föregående räkenskapsperioden högst en av följande gränser har överskridits, räknade sammanlagt för både moderförsamlingen och dess dottersamfund (BokfL 6:1,3 och BokfL 3:9,2):

- omsättningen eller motsvarande intäkter 7 300 000 euro
- balansomslutningen 3 650 000 euro
- det genomsnittliga antalet anställda 50 personer,

Till församlingens intäkter som motsvarar omsättningen räknas verksamhetsintäkter och skatteinkomster. Församlingens interna intäktsposter (t.ex. interna hyresintäkter) ska inte inkluderas i dessa intäkter.

Koncernbalansräkning för en gravvårdsfond

Om gravvårdsfondens tillgångar utgörs av ett så stort belopp av en eller flera dottersamfunds ägarandelar, att gravvårdsfonden – i egenskap av en egen bokföringsskyldig om man beaktar gränserna i BokfL 6:1,3 – skulle vara skyldig att upprätta koncernbokslut, ska en koncernbalansräkning för gravvårdsfonden upprättas som en del av gravvårdsfondens bokslut. Koncernbalansräkningen för en gravvårdsfond upprättas enligt samma schema och samma principer som församlingens balansräkning. Man kan dock låta bli att upprätta en koncernbalansräkning för gravvårdsfonden, om de dottersamfundsinnehav vilka ingår i gravvårdsfondens tillgångar är av så ringa betydelse, att det är onödigt att förena dottersamfundens balansräkningar med gravvårdsfondens balansräkning för att ge en riktig och tillräcklig bild av gravvårdsfondens ekonomiska ställning. Medlen och kapitalen i en gravvårdsfond som upprättar koncernbalansräkning sammanställs med förvaltade medel och förvaltad kapital i församlingens koncernbalansräkning till de belopp som gäller i gravvårdsfondens koncernbalansomslutning.

När föreligger ingen skyldighet att upprätta koncernbalansräkning?

En församling är inte skyldig att upprätta någon koncernbalansräkning, om den har ägarandelar endast i ett eller flera intressesamfund eller samsamfund, men inte i ett enda dottersamfund. För samfund där ägarandelen uppgår till en femtedel eller mer ska församlingen i bokslutets noter uppge samfundets namn, hemort samt – uträknade enligt församlingens ägarandel – uppgifterna om det egna kapitalet och det främmande kapitalet enligt det senast upprättade bokslutet samt separat om räkenskapsperiodens vinst/förlust eller överskott/underskott.

När en koncernbalansräkning för första gången inkluderas i församlingens bokslut, behöver inga jämförande uppgifter från den föregående räkenskapsperioden läggas fram, om dessa uppgifter inte kan sammanställas utan svårigheter.

2. PRINCIPER FÖR UPPRÄTTANDET

2.1. Allmänna principer och tidtabell för upprättande av koncernbalansräkning

I koncernbalansräkningen ska koncernens ekonomiska ställning presenteras som om koncernsamfunden utgjorde

en enda bokföringsskyldig. Effekten av koncerninterna poster som hänför sig till transaktioner mellan koncernsamfundet ska elimineras. (BokfL 6:7,1) Vid upprättande av koncernbalansräkning ska fortlöpande tillämpas samma principer. Dessa får ändras endast om det finns särskilda skäl till det. (BokfL 6:4,1)

Ett dottersamfund som ska sammanställas med koncernbalansräkningen skall, om möjligt, ha samma räkenskapsperiod som moderförsamlingen. Om räkenskapsperioden för ett dottersamfund undantagsvis utgår högst tre månader före utgången av församlingens räkenskapsperiod eller därefter, kan sammanställningen ske utifrån dottersamfundets bokslut. Om räkenskapsperioden för ett dottersamfund utgår mer än tre månader före eller efter utgången av moderförsamlingens räkenskapsperiod, ska sammanställningen ske utifrån ett för dottersamfundet upprättat mellanbokslut per den dag församlingens räkenskapsperiod utgår. När mellanbokslutet upprättas ska 1 och 3-5 kap. i bokföringslagen iakttas i tillämpliga delar. (BokfL 6:5, 1-3)

Om ett dottersamfund har sammanställts på basis av en räkenskapsperiod som avviker från moderförsamlingens räkenskapsperiod, ska i koncernbalansräkningens noter ges en redogörelse för väsentliga händelser som har påverkat dottersamfundets ekonomiska ställning och som har ägt rum under tiden mellan utgången av dotterföretagets och moderföretagets räkenskapsperioder. (BokfL 4:3,1, 7 punkten)

