

Kommunal regnskapsstandard nr. 10 – Foreløpig standard (F)



Foreløpig standard fastsatt av styret i Foreningen GKRS 13.12.2012, endret 26.06.2014 og 21.04.2016

Kommunale foretak – regnskapsmessige problemstillinger

1 INNLEDNING OG BAKGRUNN

1. Kommuner kan organisere deler av sin virksomhet i form av kommunale foretak (KF). 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.
2. Med kommuner menes i denne standard både kommuner og fylkeskommuner. Likeledes omfatter begrepet kommunale foretak og forkortelsen KF også fylkeskommunale foretak og forkortelsen FKF.

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 kommunale foretaks særregnskap, utvikling av kommunale foretak samt dekning av underskudd i kommunale foretak.
2. Standarden omhandler ikke regnskapsføringen i 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 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 merforbruket 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. Med overdragelse av langsiktig gjeld menes at foretaket overtar ansvaret for å betjene langsiktig gjeld som før overdragelsen stod oppført i kommunens regnskap.
5. Omløpsmidler og kortsiktig gjeld som overdras til KF 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.
6. I note til kommunens regnskap i etableringsåret skal eiendeler, gjeld og egenkapital som er overdratt til KF spesifiseres. Det samme gjelder ved senere overdragelse til KF.

Kommunale foretak som avlegger særregnskap etter bedriftsøkonomiske prinsipper

7. Etablering av og overdragelse av eiendeler og gjeld til næringsdrivende kommunale foretak som avlegger særregnskap 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 og kjøp/salg regnskapsføres som transaksjoner i bevilgningsregnskapet både i kommunens regnskap og foretakets særregnskap i henhold til arbeidskapitalprinsippet.
2. Overføring av midler og kjøp/salg mellom KF og kommunen for øvrig skal regnskapsføres som transaksjoner både i foretakets og kommunens bevilgningsregnskap 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 kommunens regnskap og foretakets særregnskap.
3. Interne utlån fra kommunen til KF skal regnskapsføres som utlån i kommunens regnskap og opptak av lån i foretakets særregnskap. KF kan dekke sitt behov for lånefinansiering av investeringer ved at det etableres et langsiktig mellomværende mellom foretaket og kommunen for øvrig. Slike mellomværende anses som interne utlån etter denne standarden.
4. Skillet mellom driftsregnskapet og investeringsregnskapet¹ 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.

Kommunale foretak som avlegger særregnskap etter bedriftsøkonomiske prinsipper

5. 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 KF som avlegger særregnskap etter bedriftsøkonomiske prinsipper til kommunen for øvrig. Ved inntektsføring av overføringer fra slike 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

¹ Jf. KRS nr. 4 Avgrensningen mellom driftsregnskapet og investeringsregnskapet

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 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. Eiendeler, gjeld og egenkapital som overdras til kommunen ved avvikling av KF skal spesifiseres i note i kommunens regnskap i avviklingsåret.
4. 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.
5. Regnskapet for avviklingsåret skal utarbeides i samsvar med de alminnelige regler for særregnskap for KF. Det skal også avlegges årsberetning for avviklingsåret.

Kommunale foretak som avlegger særregnskap etter bedriftsøkonomiske prinsipper

6. Avvikling av KF som avlegger særregnskap etter bedriftsøkonomiske prinsipper 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 KF er gitt i budsjettforskriften § 7 første og annet ledd. Overføring fra kommunen for øvrig til KF for dekning av merforbruk i foretaket skal belastes kommunens driftsregnskap og inntektsføres i foretakets driftsregnskap. Slike overføringer er ordinære driftsutgifter/-inntekter, og er derfor ikke omfattet av strykingsbestemmelsene.
2. Det er ikke krav om at regnskapsmessig mindreforbruk i foretakets særregnskap overføres for å dekke merforbruk i kommunens regnskap.

Kommunale foretak som avlegger særregnskap etter bedriftsøkonomiske prinsipper

3. For KF som avlegger særregnskap etter bedriftsøkonomiske prinsipper regnes negativ egenkapital som regnskapsmessig merforbruk, jf. budsjettforskriften § 7 tredje ledd. 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.

3.6 Omdanning til aksjeselskap

1. Et KF kan omdannes til aksjeselskap. Med mindre annet følger av den faktiske gjennomføringen, regnes slik omdanning som avvikling av KF-et 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 3.4.1.

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 kommunale foretak og kommunen for øvrig, regnskapsføres som transaksjoner både i foretakets og kommunens bevilgningsregnskap i samsvar med anordningsprinsippet. Det samme gjelder interne utlån.
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.