

Kommunal regnskapsstandard nr. 13 – Høringsutkast (HU)



Høringsutkast fastsatt av styret i Foreningen GKRS 18.09.2015

Engasjement i selskaper – regnskapsmessige problemstillinger

1 INNLEDNING OG BAKGRUNN

1. Kommuner og fylkeskommuner kan løse kommunale oppgaver gjennom å etablere eller engasjere seg i ulike former for selskaper. Interkommunale selskaper (IKS) er en selskapsform som er forbeholdt kommunale og fylkeskommunale deltakere, og er en mye anvendt organisasjonsform ved interkommunale samarbeid. Aksjeselskaper er en aktuell organisasjonsform for løsning av oppgaver i samarbeid med andre, men kommuner kan også eie aksjeselskaper alene. Kommuner kan også være deltakere i samvirkeforetak. Kommuner kan imidlertid ikke være deltakere i selskaper etter selskapsloven (ANS, DA og kommandittselskap). Kommuner kan også opprette stiftelser.
2. Med kommuner menes i denne standard både kommuner og fylkeskommuner, med mindre noe annet fremgår av sammenhengen.

1.1 Avgrensning av virkeområde

1. Standarden omfatter regnskapsføring av kommuners engasjement i følgende selskaper:
 - Interkommunale selskaper (IKS)
 - Aksjeselskaper (AS)
 - Samvirkeforetak (SA)
2. Standarden er avgrenset til selskaper hvor eierandelene er klassifisert som anleggsmidler i kommunens balanseregnskap.
3. Standarden omhandler regnskapsføring av etablering og kjøp av eierandeler/aksjer, inntreden og uttreden av kommuner i IKS, overføringer og kjøp/salg mellom kommunene og selskapet, eieruttak/utbytte fra selskapet og avvikling av selskapet.
4. Standarden omfatter også regnskapsføring ved etablering av stiftelser.

5. Standarden omhandler regnskapsføringen i kommunenes regnskap og i regnskapene til interkommunale selskap som avlegger regnskap etter kommunale regnskapsprinsipper. Regnskapsføringen i kommunens regnskap vil være uavhengig av hvilket regnskapsprinsipp det interkommunale selskapet benytter.

2 REGELVERK

1. I **kommunens regnskap** er anleggsmidler eiendeler som er bestemt til varig eie eller bruk for kommunen eller fylkeskommunen, jf. forskrift om årsregnskap og årsberetning (regnskapsforskriften) § 8. Andre eiendeler er omløpsmidler. Nærmere kriterier for å klassifisere aksjer og andeler som anleggsmidler er gitt i KRS nr. 1 Klassifisering av anleggsmidler, omløpsmidler, langsiktig og kortsiktig gjeld.

Anleggsmidler, herunder aksjer og andeler, skal vurderes til anskaffelseskost. Anleggsmidler skal nedskrives til virkelig verdi i balansen ved verdifall som forventes ikke å være forbigående. Nedskrivningen skal reverseres i den utstrekning grunnlaget for nedskrivningen ikke lenger er til stede. Nedskrivning av finansielle anleggsmidler er omhandlet i KRS nr. 9 Nedskrivning av anleggsmidler.

2. **Interkommunale selskaper (IKS)** er regulert i lov om interkommunale selskaper. Et IKS er et selskap hvor alle deltakerne er kommuner, fylkeskommuner eller interkommunale selskaper og hvor deltakerne hefter ubegrenset for en prosent- eller brøkdel av selskapets forpliktelser som til sammen utgjør selskapets samlede forpliktelser.

Deltakerne har ikke innskuddsplikt etter loven, men det kan være avtalt i selskapsavtalen, jf. IKS-loven § 5.

IKS har som hovedregel regnskapsplikt etter regnskapsloven, men det kan fastsettes i selskapsavtalen at selskapet i stedet skal avlegge regnskap etter kommunale regnskapsprinsipper, jf. IKS-loven § 27. Ved endring av regnskapsprinsipp, skal dette vedtas av kommunestyret i hver enkelt deltakerkommune. Nærmere bestemmelser for regnskap i IKS er gitt i egen forskrift om årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning for interkommunale selskaper.

