

Kommunal regnskapsstandard nr. 10 – Høringsutkast (HU)



Høringsutkast fastsatt av styret i Foreningen GKRS 21.06.2012

Kommunale foretak – regnskapsmessige problemstillinger

1 INNLEDNING OG BAKGRUNN

1. Kommuner kan organisere deler av sin virksomhet i form av kommunale foretak (KF)¹. Kommunale foretak er en del av kommunen som rettssubjekt, men har eget styre og daglig leder. Kommunale foretak skal avlegge eget særregnskap for sin virksomhet. Ved opprettelsen av kommunale foretak overføres de deler av kommunens eiendeler og gjeld som hører sammen med foretakets oppgaver.

1.1 Avgrensning av virkeområde

1. Standarden omfatter regnskapsføring av etablering av kommunale foretak i KF-enes særregnskaper og i kommunens regnskap, overdragelse av eiendeler og gjeld mellom kommunes regnskap og det kommunale foretakets særregnskap, avvikling av kommunale foretak samt dekning av underskudd i kommunale foretak.
2. Standarden omhandler ikke regnskapsføringen i næringsdrivende kommunale foretak som avlegger særregnskap etter bedriftsøkonomiske prinsipper, men omhandler regnskapsføringen av transaksjoner med slike foretak i kommunens regnskap.

2 REGELVERK

1. Kommunale foretak er regulert i kommuneloven kapittel 11. KF opprettes av kommunestyret eller fylkestinget selv som også velger styre og fastsetter vedtekter for foretaket. Et KF skal foruten et styre også ha en daglig leder som ansettes av styret.
2. Regnskapsbestemmelser for KF er gitt i forskrift av 24.08.2006 nr. 1033 om særbudsjett, særregnskap og årsberetning for kommunale og fylkeskommunale

¹ Med kommuner menes i denne standard både kommuner og fylkeskommuner. Likeledes omfatter begrepet kommunale foretak og forkortelsen KF også fylkeskommunale foretak og forkortelsen FKF.

foretak. Foretakets særregnskap skal som hovedregel avlegges etter de samme prinsipper som kommuneregnskapet, dvs. god kommunal regnskapsskikk.

3. KF som driver næringsvirksomhet kan føre særregnskap etter bedriftsøkonomiske prinsipper og stille opp regnskapet i tråd med regnskapsloven, jf. forskrift om særbudsjett, særregnskap og årsberetning § 19. Kommunelovens økonomibestemmelser vil gjelde også for næringsdrivende kommunale foretak. Når virksomheten utøves i et marked og formålet er å tilføre eieren en økonomisk gevinst ved drift av virksomheten, må dette regnes som næringsvirksomhet. Typiske kjennetegn for næringsvirksomhet vil være at det er snakk om en aktivitet av en viss varighet og omfang, som er egnet til å gi overskudd.
4. Bestemmelser om inndekning av regnskapsmessig merforbruk i KF er gitt i forskrift 15.12.2000 nr. 1424 om årsbudsjett (budsjettforskriften) § 7. Regnskapsmessig merforbruk i et KF skal dekkes inn over foretakets særregnskap det år regnskapet legges fram. 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 akkumulert merforbruk er dekket inn. Næringsdrivende kommunale foretak anses å ha regnskapsmessig merforbruk når foretaket har negativ egenkapital. Disse bestemmelsene innebærer at kommunens regnskap kan avlegges med merforbruk og særregnskapet for ett eller flere KF med mindreforbruk og vice versa.

3 DRØFTELSE

3.1 Definisjoner

1. Følgende begreper benyttes i denne standarden:
 - a) *Bevilgningsregnskap*: Samlebetegnelse for drifts- og investeringsregnskapene.
 - b) *Kommunens regnskap*: Årsregnskap for kommunens virksomhet avlagt etter forskrift av 15.12.2000 nr. 1424 om årsregnskap og årsberetning (for kommuner og fylkeskommuner)
 - c) *Kontinuitet*: Videreføring av balanseførte verdier for eiendeler og gjeld.
 - d) *Regnskap etter bedriftsøkonomiske prinsipper*: Regnskap for næringsdrivende kommunale foretak som avlegges i samsvar med regnskapslovens grunnleggende regnskapsprinsipper, vurderingsregler og oppstillingsplaner.
 - e) *Særregnskap*: Kommunale foretaks årsregnskap avlagt etter forskrift av 24.08.2006 nr. 1033 om særbudsjett, særregnskap og årsberetning for kommunale og fylkeskommunale foretak. Særregnskap består av driftsdel, investeringsdel, balanseregnskap og noter eller for næringsdrivende kommunale foretak av resultat, balanse, kontantstrømpoppstilling og noter i tråd med regnskapsloven.
 - f) *Åpningsbalanse*: Balanseregnskap over eiendeler, gjeld og egenkapital stilt til rådighet for et kommunalt foretak ved etablering.