Församlingen ska instruera sina dottersamfund i upprättandet av koncernbalansräkning. För upprättandet ska de samfund som ingår i koncernen parallellt med sina bokslut eller – om ett dottersamfund upprättar koncernbokslut – koncernbokslut lämna moderförsamlingen följande ytterligare upplysningar:

1. Fordringar på och skulder till den ekonomiska församlingsenheten
2. Fordringar och skulder mellan dottersamfundet
3. Väsentliga internvinster bland dottersamfundets bestående och rörliga aktiva, deras tillkomstår och grunder
4. Pensionsutfästelser gällande styrelsemedlemmar och verkställande direktörer i koncernsamfund
5. Lån som har beviljats styrelsemedlemmarna och verkställande direktörerna i koncernsamfundet till sammanlagt belopp och väsentliga upplysningar om lånevillkoren och återbetalningen
6. Upplysningar som behövs för rättelse av avskrivningar hos fastighetssamfund inom koncernen.
7. Dottersamfundets främmande kapital: Skulder till kreditinstitut, finansiärens namn, lånets nummer, kapital som lyfts, återstående kapital, uppgift om säkerhet för lånet.
8. Dottersamfundets finansiella tillgångar: kreditinstitutets namn, kontonummer och saldo samt eventuell kredit som anslutits till kontot.

Ett dottersamfund ska uppge samfundets övriga ägare utöver församlingen samt de övriga ägarnas ägar- och röstandelar. Om de övriga ägarna är fler än 5 till antalet räcker det med att innehav under 10 procent anmäls som en summa.

Eftersom kyrkorådet ska upprätta moderförsamlingens bokslut med koncernbalansräkning varje år senast 31.3, ska dottersamfundets bokslut i praktiken vara klara inom februari månad. Man ska sträva efter att dottersamfundets bokslut inklusive eventuella koncernbalansräkningar är inlämnade till moderförsamlingen inom februari månad. För att det ska vara möjligt ska moderförsamlingens och dottersamfundets konton gällande inbördes poster avstämmas i samband med mellanboksluten redan under räkenskapsåret.

2.2. Rättelse av avskrivningar vid sammanställning

Fastighetssamfund som ägs av församlingen och stiftelser i dottersamfundets ställning ska sammanställas med koncernbalansräkningen enligt vad som sägs om sammanställning i denna allmänna anvisning.

Även om ett fastighetsdottersamfund eller en stiftelse i dottersamfundets ställning i sitt eget bokslut skulle låta bli att göra avskrivningar enligt plan, ska bolaget eller stiftelsen i de ytterligare upplysningar som ska lämnas för

uppgörandet av koncernbalansräkning uppge beloppet av ackumulerade planenliga avskrivningar samt det enligt plan oavskrivna beloppet av bestående aktiva immateriella och materiella tillgångar, om beloppet av de tillgångar som utgör föremålet för avskrivningsförfarandet är väsentliga med hänsyn till koncernbalansräkningen. Avskrivningarna beräknas enligt den avskrivningsplan som godkänts av församlingens kyrkofullmäktige.

Om det oavskrivna beloppet i bestående aktiva som uträknats enligt planenliga avskrivningar sammanlagt underskrider det aktiverade beloppet i ett fastighetssamfunds eller en stiftelses balansräkning, avdras den del som överstiger det planenliga restvärdet vid upprättandet av koncernbalansräkningen. Samma belopp avdras från fastighetssamfundets eller stiftelsens eget kapital på raden *Överskott (underskott) från tidigare räkenskapsperioder*.

Exempel på sammanställning av ett av församlingen ägt fastighetssamfund i koncernbalansräkningen med planenliga avskrivningar: Anskaffningsutgiften för en fastighet som har aktiverats i balansräkningen för ett av församlingen ägt fastighetsbolag är 1 500 000 euro, varav fastighetsbolaget har avskrivit 650 000 euro. De ackumulerade planenliga avskrivningarna skulle ha uppgått till 900 000 euro. Fastighetsbolaget ska i detta fall i noterna till balansräkningen uppge att det ackumulerade kalkylmässiga avskrivningsunderskottet uppgår till 250 000 euro jämfört med avskrivningarna enligt plan. Vid upprättandet av koncernbokslutet avdras detta avskrivningsunderskott från bokföringsvärdet på fastighetsbolagets byggnader och från posten *Överskott/underskott från tidigare räkenskapsperioder* i fastighetsbolagets eget kapital.