3. **Aksjeselskaper (AS)** er en selskapsform hvor eierne har begrenset ansvar for selskapets forpliktelser. Kommuner kan være eiere i aksjeselskap alene eller sammen med andre. Andre kan både være andre kommuner og private (selskaper eller enkeltpersoner).

Aksjeselskaper er regnskapspliktige etter regnskapsloven.

4. **Samvirkeforetak (SA)** er en selskapsform, regulert i lov om samvirkeforetak, basert på medlemskap i stedet for eierskap. Et samvirkeforetak har minst to medlemmer. Ingen av medlemmene har bestemmende innflytelse over selskapet. Medlemmene har begrenset ansvar for selskapets forpliktelser.

Samvirkeforetak skal fremme de økonomiske interessene til medlemmene og det må foregå omsetning mellom selskapet og medlemmene. Avkastning fra samvirkeforetak fordeles mellom medlemmene på bakgrunn av omsetning mellom samvirkeforetaket og medlemmet.

Samvirkeforetak er regnskapspliktige etter regnskapsloven.

3 DRØFTELSE

3.1 Definisjoner

1. Følgende begreper benyttes i denne standarden:
 - a) *Bevilgningsregnskap*: Samlebetegnelse for drifts- og investeringsregnskapene.
 - b) *Deltakerkommune*: Kommune som er deltaker i et interkommunalt selskap (IKS).
 - c) *Kapitalinnskudd (i IKS)*: Innskudd av egenkapital i et interkommunalt selskap hjemlet i den til enhver tid gjeldende selskapsavtalen.

3.2 Interkommunale selskaper (IKS) – regnskapsføring i kommunens regnskap

3.2.1 Etablering og kapitalinnskudd

1. Et IKS etableres ved at det inngås en selskapsavtale som vedtas av kommunestyret i hver enkelt deltakerkommune. Deltakerkommunene har ikke innskuddsplikt, med mindre det følger av selskapsavtalen eller loven. Det må derfor vurderes konkret hvilke økonomiske disposisjoner etableringen eventuelt innebærer og regnskapsføre disse etter de økonomiske realitetene.
2. Dersom kommunene gjør kapitalinnskudd i IKS-et, regnskapsføres dette som kjøp av andeler i kommunenes investeringsregnskap og aktiveres som anleggsmiddel i balansen. Skjer kapitalinnskuddet i form av anleggsmidler dekomponeres transaksjonen som salg av anleggsmiddel og kjøp av andeler i kommunenes investeringsregnskap.
3. Kapitalinnskudd som gjennomføres på et senere tidspunkt enn ved etablering, og har bakgrunn i den til enhver tid gjeldende selskapsavtalen, regnskapsføres tilsvarende som kapitalinnskudd ved etablering, dvs. som kjøp av andeler i deltakerkommunenes investeringsregnskap.
4. Innskudd av kapital i IKS som ikke er hjemlet i den til enhver tid gjeldende selskapsavtalen, regnes som tilskudd til andre og regnskapsføres i deltakerkommunenes driftsregnskap.

3.2.2 Inntreden av nye deltakere

1. Ved inntreden av nye deltakere i et samarbeid, skal vedtektene regulere eventuell innskuddsplikt. For nye deltakerkommuner regnskapsføres dette på samme måte som ved etablering.

3.2.3 Overføringer og kjøp/salg mellom kommunen og IKS

1. Overføringer og kjøp/salg mellom IKS og deltakerkommunene, regnskapsføres som transaksjoner i bevilgningsregnskapet i deltakerkommunenes regnskap. Overføringer som regnes som tilskudd til andre regnskapsføres i deltakerkommunenes driftsregnskap.

3.2.4 Utdelinger

1. Utdelinger fra IKS kan være både løpende og ikke-løpende inntekter for kommunen. Løpende inntekter inntektsføres i driftsregnskapet, mens ikke-løpende inntekter regnskapsføres i investeringsregnskapet. Det er det reelle innholdet i inntekten for kommunen som er avgjørende for hvorvidt en utdeling skal klassifiseres som en løpende eller ikke-løpende inntekt. Utdelinger som innebærer tilbakebetaling av innskutt kapital vil være en ikke-løpende inntekt som skal regnskapsføres i kommunens investeringsregnskap. Andre utdelinger klassifiseres som ikke-løpende dersom inntekten er både uvanlig, uregelmessig og vesentlig, jf. KRS nr. 4 *Avgrensningen mellom driftsregnskapet og investeringsregnskapet*, punkt 4.3. Utdeling av midler som representerer opptjente resultater i selskapet vil imidlertid som hovedregel være driftsinntekter.
2. Utdeling som følge av at deltakerkommunenes innskuddsforpliktelse i henhold til selskapsavtalen settes ned, er å anse som tilbakebetaling av innskutt kapital og inntektsføres i kommunens investeringsregnskap