3.2 Etablering og overdragelse av eiendeler og gjeld til kommunale foretak

1. KF inngår juridisk sett som en del av kommunen. Det foreligger derfor ikke noe 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 KF skal baseres på de verdiene overdratte eiendeler og gjeld var bokført til i kommunens regnskap på tidspunkt for etablering av foretaket (kontinuitet). Åpningsbalansen skal tilfredsstillende de grunnleggende sammenhengene i balansen.
3. Overdragelse av anleggsmidler og langsiktig gjeld til KF 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 kommunens regnskap og i foretakets særregnskap.
4. Etter at foretaket er etablert skal overdragelse av anleggsmidler og langsiktig gjeld til og fra KF likeledes gjennomføres utelukkende med regnskapsføring i balansen, både i kommunens regnskap og foretakets særregnskap. Regnskapsføringen foretas etter kontinuitetsprinsippet. Interne utlån fra kommunen til KF kan regnskapsføres som utlån i kommunens regnskap og opptak av lån i foretakets særregnskap.
5. Omløpsmidler og kortsiktig gjeld som overdras til KF i forbindelse med etablering skal også 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.
6. I note til kommunens regnskap i etableringsåret skal eiendeler, gjeld og egenkapital som er overdratt til KF spesifiseres.

Næringsdrivende kommunale foretak

7. Etablering av og overdragelse av eiendeler og gjeld til næringsdrivende kommunale foretak som avlegger regnskap etter bedriftsøkonomiske prinsipper regnskapsføres i kommunens regnskap som på samme måte som angitt i punkt 3.2 nr. 3-5. Kravet til noteopplysninger etter nr. 6 gjelder tilsvarende.

3.3 Overføringer og kjøp/salg mellom kommunale foretak og kommunen

1. Som ledd i virksomheten i kommunen og kommunale foretak vil det kunne skje overføring av midler fra kommunen for øvrig til foretaket for å finansiere virksomhet i foretaket, eller fra foretaket til kommunen for øvrig. Som ledd i virksomheten kan det også skje kjøp og salg av varer og tjenester mellom

kommunen for øvrig og foretaket. På samme måte som etablering av KF savner også slike overføringer og kjøp/salg kjennetegn av transaksjon. På grunn av at det skal avlegges særregnskap for KF som skal vise virksomheten i foretaket, skal imidlertid slike overføringer regnskapsføres som transaksjoner i bevilgningsregnskapet både i kommunens regnskap og foretakets særregnskap i henhold til arbeidskapitalprinsippet. Det samme gjelder kjøp og salg av varer og tjenester som ledd i den alminnelige virksomheten i foretaket.

2. Overføring av midler og kjøp/salg mellom kommunen for øvrig og KF skal regnskapsføres i bevilgningsregnskapet i kommunens regnskap og foretakets særregnskap i henhold til 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 kommunens regnskap og foretakets særregnskap.
3. Skillet mellom driftsregnskapet og investeringsregnskapet² gjelder for KFs særregnskap på samme måte som for kommunens regnskap. Skillet skal opprettholdes ved overføring av midler mellom KF og kommunen for øvrig. Dersom foretaket overfører driftsinntekter eller midler stående på driftsfond til kommunen for øvrig, skal overføringen utgiftsføres i foretakets driftsregnskap og inntektsføres i kommunens driftsregnskap. Overføres derimot investeringsinntekter eller midler stående på investeringsfond, skal overføringen utgiftsføres i foretakets investeringsregnskap og inntektsføres i kommunens investeringsregnskap. Tilsvarende gjelder ved overføring av midler fra kommunen for øvrig til foretaket.

Næringsdrivende kommunale foretak

4. Ved regnskapsavleggelse etter bedriftsøkonomiske prinsipper 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 næringsdrivende KF til kommunen for øvrig. Ved inntektsføring av overføringer fra næringsdrivende KF må det i kommunens regnskap gjøres en vurdering av hvorvidt overføringen gjelder midler som stammer fra foretakets drifts- eller investeringsaktiviteter. Overføringer som har sin bakgrunn i investeringsaktiviteter skal inntektsføres i kommunens investeringsregnskap. Overføringer som skyldes salg av anleggsmidler vil i alle tilfeller stamme fra investeringsaktivitetene.