2.3. Avskrivningsdifferens och reserver

Moderbolaget ska i koncernbalansräkningen anteckna sina dottersamfunds avskrivningsdifferens och reserver utan att dela upp dem i eget kapital och latent skatteskuld. (BokfL 6:7,6)

2.4. Förändringar i koncernstrukturen

I koncernbalansräkningen ska koncernens ekonomiska ställning presenteras som om koncernsamfunden utgjorde en enda bokföringsskyldig (BokfL 6:7,1). För att ge en rättvisande bild av en sådan helhet ska yttre förändringar i koncernstrukturen, till exempel förvärv eller försäljning av ett dottersamfund eller en del av ett sådant, presenteras som om tillgångs- och skuldposterna i dottersamfundet eller delen av detta hade förvärvats eller sålts separat.

Noterna till församlingens koncernbalansräkning ska innehålla en redogörelse för de ändringar som skett i principerna och metoderna vid upprättandet av koncernbokslut samt för inverkan av ändringarna på koncernens resultat och ekonomiska ställning (BokfF 4:2).

2.5. Rösträttens inverkan vid sammanställning

När dottersamfund sammanställs med koncernbalansräkningen, inverkar den rösträtt som framgår av dottersamfundets bolagsordning, stadgar, bolagsavtal eller annat liknande avtal. Rösträtten inverkar till exempel på om ett samfund betraktas som dottersamfund eller intressesamfund. Sammanställningen görs dock utifrån ägarandelen, och rösträtten inverkar inte.

Församlingen eller ett samfund som ingår i församlingskoncernen kan i ett tredje samfund med även andra ägare eller medlemmar ingå som ägare eller medlem med rösträtt. Ett sådant samfund sammanställs med församlingens koncernbalansräkning som dottersamfund.

2.6. Väsentlighetsprincipen vid upprättande av koncernbalansräkning

Väsentlighetsgraden hos en uppgift är en signifikant faktor i balansräkningsinformationen om moderförsamlingen och de samfund som sammanställs med moderförsamlingens koncernbalansräkning. Församlingen bör fastställa principer för uppgörandet av koncernbalansräkningen med beaktande av väsentlighetsprincipen. På basis av denna princip kan avgöras huruvida dottersamfundens balansräkningar ska tas med (BokfL 6:3) och periodiseras vid beredningen av koncernbalansräkningen. Som oväsentligt med hänsyn till koncernbalansräkningen kan betraktas ett dottersamfund som inte har betydande tillgångar eller skulder eller betydande ansvarsförbindelser och som har ett eget kapital som motsvarar anskaffningsutgiften för aktierna eller andelarna i församlingens balansräkning.

Ett dottersamfunds balansräkning kan sammanställas med koncernbokslutet, när dottersamfundets bokslut har blivit färdigt för beslut i styrelsen eller motsvarande organ. Det bokslut som sammanställs behöver inte vara fastställt på bolagsstämman eller motsvarande dottersamfunds årsstämma. Det är inte befogat att fördröja bokslutet till exempel på grund av att en leverantörsfaktura inte ännu inkommit, om i fråga varande utgiftspost är av ringa betydelse i bokslutet och budgetuppföljningen.

3. KONCERNBALANSRÄKNINGENS OMFATTNING

3.1. Huvudregel

I moderförsamlingens balansräkning sammanställs dottersamfundens balansräkningar rad för rad genom eliminering av inbördes poster.

3.2. Undantag från skyldigheten att sammanställa dottersamfund

Enligt 6 kap. 3 § 1 mom. i bokföringslagen behöver ett dottersamfunds bokslut inte sammanställas med koncernbalansräkningen, om

1. sammanställningen inte är nödvändig för att ge en rättvisande bild av koncernens ekonomiska ställning.

Om man med stöd av detta vill låta bli att sammanställa två eller flera dottersamfund, ska deras sammanlagda inverkan bedömas med hänsyn till en rättvisande bild. Om ett dottersamfund inte sammanställs ska försiktighetsprincipen beaktas. Grunden för att avvika ska tillämpas snävare beträffande dottersamfund som visar förlust än beträffande dottersamfund som redovisar vinst. Små bostads- och fastighetsdottersamfund kan lämnas utanför sammanställningen på basis av deras ringa betydelse, om församlingen har endast en liten andel fastighetsinnehav och om dessa dottersamfund inte har ekonomiska svårigheter.

Vid bedömningen av huruvida en rättvisande bild ges ska beaktas hur utelämnandet inverkar på koncernens eget kapital och koncernbalansräkningens struktur. Utelämnandet får inte medföra en väsentligt avvikande balansräkningsstruktur, fastän det inte skulle inverka på koncernens eget kapital.