3.2.5 Uttreden

1. Ved uttreden av en deltaker fra et IKS skal det fastsettes en utløsningssum tilsvarende andelens nettoverdi. Utløsningssummen utbetales til den uttredende deltaker. Dersom utløsningssummen er negativ skal uttredende deltaker innbetale denne til selskapet.
2. Uttreden fra IKS er sammenlignbart med salg av eierandel. Mottatt utløsningsoppgjør regnskapsføres i uttredende kommunes investeringsregnskap som salg av andeler. Skjer oppgjøret i form av anleggsmidler, dekomponeres transaksjonen i en salgstransaksjon og en kjøpstransaksjon.
3. Oppgjør av negativ utløsningssum regnskapsføres som en overføringsutgift i kommunens investeringsregnskap. Skjer oppgjøret i form av anleggsmidler, dekomponeres transaksjonen i en salgstransaksjon og en overføringstransaksjon.
4. Utløsningsoppgjøret vil være en kjent inntekt eller utgift på tidspunkt for uttreden. Det samme vil som hovedregel gjelde også om betalingen av utløsningsoppgjøret fordeles over tid. Oppgjøret regnskapsføres i samsvar med nr. 2 og 3 ovenfor

også i de tilfellene.

3.2.6 Avvikling

1. Avvikling av IKS er sammenlignbart med salg av eierandel og regnskapsføres hos deltakerkommunene på samme måte som oppgjør ved uttreden, jf. punkt 3.2.5.

3.3 Interkommunale selskaper (IKS) – regnskapsføring i IKS-et (kommunale regnskapsprinsipper)

3.3.1 Etablering

1. Et IKS etableres ved at det inngås en selskapsavtale som vedtas av kommunestyret i hver enkelt deltakerkommune. Deltakerkommunene har ikke innskuddsplikt, med mindre det følger av selskapsavtalen eller loven. Det må derfor vurderes konkret hvilke økonomiske disposisjoner etableringen eventuelt innebærer og regnskapsføre disse etter de økonomiske realitetene.
2. Mottatte kapitalinnskudd ved etablering av selskapet, regnskapsføres direkte i åpningsbalansen. Det samme gjelder ved tingsinnskudd i form av anleggsmidler. Slike kapitalinnskudd aktiveres som anleggsmidler i balansen og med motpost kapitalkonto.
3. Kapitalinnskudd som gjennomføres på et senere tidspunkt enn ved etablering regnskapsføres i selskapets bevilgningsregnskap. Skjer slike senere kapitalinnskudd i form av anleggsmidler, dekomponeres transaksjonen i en kjøpstransaksjon og en overføringstransaksjon som regnskapsføres i investeringsregnskapet. Anleggsmidlet aktiveres i balansen, jf. KRS nr. 2 punkt 3.3.
4. Deltakerkommunenes kapitalinnskudd vil, med mindre annet følger av selskapsavtalen, være disponible midler for IKS-et og klassifiseres som ubundne fond. Skjer kapitalinnskuddet i form av midler som i medhold av lov, forskrift eller avtale er reservert særskilte formål, klassifiseres disse som bundne fond. For kapitalinnskudd i form av anleggsmidler vil motpost være kapitalkonto.

3.3.2 Inntreden av nye deltakere

1. I selskapets bevilgningsregnskap regnskapsføres kapitalinnskudd fra nye deltakere på samme måte som kapitalinnskudd fra eksisterende deltakere på et senere tidspunkt enn ved etablering, jf. punkt 3.3.1 nr. 3.

3.3.3 Overføringer og kjøp/salg mellom kommunen og IKS

1. Overføringer og kjøp/salg mellom IKS og deltakerkommunene, regnskapsføres som transaksjoner i bevilgningsregnskapet.

3.3.4 Utdelinger

1. Utdelinger fra IKS-et til deltakerkommunene regnskapsføres som overføringsutgifter i selskapets bevilgningsregnskap. Utdelinger som reelt sett er tilskudd til deltakerkommunene, eller utdeling av opptjent resultat i IKS-et regnskapsføres i driftsregnskapet.