3.4 Avvikling kommunale foretak

1. På samme måte som ved etablering av KF savner også overdragelse av eiendeler og gjeld fra KF til kommunen i forbindelse med avvikling av KF kjennetegn av transaksjon og vil være av ren teknisk karakter. Overdragelsen gjennomføres derfor utelukkende med regnskapsføring i balansen både i

² Jf. KRS nr. 4 Avgrensningen mellom driftsregnskapet og investeringsregnskapet

kommunens regnskap og i foretakets særregnskap. Det samme gjelder dersom deler av foretakets virksomhet tilbakeføres til kommunen.

2. Eiendeler og gjeld som overdras til kommunens regnskap ved avvikling av KF skal føres opp i kommunens balanseregnskap med de verdiene overdratte eiendeler og gjeld var bokført til i foretakets regnskap på tidspunkt for avvikling av foretaket (kontinuitet).
3. Det skal avlegges regnskap for et KF for hele den perioden foretaket har virksomhet. Ved avvikling i løpet av et kalenderår skal regnskapet for avviklingsåret omfatte perioden fra 1.1. i regnskapsåret til den datoen foretaket er avviklet. Foretaket anses avviklet på det tidspunkt kommunestyret har bestemt. Regnskapet for avviklingsåret fastsettes av kommunestyret.
4. Regnskapet for avviklingsåret skal utarbeides i samsvar med de alminnelige regler for særregnskap for KF. Det skal også avlegges årsberetning for avviklingsåret.

Næringsdrivende kommunale foretak

5. Avvikling av næringsdrivende KF regnskapsføres på samme måte som angitt i punkt 3.4 nr. 1 og 2.

3.5 Inndekning av underskudd i kommunale foretak

1. Reglene om inndekning av underskudd i KF er gitt i budsjettforskriften § 7. Foretaket skal selv dekke inn merforbruk for et regnskapsår (år t) i løpet av det året regnskapet legges fram (år t+1). Dersom foretaket ikke dekker inn merforbruket, skal dette merforbruket føres opp til dekning ved en særskilt bevilgning til foretaket på kommunens budsjett for det påfølgende år (år t+2). Dersom merforbruket likevel ikke blir dekket inn i foretakets særregnskap i det påfølgende år (år t+2) på grunn av at det har oppstått et nytt merforbruk i foretaket, skal merforbruket (fra år t), eventuelt resterende uinndekket del, føres opp til dekning ved ny særskilt bevilgning på kommunenes årsbudsjett i de påfølgende år inntil merforbruket er dekket inn.
2. Overføring fra kommunen for øvrig til KF for dekning av merforbruk i foretaket skal belastes kommunens driftsregnskap og inntektsføres i foretakets driftsregnskap.

Næringsdrivende kommunale foretak

3. For næringsdrivende KF som avlegger regnskap etter bedriftsøkonomiske prinsipper regnes negativ egenkapital som regnskapsmessig merforbruk. Fra det regnskapsåret foretakets egenkapital er blitt negativ, skal den negative egenkapitalen dekkes inn i samsvar med bestemmelsene angitt i punkt 3.5 nr. 1.

4. Overføring fra kommunen for øvrig til KF for å dekke negativ egenkapital skal belastes kommunens driftsregnskap. Dersom det dokumenteres at den negative egenkapitalen skyldes tap som følge av investeringsaktiviteter (for eksempel tap ved salg av anleggsmidler), belastes overføringen kommunens investeringsregnskap.

4 ANBEFALING

1. Overdragelse av anleggsmidler og langsiktig gjeld til kommunale foretak i forbindelse med etablering regnskapsføres utelukkende i balansen både i kommunens regnskap og i foretakets særregnskap. Overdratte eiendeler og gjeld føres opp i foretakets balanse til de verdiene de var bokført til i kommunens regnskap på tidspunkt 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 og kjøp og salg mellom kommunen for øvrig og kommunale foretak som ledd i virksomheten i foretaket regnskapsføres som transaksjoner både i kommunens og foretakets bevilgningsregnskap i samsvar med anordningsprinsippet.
4. Skillet mellom driftsregnskapet og investeringsregnskapet skal opprettholdes ved overdragelser mellom kommunens regnskap og det kommunale foretakets særregnskap.
5. Ved avvikling av kommunale foretak skal det avlegges særregnskap for den perioden foretaket har hatt virksomhet. Overdragelse av eiendeler og gjeld til kommunens regnskap i forbindelse med avviklingen regnskapsføres kun i balansen. Regnskapsføringen foretas etter kontinuitetsprinsippet.
6. Inndekning av regnskapsmessig merforbruk i kommunale foretak gjennomføres i samsvar med budsjettforskriften § 7 og regnskapsføres i kommunens og foretakets driftsregnskap.