2. Innehavet i dottersamfundet är kortvarigt och avsett enbart att överlåtas vidare. Som exempel kan nämnas ett dottersamfund som endast ägs tillfälligt.
3. De uppgifter som är nödvändiga för att upprätta koncernbalansräkningen inte kan erhållas inom den tid som bestämts för upprättandet av bokslut eller om anskaffandet av uppgifterna medför oskäliga utgifter.

4. Betydande och varaktiga hinder i väsentlig grad begränsar församlingens möjligheter att utöva inflytande i dottersamfundet.

För dottersamfund som inte sammanställts ska som noter till koncernbalansräkningen anges namn, hemort och samfundens ägarandel samt dessutom motsvarande församlingskoncernens ägarandel information om beloppet eget kapital och främmande kapital samt separat av räkenskapsperiodens vinst/förlust eller överskott/underskott i det senaste bokslutet (BokfF 4:3,1). Uppgifterna behöver inte lämnas om de är oväsentliga när det gäller att ge en rättvisande bild. Uppgifter om det egna kapitalet och främmande kapitalet samt separat om räkenskapsperiodens vinst/förlust eller överskott/underskott behöver inte lämnas, om koncernsamfundens ägarandel i samfundet är mindre än hälften och samfundet inte är skyldigt att meddela sitt bokslut för registrering (BokfF 4:3,3).

4. ELIMINERING AV KONCERNINTERNA POSTER

4.1. Allmänt

I koncernbalansräkningen ska församlingskoncernens ekonomiska ställning presenteras som om koncernsamfundet utgjorde en enda bokföringsskyldig. Därför ska effekten av koncerninterna poster som hänför sig till transaktioner mellan koncernsamfundet elimineras (BokfL 6:7,1). Sådana poster som ska elimineras är bl.a. koncernens interna fordringar och skulder samt koncernens intervinster. Koncernsamfundets inbördes fordringar och skulder samt koncernens intervinster behöver inte elimineras, om elimineringen inte är nödvändig för att ge en rättvisande bild av församlingskoncernens ekonomiska ställning (BokfL 6:7,4).

Före elimineringen av koncerninterna poster ska man försäkra sig om att de har bokförts till samma storlek i balansräkningarna för de koncernsamfund som sammanställs. För att underlätta elimineringen av koncerninterna affärshändelser och säkerställa deras riktighet ska koncernsamfundets kontoförteckningar sammanställas så enhetligt som möjligt. Interna affärstransaktioner i koncernsamfundet bokförs i mån av möjlighet på sina egna konton, med motparten eller på annat sätt sålunda att de interna affärshändelserna lätt kan skiljas från övriga affärshändelser. Separeringen av de interna posterna bör planeras före räkenskapsperiodens början. Konton med inbördes poster borde avstämmas några gånger per räkenskapsår efter behov.

4.2. Koncerninterna fordringar och skulder

Inbördes fordringar och skulder hos moderförsamlingen och dess dottersamfund elimineras i koncernbalansräkningen. Understöd som församlingen har gett sina dottersamfund beaktas inte separat när koncernbalansräkningen upprättas, eftersom sådana affärshändelser elimineras automatiskt vid sammanställningen av de egna kapitalen.

4.3. Eliminering av koncernens intervinster

Internvinster på basis av tillgångar som har aktiverats i balansräkningen för ett samfund inom församlingskoncernen elimineras vid uppgörandet av koncernbalansräkning, om de är väsentliga. Oväsentliga intervinster får kvarstå i församlingskoncernens balansvärde bland bestående eller rörliga aktiva samt under eget kapital.

Om vid en koncernintern affärshändelse under räkenskapsperioden har betalats en internvinst, ingår denna i det egna kapitalet hos det samfund som överlätit tillgången. Om tillgången har överlåtits vidare utanför församlingskoncernen beaktas inte en sådan post separat vid uppgörandet av koncernbalansräkning oavsett resultatet av överlåtelsen utanför koncernen.

Väsentliga internvinster som har aktiverats i koncernsamfundens balansräkningar elimineras oavsett ägarandelen i sin helhet. Negativa internvinster får dock inte elimineras, eftersom koncerninterna affärer till gängse priser realiserats som försäljningsförlust även i koncernboks slutet. Internvinster som ingår i bestående eller rörliga aktiva behöver inte elimineras, om elimineringen inte är nödvändig för att ge en rättvisande bild av församlingskoncernens ekonomiska ställning.

