

Kommunal regnskapsstandard nr. 10 – Foreløpig standard (F)



Oppdatert foreløpig standard fastsatt av styret i Foreningen GKRS 19.12.2019 med virkning fra og med regnskapsåret 2020. **Med endringer som følge av KRS nr. 14 vedtatt 18.06.2020.**

Kommunale foretak – regnskapsmessige problemstillinger

1 INNLEDNING OG BAKGRUNN

1. Kommuner kan organisere deler av sin virksomhet i form av kommunale foretak. Kommunale foretak er en del av kommunen som rettssubjekt, men har eget styre og daglig leder. Kommunale foretak skal avlegge eget regnskap for sin virksomhet. Ved opprettelsen av kommunale foretak overføres de deler av kommunens eiendeler og gjeld som hører sammen med foretakets oppgaver.
2. Med budsjett- og regnskapsforskriften forstås forskrift av 07.06.2019 nr. 714 om økonomiplan, årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning for kommuner og fylkeskommuner mv.
3. Med kommuner menes i denne standarden både kommuner og fylkeskommuner.

1.1 Avgrensning av virkeområde

1. Standarden omfatter regnskapsføring av etablering av kommunale foretak, overdragelse av eiendeler og gjeld mellom kommunekassen og kommunale foretak, avvikling av kommunale foretak samt dekning av merforbruk i kommunale foretak. Standarden gjelder tilsvarende ved oppdeling av et kommunalt foretak til flere kommunale foretak.
2. Standarden omhandler ikke regnskapsføringen i kommunale foretak som avlegger regnskap etter regnskapsloven, men omhandler hvordan transaksjoner med slike foretak regnskapsføres i kommunekassens regnskap.

2 REGELVERK

1. Kommunale foretak er regulert i kommuneloven kapittel 9. Kommunale foretak opprettes av kommunestyret eller fylkestinget selv, som også velger styre og fastsetter vedtekter for foretaket. Et kommunalt foretak skal ha en daglig leder som ansettes av styret.
2. Regnskapsreglene for kommunale foretak er gitt i kommuneloven § 14-6 og budsjett- og regnskapsforskriften. Foretakets regnskap skal som hovedregel

utarbeides etter de samme regler som kommuneregnskapet, herunder god kommunal regnskapsskikk.

3. Kommunale foretak som driver næringsvirksomhet kan føre regnskap etter regnskapsloven, jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 7-1. Kommunelovens økonomibestemmelser gjelder også for næringsdrivende kommunale foretak, jf. kommuneloven § 9-1 fjerde ledd. Når virksomheten utøves i et marked og formålet er å tilføre eieren en økonomisk gevinst ved drift av virksomheten, må dette regnes som næringsvirksomhet. Begrepet næringsvirksomhet forstås i denne standarden på samme måte som i kommuneloven § 14-19 første ledd, se Prop. 46 L (2017-2018) punkt 20.8.4.
4. Reglene om inndekning av merforbruk i kommunale foretak er gitt i kommuneloven § 14-12, jf. også budsjett- og regnskapsforskriften § 4-2 om fremføring av merforbruk. Merforbruk i et kommunalt foretak skal dekkes inn over foretakets regnskap året etter at det oppsto. Dekker ikke foretaket merforbruket selv, skal det føres opp til dekning ved en bevilgning på kommunens budsjett det påfølgende år og eventuelt hvert år inntil merforbruket er dekket inn, jf. kommuneloven § 14-12 andre ledd. Næringsdrivende kommunale foretak har et merforbruk (først) når foretaket har negativ egenkapital, jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 7-5. Disse bestemmelsene innebærer at kommunens regnskap kan avlegges med merforbruk og regnskapet for ett eller flere kommunale foretak uten merforbruk og vice versa.