Utdeling i form av tilbakebetaling av kapitalinnskudd, finansieres med bruk av tilhørende fond i bevilgningsregnskapet.

2. Skjer utdelingen i form av anleggsmidler, dekomponeres transaksjonen i en salgstransaksjon og en overføringstransaksjon.

3.3.5 Uttreden

1. Ved uttreden av en deltaker fra et IKS skal det fastsettes en utløsningssum tilsvarende andelens nettoverdi. Utløsningssummen utbetales til den uttredende deltaker. Dersom utløsningssummen er negativ skal uttredende deltaker innbetale denne til selskapet.
2. I selskapet regnskapsføres utbetalt utløsningssum som en overføringsutgift i bevilgningsregnskapet. Hvorvidt utløsningssummen regnskapsføres i drifts- eller investeringsregnskapet, avhenger av hvilke midler som deles ut. Skjer oppgjøret i form av anleggsmidler, dekomponeres transaksjonen i en salgstransaksjon og en overføringstransaksjon.
3. Tilsvarende regnskapsføres mottatt utløsningssum som en overføringsinntekt i selskapets bevilgningsregnskap. Skjer oppgjøret i form av anleggsmidler, dekomponeres transaksjonen i en kjøpstransaksjon og en overføringstransaksjon.

3.3.6 Avvikling

1. IKS kan oppløses etter bestemmelsene i lov om interkommunale selskaper § 32. Avviklingen gjennomføres i samsvar med lovens § 34.

3.4 Aksjeselskaper (AS)

3.4.1 Stiftelse av AS og kjøp av aksjer

1. Kjøp av aksjer som klassifiseres som anleggsmidler regnskapsføres i kommunens investeringsregnskap og aktiveres som anleggsmiddel i balansen.
2. Innbetaling av aksjeinnskudd ved stiftelse av aksjeselskap regnskapsføres som kjøp av aksjer. Skjer innskuddet i form av anleggsmidler dekomponeres transaksjonen som salg av anleggsmiddel og kjøp av aksjer i kommunenes investeringsregnskap.
3. Kommunen kan også skyte inn kapital i aksjeselskap i form av utlån, for eksempel ansvarlige lån. Dette utgiftsføres som utlån i kommunens

investeringsregnskap og aktiveres i balansen.

3.4.2 Overføringer og kjøp/salg mellom kommunen og aksjeselskap

1. Overføringer og kjøp/salg mellom AS og eierkommunene, regnskapsføres som transaksjoner i kommunens bevilgningsregnskap. Tilskudd fra kommunen til aksjeselskapet regnskapsføres i kommunens driftsregnskap. Dette gjelder også om aksjeselskapet er heleid av kommunen.

3.4.3 Utdelinger

1. Utdeling fra aksjeselskaper kan skje i form av utbytte, kapitalnedsetting, som følge av fusjon eller fisjon eller ved oppløsning av selskapet, jf. aksjeloven (asl) § 3-6.
2. Tilleggsvederlag ved fusjon etter asl § 13-2 og ved fisjon etter asl § 14-2 regnskapsføres i samsvar med KRS nr. 4 (F) punkt 4.2 nr. 3. For regnskapsføring av utdeling ved oppløsning, se punkt 3.3.5 nedenfor.
3. Utdelinger fra aksjeselskaper i form av utbytte og kapitalnedsettelse kan være både løpende og ikke-løpende inntekter for kommunen. Løpende inntekter inntektsføres i driftsregnskapet, mens ikke-løpende inntekter regnskapsføres i investeringsregnskapet. Det er det reelle innholdet i inntekten for kommunen som investor som er avgjørende for hvorvidt en utdeling fra aksjeselskap skal klassifiseres som en løpende eller ikke-løpende inntekt. Den selskapsrettslige formen på utdelingen er ikke avgjørende. Utdelinger fra aksjeselskaper som innebærer tilbakebetaling av innskutt kapital vil være en ikke-løpende inntekt som skal regnskapsføres i kommunens investeringsregnskap. Andre utdelinger fra aksjeselskaper klassifiseres som ikke-løpende dersom inntekten er både uvanlig, uregelmessig og vesentlig. Utdeling av midler som representerer opptjente resultater i selskapet i kommunens eiertid vil som hovedregel anses som løpende inntekter.