Om en församling eller dess dottersamfund har bolagiserat sin verksamhet och i samband med detta överfört anläggningstillgångar till ett värde som överstiger bokföringsvärdet, kan betydelsen av internvinster på bestående aktiva vara väsentlig. Om internvinstens andel av bestående aktiva är väsentlig i samband med överföring av egendom hos verksamhet som bolagiserats 1.1.2000 eller senare, ska internvinsten elimineras.

5. ELIMINERING AV KONCERNENS INTERNA INNEHAV

5.1. Allmänt

Med eliminering av koncernens interna innehav avses att anskaffningsutgiften för aktier eller andelar i ett dottersamfund inom samma koncern dras av från församlingens balansräkning och från dottersamfundets balansräkning dras av en post motsvarande koncernens ägarandel i det egna kapitalet. Inbördes innehav kan i församlingskoncernen elimineras genom nominalvärdes-, dvs. parivärdesmetoden, eller förvärvsmetoden. Vid förvärvsmetoden elimineras anskaffningsutgiften för aktierna eller andelarna i dottersamfundet genom att den dras av från det egna kapitalet vid anskaffningstidpunkten. Om moderförsamlingen inte äger alla aktier eller andelar i dottersamfundet, avdras från dottersamfundets eget kapital vid anskaffningstidpunkten det belopp som svarar mot moderförsamlingens ägarandel. Förvärvsmetoden passar vid uppgörandet av koncernbalansräkning i sådana församlingskoncerner där man också upprättar en koncernresultaträkning. Nominalvärdes-, dvs. parivärdesmetoden, och förvärvsmetoden leder med avseende på koncernens eget kapital till samma slutresultat då församlingen själv har grundat dottersamfundet.

5.2. Nominalvärdes- eller parivärdesmetoden

Genom nominalvärdes-, dvs. parivärdesmetoden, elimineras koncernens interna innehav genom att bokföringsvärdet på aktierna eller andelarna i dottersamfundet dras av från dottersamfundets aktie- eller andelskapital eller motsvarande grundkapital. Om dottersamfundet inte i sin helhet ägs av församlingskoncernen, elimineras koncernens interna innehav från dottersamfundets aktiekapital eller annat motsvarande grundkapital i förhållande till ägarandelen. Elimineringen görs på det egna kapitalet motsvarande aktiernas eller andelarnas nominella värde.

Om aktierna eller andelarna i dottersamfundet inte har aktiverats i det ägande koncernsamfundets balansräkning till nominellt värde, medför elimineringen en restpost. Om anskaffningsutgiften för aktierna eller andelarna i dottersamfundet är större än församlingskoncernens andel av dottersamfundets aktiekapital eller övriga grundkapital, uppstår ett s.k. *överparivärde*, som avdras från koncernens övriga egna kapital. Om anskaffningsutgiften för aktierna eller andelarna i dottersamfundet är mindre än församlingskoncernens andel av dottersamfundets aktiekapital eller övriga grundkapital, uppstår ett s.k. *underparivärde*, som läggs till koncernens övriga egna kapital. Om koncernen omfattar flera dottersamfund och det vid elimineringen av ägarandelarna i dessa uppkommer både över- och underparivärden, behandlas vid uppgörandet av koncernbalansräkning dessa restposter separat utan att de dras av från varandra. Genom nominalvärdes-, dvs. parivärdesmetoden, bokförs överparivärdet och underparivärdet direkt som minskning eller ökning av det egna kapitalet oavsett vilka faktorer som har inverkat på restpostens uppkomst.

Tillämpningen av nominalvärdes-, dvs. parivärdesmetoden, kan minska koncernens eget kapital väsentligt, om församlingen har köpt hela aktiestocken i ett aktiebolag som tidigare har grundats med ett litet aktiekapital och bolagets värde väsentligt har stigit före förvärvet, till exempel till följd av en ökning i en fastighets värde. I detta fall skulle en värdeökning motsvarande beloppet av anskaffningsutgiften för aktierna med hela beloppet minska koncernens eget kapital, varvid koncernbalansräkningen inte skulle ge en riktig bild av församlingskoncernens ekonomiska ställning. Om en ökning i en fastighets värde i dottersamfundets balansräkning beaktats som en uppskrivning, återförs uppskrivningen vid sammanställningen med balansräkningen mot dottersamfundets uppskrivningsfond, varvid det inte uppkommer någon snedvridning i koncernens eget kapital. En uppskrivningsfond som överstiger elimineringen sammanställs med uppskrivningsfonden i koncernbalansräkningen. Ett understigande belopp minskar däremot koncernens eget kapital.