3 DRØFTELSE

3.1 Definisjoner

1. Følgende begreper benyttes i denne standarden:
 - a) *Kommunekassens regnskap: Regnskap avlagt etter kommuneloven § 14-6 første ledd bokstav a).*
 - b) *Kontinuitet: Videreføring av balanseførte verdier for eiendeler og gjeld.*
 - c) *Åpningsbalanse: Oversikt over eiendeler, gjeld og egenkapital overført til et kommunalt foretak ved etablering.*
 - d) *Regnskapsenhet: Den enhet som utarbeider eget årsregnskap og som inngår i kommunen som juridisk enhet.*

3.2 Etablering og overdragelse av eiendeler og gjeld til kommunale foretak

1. Kommunale foretak inngår juridisk sett som en del av kommunen. Det foreligger derfor ikke formelt krav om å utarbeide åpningsbalanse ved etablering av foretaket. Det overdras imidlertid som regel eiendeler, gjeld og egenkapital, herunder bundne og ubundne fond, til foretaket ved etableringen, og det vil derfor være nødvendig å etablere en inngående balanse som grunnlag for regnskapsføring og regnskapsavleggelse.

2. Åpningsbalansen i kommunalt foretak skal baseres på de verdiene som overdratte eiendeler og gjeld var bokført til i kommunekassens regnskap på tidspunktet for etablering av foretaket (kontinuitet). Åpningsbalansen skal tilfredsstillende de grunnleggende sammenhengene i balansen.
3. Overdragelse av anleggsmidler og langsiktig gjeld til kommunalt foretak i forbindelse med etablering savner kjennetegn av transaksjon, og vil være av ren teknisk karakter. Overdragelsen gjennomføres derfor utelukkende med regnskapsføring i balansen både i kommunekassens regnskap og i foretakets regnskap.
4. Etter at foretaket er etablert, skal overdragelse av anleggsmidler og langsiktig gjeld til og fra foretaket likeledes gjennomføres utelukkende med regnskapsføring i balansen, både i kommunekassens regnskap og foretakets regnskap. Regnskapsføringen foretas etter kontinuitetsprinsippet. Med overdragelse av langsiktig gjeld menes at foretaket overtar ansvaret for å betjene langsiktig gjeld som før overdragelsen sto oppført i kommunekassens regnskap.
5. Omløpsmidler og kortsiktig gjeld som overdras til kommunalt foretak i forbindelse med etablering, skal utelukkende regnskapsføres i balansen. Regnskapsføringen foretas etter kontinuitetsprinsippet. Dette gjelder også omløpsmidler og kortsiktig gjeld som overdras i forbindelse med en senere utvidelse av virksomheten i foretaket, og som ikke er en del av virksomheten i foretaket.

Kommunale foretak som utarbeider regnskap etter regnskapsloven

6. Etablering av og overdragelse av eiendeler og gjeld til næringsdrivende kommunale foretak som utarbeider regnskap etter regnskapsloven, regnskapsføres i kommunekassens regnskap som på samme måte som angitt i punkt 3.2 nr. 3-5.

3.3 Overføringer, kjøp/salg og interne utlån mellom kommunale foretak og kommunen

1. Som ledd i virksomheten i kommunen og kommunale foretak vil det kunne overføres midler fra andre regnskapsenheter i kommunen til foretaket for å finansiere virksomhet i foretaket, eller fra foretaket til andre regnskapsenheter i kommunen. Det kan også skje kjøp og salg av varer og tjenester mellom andre regnskapsenheter og foretaket. På samme måte som ved etablering av kommunalt foretak, savner også slike overføringer og kjøp/salg kjennetegn av transaksjon. På grunn av at det skal utarbeides eget regnskap for kommunalt foretak, skal imidlertid slike overføringer og kjøp/salg regnskapsføres som transaksjoner i drifts- og investeringsregnskapet i henhold til arbeidskapitalprinsippet, både i kommunekassens regnskap og foretakets regnskap.
2. Overføring av midler og kjøp/salg mellom kommunale foretak og andre regnskapsenheter skal regnskapsføres som transaksjoner både i foretakets og de andre regnskapsenheters drifts- og investeringsregnskap i samsvar med

anordningsprinsippet. Overføring skal regnskapsføres når overføringen er vedtatt og den perioden overføringen eventuelt er knyttet til, har inntruffet. Kjøp/salg regnskapsføres når varen eller tjenesten er levert. Regnskapsføringen skal foretas i samme periode i kommunekassens regnskap og foretakets regnskap.