3.4.4 Salg av aksjer

1. Inntekt ved salg av aksjer klassifisert som anleggsmidler regnskapsføres som hovedregel i investeringsregnskapet.
2. Dersom kommunen alene, eller sammen med andre kommuner, har bestemmende innflytelse i selskapet, skal imidlertid en andel av salgsinntekten regnes som avkastning på innskutt kapital og regnskapsføres i driftsregnskapet, jf. regnskapsforskriften § 3, fjerde ledd. Denne bestemmelsen er nærmere regulert i KRS nr. 4 Avgrensningen mellom driftsregnskapet og investeringsregnskapet punkt 4.2.

3.4.5 Avvikling

1. Avvikling av aksjeselskap innebærer realisasjon av aksjene og mottatt avviklingsoppgjør regnskapsføres på samme måte som salg av aksjer.

2. Dersom det mottas annet enn bare kontanter ved avvikling av AS, f.eks. at hele eller deler av innmaten i selskapet overdras til kommunen, dekomponeres transaksjonen i sine enkelte bestanddeler.

3.5 Samvirkeforetak (SA)

3.5.1 Stiftelse av og inntreden i samvirkeforetak

1. Andelsinnskudd som ytes ved stiftelse av samvirkeforetak og ved senere innmelding, regnskapsføres som kjøp av andeler i kommunens investeringsregnskap og aktiveres som anleggsmiddel i balansen.
2. Skjer andelsinnskuddet i form av anleggsmidler, dekomponeres transaksjonen som salg av anleggsmiddel og kjøp av andeler i kommunenes investeringsregnskap.

3.5.2 Overføringer og kjøp/salg mellom kommunen og samvirkeforetak

1. Overføringer og kjøp/salg mellom samvirkeforetak og medlemskommunene, regnskapsføres som transaksjoner i kommunens bevilgningsregnskap. Tilskudd fra kommunen til samvirkeforetaket regnskapsføres i kommunens driftsregnskap.

3.5.3 Utdelinger

1. Utdelinger fra samvirkeforetak kan være både løpende og ikke-løpende inntekter for kommunen. Løpende inntekter inntektsføres i driftsregnskapet, mens ikke-løpende inntekter regnskapsføres i investeringsregnskapet. Det er det reelle innholdet i inntekten for kommunen som er avgjørende for hvorvidt en utdeling fra samvirkeforetak skal klassifiseres som en løpende eller ikke-løpende inntekt. Utdelinger som innebærer tilbakebetaling av innskutt kapital vil være en ikke-løpende inntekt som skal regnskapsføres i kommunens investeringsregnskap. Andre utdelinger fra samvirkeforetak klassifiseres som ikke-løpende dersom inntekten er både uvanlig, uregelmessig og vesentlig, jf. KRS nr. 4 punkt 4.3. Utdeling av midler som representerer opptjente resultater i selskapet i kommunens medlemstid vil som hovedregel anses som løpende inntekter.

3.5.4 Utmelding

1. Ved utmelding av samvirkeforetak skal kommunen få tilbakebetalt andelsinnskuddet. Dette regnskapsføres som en overføringsinntekt i kommunens investeringsregnskap.

3.5.5 Avvikling

1. Ved avvikling av samvirkeforetak har medlemmene rett til å få utdelt andelsinnskudd og innestående på medlemskapitalkonto. Utdelingen regnskapsføres som en overføringsinntekt i kommunens investeringsregnskap.

3.6 Stiftelser

3.6.1 Opprettelse av stiftelser

1. En stiftelse er en formuesverdi som ved testament, gave eller annen rettslig disposisjon selvstendig er stilt til rådighet for et bestemt formål. En stiftelse har ingen eiere og stiftelsen kan ikke foreta utdelinger til den som har opprettet stiftelsen eller dennes nærstående.
2. Dersom en kommune oppretter en stiftelse vil det innebære anvendelse av finansielle midler som skal regnskapsføres i bevilgningsregnskapet som en kjent utgift på opprettelsestidspunktet. Overføringen av midler til stiftelsen regnskapsføres som en overføringsutgift i kommunens driftsregnskap. Skjer opprettelsen ved at det overdras anleggsmidler, dekomponeres transaksjonen i en salgstransaksjon og en overføringstransaksjon.