5.3. Uppskrivningar och nedskrivningar av aktier eller andelar i dottersamfund

Uppskrivningar och nedskrivningar av aktier eller andelar i dottersamfund måste, för att de inte ska påverka koncernens eget kapital, återföras vid uppgörandet av koncernbalansräkning.

Om grunden för en nedskrivning utgörs av förluster som uppkommit i dottersamfundet efter förvärvet, har de redan påverkat koncernbalansräkningen genom sammanställningen av dottersamfundets bokslut.

6. AVRÄKNING AV MINORITETSANDELAR FRÅN KONCERNENS EGET KAPITAL

Med minoritetsandel avses en extern ägarandel i ett dottersamfund som hör till koncernen. Minoritetsandelar ska tas upp i en särskild post i koncernbalansräkningen (BokfL 6:7,3). Med avräkning av minoritetsandelar avses att andelar motsvarande minoritetsägares innehav avräknas från dottersamfundets eget kapital som en särskild post i koncernbalansräkningens passiva. En minoritetsandel avräknas separat för varje post bestående av eget kapital. Minoritetsandelen får avräknas antingen före eller efter elimineringen av intervinster. Intervinster som har aktiverats bland aktiva i koncernsamfundens balansräkningar ska dock alltid i sin helhet elimineras oavsett samfundets ägarandel. Den inbördes ordningen mellan avräkningen av en minoritetsandel och elimineringen av vinsterna får inte påverka beloppet av koncernens eget kapital. Om minoritetsandelen avräknas före elimineringen av internvinsterna, ska elimineringen av internvinst som hänför sig till koncernens eget kapital delas mellan koncernen och minoriteten för att inte internvinsten för minoritetsandelens del ska elimineras två gånger.

När minoritetsandelen fastställs beaktas vid sidan av direkt ägande dessutom indirekt och korsvist ägande. Indirekt minoritetsägande uppkommer om ett dotterbolag varav minoriteten direkt äger en del äger en andel av ett annat dottersamfund. Till minoriteten hänför sig i detta fall kalkylmässigt en andel även av det senare nämnda dottersamfundets egna kapital. Om detta dottersamfund dessutom korsvist äger aktier i ett dottersamfund direkt eller indirekt via ett annat dottersamfund, är det fråga om korsvist ägande.

Dotterbolag i aktiebolagsform kan ha två eller flera aktieslag. Differentieringen av rösträtten i anslutning till aktieslagen inverkar på uppkomsten av ett koncernförhållande men inte på fastställandet av minoritetsandelen. Med hänsyn till minoritetsandelen är dock aktiernas olika rätt till dottersamfundets eget kapital av betydelse. Om församlingen t.ex. har 40 procent av rösträtten och äger 80 procent av samfundet, ska innehavet tas upp som sådant i koncernbalansräkningen och uppgifter om intressesamfundet ges separat i noterna. Om församlingen äger t.ex. 40 procent av samfundet, men utövar 80 procent av rösträtten i samfundet, är samfundet ett dottersamfund till församlingen. Då sammanställs samfundet med koncernbalansräkningen som ett dottersamfund. Minoritetsandelen utgör då 60 procent (= 100 - 40 procent).

Preferensaktier som ägs av minoriteten kan till exempel vara berättigade till en minoritetsutdelning av en viss

storlek. I detta fall avräknas från dottersamfundets resultat eller, om detta inte räcker till, från det övriga fria egna kapitalet en andel enligt minoritetens utdelningsrätt. Minoritetsaktier kan med stöd av en bestämmelse i bolagsordningen ha olika rätt till samfundets tillgångar vid en upplösning av dottersamfundet jämfört med aktier som ägs av koncernsamfund. Minoritetsandelen av det egna kapitalet räknas i detta fall enligt bestämmelsen om fördelningen av tillgångar i bolagsordningen. Vad som ovan sagts om dottersamfund i aktiebolagsform gäller vid upprättandet av koncernbalansräkning i tillämpliga delar även avräkningen av minoritetsandelar för dottersamfund i annan form. Som minoritetsandel för en dotterförening eller -stiftelse avräknas vid nedläggning av verksamheten från det egna kapitalet i balansräkningen en andel som svarar mot andras än församlingskoncernens i föreningen eller stiftelsens stadgar fastställda andel av dess tillgångar och skulder.