3. Interne utlån fra kommunen til kommunalt foretak skal regnskapsføres som utlån i kommunekassens regnskap og opptak av lån i foretakets regnskap. **Internt utlån begrenses til det som faktisk finansierer investeringer i kommunalt foretak, dvs. at det ikke skal være ubrukte lånemidler fra interne innlån i foretaket, jf. KRS nr. 3 punkt 3.1 nr. 3.**
4. Skillet mellom driftsregnskapet og investeringsregnskapet gjelder for foretakets regnskap på samme måte som for kommunekassens regnskap. Skillet skal opprettholdes ved overføring av midler mellom regnskapsenheter i kommunen.

Overføring av driftsinntekter fra én regnskapsenhet til en annen regnskapsføres i driftsregnskapet i begge regnskapsenhetene, og tilsvarende skal overføring av investeringsinntekter regnskapsføres i investeringsregnskapet i begge enhetene.

Kommunale foretak som utarbeider regnskap etter regnskapsloven

5. Ved regnskapsavleggelse etter regnskapsloven skilles det ikke mellom drifts- og investeringsmidler på samme måte som i kommuneregnskapet. Prinsippet om skille mellom driftsregnskapet og investeringsregnskapet må likevel ivaretas ved overføring av midler fra kommunalt foretak som utarbeider regnskap etter regnskapsloven, til andre regnskapsenheter. Ved inntektsføring av overføringer fra slike foretak må det i kommunekassens regnskap gjøres en vurdering av hvorvidt overføringen gjelder midler som kommer fra foretakets drifts- eller investeringsaktiviteter. Overføringer som har sin bakgrunn i investeringsaktiviteter, skal inntektsføres i kommunekassens investeringsregnskap. Overføringer som skyldes salg av anleggsmidler, vil i alle tilfeller komme fra investeringsaktivitetene.

3.4 Avvikling av kommunale foretak

1. På samme måte som ved etablering av kommunalt foretak, savner også overdragelse av eiendeler og gjeld fra foretaket til kommunen i forbindelse med avvikling av foretaket, kjennetegn av transaksjon. Slik overdragelse vil være av ren teknisk karakter. Overdragelsen gjennomføres derfor utelukkende med regnskapsføring i balansen både i kommunekassens regnskap og i foretakets regnskap. Det samme gjelder dersom deler av foretakets virksomhet tilbakeføres til kommunen.
2. Eiendeler og gjeld som overdras til kommunekassens regnskap ved avvikling av kommunalt foretak, skal føres opp i kommunekassens balanseregnskap med de verdene overdratte eiendeler og gjeld var bokført til i foretakets regnskap på tidspunkt for avvikling av foretaket (kontinuitet).

3. Det skal utarbeides regnskap for et kommunalt foretak for hele den perioden foretaket har virksomhet. Ved avvikling før 31.12. skal regnskapet for avviklingsåret omfatte perioden fra 1.1. i regnskapsåret til den datoen foretaket er avviklet. Foretaket anses avviklet på det tidspunktet som kommunestyret har bestemt. Også regnskapet for avviklingsåret fastsettes av kommunestyret, jf. kommuneloven § 14-2.
4. Regnskapet for avviklingsåret skal utarbeides i samsvar med de alminnelige regnskapsreglene. Det skal også utarbeides årsberetning for avviklingsåret.

Kommunale foretak som utarbeider regnskap etter regnskapsloven

5. Avvikling av kommunalt foretak som utarbeider regnskap etter regnskapsloven, regnskapsføres på samme måte som angitt i punkt 3.4 nr. 1 og 2.