4 ANBEFALING

4.1 Interkommunale selskaper (IKS) – regnskapsføring i kommunens regnskap

1. Økonomiske disposisjoner ved etablering av et IKS regnskapsføres etter de økonomiske realitetene. Kapitalinnskudd i henhold til selskapsavtalen regnskapsføres som kjøp av andeler i kommunenes investeringsregnskap og aktiveres som anleggsmiddel i balansen.

Overføring av kapital til IKS som ikke er hjemlet i selskapsavtalen, regnes som tilskudd til andre og regnskapsføres i deltakerkommunenes driftsregnskap.

2. Utdelinger fra IKS som innebærer tilbakebetaling av innskutt kapital vil være en ikke-løpende inntekt som skal regnskapsføres i kommunens investeringsregnskap. Andre utdelinger klassifiseres som ikke-løpende dersom inntekten er både uvanlig, uregelmessig og vesentlig.
3. Mottatt oppgjør ved uttreden regnskapsføres som salg av andeler. Betaling av negativ utløsningssum regnskapsføres som en overføringsutgift i kommunens investeringsregnskap. Regnskapsføringen skjer på tidspunkt for uttreden.

4.2 Interkommunale selskaper (IKS) – regnskapsføring i IKS-ets regnskap (kommunale regnskapsprinsipper)

1. Mottatte kapitalinnskudd ved etablering av selskapet, regnskapsføres direkte i åpningsbalansen. Kapitalinnskudd som gjennomføres på et senere tidspunkt enn ved etablering regnskapsføres i selskapets bevilgningsregnskap.
2. Utdelinger fra IKS-et til deltakerkommunene som reelt sett er tilskudd til deltakerkommunene, eller utdeling av opptjent resultat i IKS-et regnskapsføres i driftsregnskapet. Utdeling i form av tilbakebetaling av kapitalinnskudd, finansieres med bruk av tilhørende fond i bevilgningsregnskapet.
3. Oppgjør ved uttreden regnskapsføres i selskapets bevilgningsregnskap.

4.3 Aksjeselskaper (AS)

1. Kjøp av aksjer som klassifiseres som anleggsmidler regnskapsføres i kommunens investeringsregnskap og aktiveres som anleggsmiddel i balansen. Innbetaling av aksjeinnskudd ved stiftelse av aksjeselskap regnskapsføres som kjøp av aksjer.
2. Utdelinger fra aksjeselskaper som innebærer tilbakebetaling av innskutt kapital vil være en ikke-løpende inntekt som skal regnskapsføres i kommunens investeringsregnskap. Andre utdelinger fra aksjeselskaper klassifiseres som ikke-løpende dersom inntekten er både uvanlig, uregelmessig og vesentlig. Utdeling av midler som representerer opptjente resultater i selskapet i kommunens eiertid vil som hoved regel anses som løpende inntekter.
3. Inntekt ved salg av aksjer klassifisert som anleggsmidler regnskapsføres som hovedregel i investeringsregnskapet. Ved salg av aksjer i selskaper kommunen har bestemmende innflytelse, skal en andel av salgsinntekten regnes som avkastning på innskutt kapital og regnskapsføres i driftsregnskapet.
4. Oppgjør ved avvikling av aksjeselskap regnskapsføres på samme måte som salg av aksjer.

4.4 Samvirkeforetak (SA)

1. Andelsinnskudd regnskapsføres som kjøp av andeler i kommunens investeringsregnskap og aktiveres som anleggsmiddel i balansen.
2. Utdelinger fra samvirkeforetak som innebærer tilbakebetaling av innskutt kapital vil være en ikke-løpende inntekt som skal regnskapsføres i kommunens investeringsregnskap. Andre utdelinger klassifiseres som ikke-løpende dersom inntekten er både uvanlig, uregelmessig og vesentlig. Utdeling av midler som representerer opptjente resultater i selskapet i kommunens medlemstid vil som hovedregel anses som løpende inntekter.

4.5 Stiftelser

1. Overføringen av midler ved opprettelse av stiftelser regnskapsføres som en overføringsutgift i kommunens driftsregnskap.