Om inte dottersamfundets bolagsordning eller stadgar, delägaravtal mellan ägarna eller någon annan orsak föranleder annat, svarar minoriteten för ett dottersamfunds förluster endast med beloppet av sina placeringar. Om dottersamfundets eget kapital är negativt, avräknas från denna ingen minoritetsandel, eftersom en negativ minoritetsandel skulle innebära att koncernen hade en fordran på minoriteten. En minoritetsandel av ett negativt eget kapital antecknas i koncernbalansräkningen som fordran på minoriteten endast om minoriteten har förbundit sig till att betala sin andel av dottersamfundets negativa eget kapital. Om ett dottersamfund med negativt eget kapital börjar uppvisa vinst, avräknas minoritetsandelen från dottersamfundets eget kapital först efter det att det egna kapitalet hos ett dottersamfund som sammanställs med koncernbalansräkningen har blivit positivt tack vare den ackumulerade vinsten.

7. SCHEMA FÖR KONCERNBALANSRÄKNING, NOTER OCH SAMMANSTÄLLNINGSDOKUMENT

7.1. Allmänt

Koncernbalansräkningen upprättas i regel med samma exakthet som varmed koncernsamfundens bokslut. Koncernbalansräkningen får också upprättas med exaktheten tusen euro.

7.2. Koncernbalansräkning och noter

I koncernbalansräkningen redovisas följande separat (Bokf 3:3):

- Anskaffningsutgiften för aktier eller andelar i intressesamfund sammanräknade i gruppen placeringar som en särskild post.
- Minoritetsandelarna som en egen post efter det egna kapitalet.

I kapitel 4 i bokföringsförordningen finns bestämmelser om noter till koncernbokslut. Eftersom församlingen bara upprättar koncernbalansräkning, ska som noter om församlingskoncernen läggas fram de noter till koncernbalansräkningen som förutsätts i bokföringsförordningen, tillämpliga delar av övriga noter om dotter- och intressesamfund samt uppgifter om ansvarsförbindelser:

- de sammanställda noterna för koncernsamfunden med undantag av noterna gällande koncernens interna poster, dvs. i tillämpliga delar motsvarande uppgifter som i noterna till församlingens balansräkning
- som noter gällande upprättandet av koncernbalansräkningen:
 - principerna för upprättandet
 - en redogörelse för de ändringar som har skett i principerna och metoderna vid upprättandet av koncernbalansräkning samt för inverkan av ändringarna på koncernens ekonomiska ställning
 - en redogörelse för sådana förändringar i koncernstrukturen som på ett väsentligt sätt inverkar på kon-

cernbalansräkningens jämförbarhet med den koncernbalansräkning som har upprättats för den föregående räkenskapsperioden

- noter gällande dotter-, intresse- och samsamfund

- övriga noter som är nödvändiga för att ge en rättvisande bild av koncernens ekonomiska ställning.

7.3. Upptagande av intressesamfund och samsamfund i noterna

För intresse- och samsamfund ska som noter till koncernbalansräkningen anges namn, hemort, koncernens ägarandel samt det mot ägarandelen motsvarande beloppet av det egna kapitalet och främmande kapitalet samt separat av räkenskapsperiodens vinst/förlust eller överskott/underskott i det senaste bokslutet (BokfF 4:3,1). Dessa uppgifter behöver inte anges om de är oväsentliga för en rättvisande bild av församlingkoncernens ekonomiska ställning (BokfF 4:3,3).

7.4. Sammanställningsdokument samt förvaring av koncernbokslutsmaterial

För verifikation av koncernbalansräkningen uppgörs sammanställningsdokument. Bokföringslagen innehåller inte några uttryckliga bestämmelser om innehållet i dessa dokument. Sammanställningsdokumenten ska upprättas så att sambandet mellan koncernsamfundens bokslut och koncernbalansräkningen utan svårigheter ska kunna följas enligt 2 kap. 6 § i bokföringslagen.

Dokumenterna undertecknas av den som upprättat dem. Sammanställningsdokumenten hör inte till de bokslutshandlingar som måste offentliggöras.

Koncernbalansräkningen med noter inkluderas i moderförsamlingens balansbok. Bokföringsmaterial som uppkommer vid upprättandet av koncernbalansräkningen förvaras i församlingen på samma sätt som annat bokföringsmaterial. Koncernbalansräkningen med noter och sammanställningsdokumenten ska enligt arkivregeln förvaras i minst 10 år från det att räkenskapsperioden har utgått på det sätt som avses i 2 kap. 10 § 1 mom. i bokföringslagen. Också övrigt material i anslutning till koncernbalansräkningen, såsom bokslutsuppgifterna för dotter- och intressesamfund samt verifikationer av rättelser som har gjorts vid uppgörandet av koncernbalansräkning ska enligt arkivstadgan förvaras i minst 10 år räknat från slutet av det år under vilket räkenskapsperioden har utgått på det sätt som avses i 2 kap. 10 § 1 mom. i bokföringslagen.