3.5 Inndekning av merforbruk i kommunale foretak

1. Reglene om inndekning av merforbruk i kommunalt foretak er gitt i kommuneloven § 14-12. Overføring fra andre regnskapsenheter til kommunalt foretak for dekning av merforbruk i foretaket skal belastes regnskapsenhets driftsregnskap og inntektsføres i foretakets driftsregnskap. Slike overføringer er ordinære driftsutgifter/-inntekter, og er derfor ikke omfattet av strykningsbestemmelsene i budsjett- og regnskapsforskriften kapittel 4.
2. Det er ikke krav i lov eller forskrift om at foretak skal overføre midler til kommunekassen for dekning av merforbruk i kommunekassen.

Kommunale foretak som utarbeider regnskap etter regnskapsloven

3. For kommunalt foretak som utarbeider eget regnskap etter regnskapsloven, regnes negativ egenkapital som merforbruk, jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 7-5. Fra det regnskapsåret foretakets egenkapital er blitt negativ, skal den negative egenkapitalen dekkes inn i samsvar kommuneloven § 14-12 første og andre ledd.
4. Overføring fra andre regnskapsenheter til kommunalt foretak for å dekke negativ egenkapital skal belastes kommunekassens driftsregnskap. Dersom det dokumenteres at den negative egenkapitalen skyldes tap som følge av investeringsaktiviteter (for eksempel tap ved salg av anleggsmidler), belastes overføringen kommunekassens investeringsregnskap.

3.6 Omdanning til aksjeselskap

1. Et kommunalt foretak kan omdannes til aksjeselskap. Med mindre annet følger av den faktiske gjennomføringen, regnes slik omdanning som avvikling av foretaket og at kommunen stifter aksjeselskapet.

Avviklingen regnskapsføres i samsvar med punkt 3.4 ovenfor. Stiftelsen av aksjeselskapet regnskapsføres i samsvar med KRS nr. 13 punkt 3.3.1.

4 ANBEFALING

1. Overdragelse av anleggsmidler og langsiktig gjeld til kommunale foretak i forbindelse med etablering regnskapsføres utelukkende i balansen, både i kommunekassens regnskap og i foretakets regnskap. Overdratte eiendeler og gjeld føres opp i foretakets balanse til de verdiene de var bokført til i kommunekassens regnskap på tidspunktet for etablering av foretaket (kontinuitet). Det samme gjelder ved overdragelse av anleggsmidler og langsiktig gjeld etter etablering av foretaket.
2. Overdragelse av omløpsmidler og kortsiktig gjeld ved etablering av kommunale foretak regnskapsføres utelukkende i balansen. Regnskapsføringen foretas etter kontinuitetsprinsippet.
3. Overføringer, kjøp/salg og interne utlån mellom kommunale foretak og andre regnskapsenheter i kommunen regnskapsføres som transaksjoner både i foretakets og regnskapsenhetens drifts- og investeringsregnskap i samsvar med anordningsprinsippet. Internt utlån i én regnskapsenhet er begrenset til bruk av internt lån i andre regnskapsenheter, jf. KRS nr. 3 punkt 3.1 nr. 3.
4. Skillet mellom driftsregnskapet og investeringsregnskapet skal opprettholdes ved overføringer mellom kommunekassens regnskap og det kommunale foretakets regnskap.
5. Ved avvikling av kommunale foretak skal det utarbeides regnskap for den perioden foretaket har hatt virksomhet. Overdragelse av eiendeler og gjeld til kommunekassens regnskap i forbindelse med avviklingen regnskapsføres kun i balansen. Regnskapsføringen foretas etter kontinuitetsprinsippet.
6. Inndekning av merforbruk i kommunale foretak gjennomføres i samsvar med kommuneloven § 14-12 og regnskapsføres i kommunekassens og foretakets driftsregnskap.