SCHEMA FÖR KONCERNBALANSRÄKNING FÖR FÖRSAMLINGAR OCH KYRKLIGA SAMFÄLLIGHETER

AKTIVA	PASSIVA
BESTÅENDE AKTIVA	EGET KAPITAL
Immaterial tillgångar	Grundkapital
Immateriala rättigheter	Aktiekapital
Begravningsväsendets immateriala tillgångar	Kapital för gravskötsel (all tid)
Övriga utgifter med lång verkningstid	Kapital för gravskötsel (all tid)
Förskottsbetalningar	Övriga egna fonder
Materiella tillgångar	Över-/underskott från tidigare räkenskapsper
Mark och vattenområden	Räkenskapsperiodens överskott/underskott
Begravningsväsendets materiella tillgångar	Räkenskapsperiodens överskott (underskott)
Byggnader	Avskrivningsdifferens och reserver
Fasta konstruktioner och anordningar	Avskrivningsdifferens
Maskiner och inventarier	Reserver
Övriga materiella tillgångar	För centralfondens bruk
Förskottsbetalningar och pågående nyanl.	Avsättningar
Placeringar	Avsättningar för pensioner
Aktier och andelar	Övriga avsättningar
Fordringar	FÖRVALTAT KAPITAL
FÖRVALTADE MEDEL	Donationsfondernas kapital
Donationsfondernas särskilda täckning	Övrigt förvaltad kapital
Övriga förvaltade medel	FRÄMMANDE KAPITAL
RÖRLIGA AKTIVA	Långfristigt främmande kapital
Omsättningstillgångar	Lån från kreditinstitut och försäkringsanstal
Material och förnödenheter	Lån från offentliga samfund
Varor under tillverkning	Lån från övriga kreditgivare
Färdiga produkter/varor	Leverantörsskulder
Övriga omsättningstillgångar	Övriga skulder
Förskottsbetalningar	Resultatregleringar
Fordringar	Erhållna förskott
Långfristiga fordringar	Kortfristigt främmande kapital
Fordringar	Lån från kreditinstitut och försäkringsanstal
Lånefordringar	Lån från offentliga samfund
Övriga fordringar	Lån från övriga kreditgivare
Resultatregleringar	Leverantörsskulder
Kortfristiga fordringar	Övriga skulder
Kundfordringar	Resultatregleringar
Lånefordringar	Erhållna förskott
Övriga fordringar	PASSIVA TOTAL
Resultatregleringar	
Finansiella värdepapper	
Aktier och andelar	
Övriga värdepapper	
Kassa och bank	
AKTIVA TOTAL	

Exempel på anvisning för dottersamfund vilkas balansräkning sammanställs med en koncernbalansräkning

Församlingen ska i bokslutet för år 200X inkludera en koncernbalansräkning med noter. Församlingen iakttar kyrkostyrelsens anvisning om upprättande av koncernbalansräkning (hänvisning till den elektroniska versionen av anvisningen).

De dottersamfund som sammanställs med koncernbalansräkningen ska som ytterligare upplysningar till bokslutet (balansräkningen med noter samt resultaträkningen för granskning) ge församlingen följande uppgifter:

- fordringar på församlingen och skulder till församlingen
- fordringar och skulder mellan dottersamfundet
- väsentliga internvinster bland dottersamfundets bestående och rörliga aktiva, deras tillkomstår och grunder
- pensionsutfästelser gällande styrelsemedlemmar och verkställande direktörer i koncernsamfund
- lån som har beviljats styrelsemedlemmarna och verkställande direktörerna i koncernsamfundet till sammanlagt belopp och väsentliga upplysningar om lånevillkoren och återbetalningen
- upplysningar som behövs för rättelse av avskrivningar hos fastighetssamfund inom koncernen.

Ett dottersamfund ska därtill uppge samfundets övriga ägare vid sidan av församlingen samt dessa ägares ägarandel och röstetal. Om de övriga ägarna är fler än 5 till antalet räcker det med att innehav under 10 procent anmäls som en summa.

Målet är att dottersamfundets egna bokslut inklusive eventuella koncernbalansräkningar för dottersamfundet lämnas till församlingen inom februari månad, eftersom församlingens bokslut inklusive koncernbalansräkning ska vara klara senast 31.3.

Kontaktuppgifter till den som ansvarar för inlämnandet av dottersamfundets uppgifter:

Kontaktuppgifter till den som ansvarar för upprättandet av församlingens koncernbokslut: