



Foreningen for god kommunal regnskapsskikk
Postboks 135

4610 KRISTIANSAND

Oslo, 17. november 2005

**KOMMUNAL REGNSKAPSSTANDARD NR. 4 – FORELØPIG STANDARD –
AVGRENSNINGEN MELLOM DRIFTSREGNSKAPET OG
INVESTERINGSREGNSKAPET**

Vedlagt følger Oslo kommunes brev av 11.11.05 til NKRF servicekontor vedrørende KRS nr. 4 (F) – Avgrensningen mellom driftsregnskapet og investeringsregnskapet.

I forståelse med Oslo kommune oversendes saken Foreningen for god kommunal regnskapsskikk for behandling. Vi ber om at foreningens vurderinger av problemstillingene oversendes direkte til Oslo kommune.

Vennlig hilsen
Norges Kommunerevisorforbund



Bjørn Bråthen
Daglig leder

Kopi til:

- Oslo kommune, Byrådsavdeling for finans og utvikling
- Kommunal- og regionaldepartementet
- Oslo kommune, Kommunerevisjonen

Norges Kommunerevisorforbund

Postadresse:
Postboks 1417 Vika
0115 OSLO

Besøksadresse:
Munkedamsveien 3B, 4. etg.

Telefon: 23 23 97 00
Telefaks: 23 23 97 01
E-post: post@nkrf.no

Org.nr.: 975 450 694
Kontonr.: 3030.07.28916



Oslo kommune
Byrådsavdeling for finans og utvikling

NKRFSs Servicekontor
Postboks 1417 Vika
0115 Oslo

Dato: 11.11.2005

Deres ref:

Vår ref (saksnr):
200502693-173

Saksbeh:
Jens Hertzberg,

Arkivkode:
126

**KOMMUNAL REGNSKAPSSTANDARD NR. 4 – FORELØPIG STANDARD –
AVGRENSNINGEN MELLOM DRIFTSREGNSKAPET OG
INVESTERINGSREGNSKAPET**

Ovennevnte standard ble som kjent vedtatt av styret i GKRS 08.12.2003 med siste endring 03.12.2004 og med virkning fra regnskapsåret 2005.

Oslo kommune ønsker å ta opp to problemstillinger i tilknytning til denne standarden.

Overføring til Oslo Sporveier AS

Oslo Sporveier AS er et aksjeselskap heleid av Oslo kommune hvor kommunen i 2005 blant annet yter et tilskudd til sporveisrelaterte investeringer på ca. 100 mill. kroner. Disse investeringene aktiveres i Oslo Sporveier AS's balanse. Tilskuddet er budsjettert og bokført i samsvar med budsjettforutsetningene i kommunens investeringsbudsjett og føres på art 370, driftstilskudd til private.

Bjørvika infrastruktur AS

Det er inngått avtale mellom staten ved Statens vegvesen Region Øst (SVRØ) og Oslo kommune om riksveiomleggingen og finansiering av denne. I avtalen forplikter Oslo kommune seg til blant annet å vedta ny ordning for brukerbetaling, bidra med kr 300 mill. og la verdien av frigitt riksveigrunn gå til finansiering av riksveiomleggingen. Staten bidrar med øvrig finansiering.

Grunnlaget for organiseringen av Bjørvikautbyggingen er lagt gjennom Stortingets behandling av St. meld. nr. 28 (2001-2002) om utviklingen av Bjørvika. Avtalen om finansiering av riksveianlegg er en av flere avtaler i en samlet pakke. Avtalene er innbyrdes avhengige, slik at hele avtalepakken faller dersom en av avtalene ikke blir vedtatt. I Stortingsmeldingen er kostnadene til riksveiomleggingen foreløpig anslått til i størrelsesorden kr 2 800 mill. (2001 kr) hvor Oslo kommune har forpliktet seg til et kontantbidrag på kr 300 mill.

Stortinget har gjennom lovendring åpnet for at havnekassens midler på visse vilkår kan investeres i annet enn havneformål og Fiskeridepartementet ga i vedtak av 15.01.2003 tillatelse

Byrådsavdeling for finans og
utvikling

Postadresse:
Rådhuset, 0037 Oslo

Telefon: 23 46 16 00

Telefaks:

E-post: postmottak@byr.oslo.kommune.no

til å opprette HAV Eiendom AS (HAV-E). Bystyret har i hht. dette vedtatt opprettelse av HAV-E. Selskapet ble stiftet 07.04.2003.

Bjørvika Utvikling AS (BU) er et heleid datterselskap av Oslo S Utvikling AS (OSU). Det er gjennomført en rettet emisjon mot HAV-E, slik at HAV-E deretter vil eie 66 % og OSU 34 % av aksjene. HAV-E er heleid datterselskap av Oslo Havnevesen, mens OSU eies med 1/3 av ROM Eiendomsutvikling AS, 1/3 av Linstow Eiendom ASA og 1/3 av Entra Eiendom AS. Bjørvika Infrastruktur AS (BI) er et heleid datterselskap av BU.

Forhandlingsløsningen innebærer inngåelse av åtte avtaler, hvorav Oslo kommune er part i fire.

Aksjonærer og eiere av Bjørvika Utvikling AS er HAV Eiendom AS (som skal eie havnevesenets eiendommer i Bjørvika) og Oslo Utvikling AS med 66% eid av HAV og 34% av Oslo Utvikling AS Verken stat eller kommune skal delta i selskapene.

I Bjørvika vil Havnevesenet bli majoritetseier i Bjørvika Utvikling AS og er en av de største eiendomsbesitterne i området. Selskapet HAV Eiendom AS er etablert for spesielt å ivareta Havnevesenets eiendomsinteresser.

Oslo kommune vil senest fem år etter at den tekniske infrastrukturen for området er ferdigstilt i sin helhet overta eiendomsretten.

Kommunen har i 2005 overført 150 mill. kroner til Bjørvika infrastruktur AS som er bokført på art 40x, overføringer til staten som gjelder riksveiomlegging i Bjørvika.

Forholdet til GKRS nr. 4

Av GKRS nr 4 fremgår at tilskudd til andres investeringsutgifter er en driftsutgift som skal regnskapsføres i driftsregnskapet. I medhold av denne standarden skal således kommunens tilskudd til Oslo Sporveier AS og Bjørvika infrastruktur AS budsjetteres og regnskapsføres i driftsregnskapet.

Det er nå reist spørsmål hvorvidt kommunen har bidratt til andres investeringer (som er egne rettssubjekt) og en føring i investeringsregnskapet som er i strid med god kommunal regnskapsskikk. Den økonomiske konsekvensen av dette vil i så fall for kommunen i dette tilfelle være at bidragene må finansieres via drift og de ulike finansieringskildene i investeringsregnskapet.

Oslo kommune er av den oppfatning at GKRS nr. 4 ikke er til hinder for at overføringer til rettssubjekter eid helt eller delvis av kommunen som skal anvendes til investeringer skal regnskapsføres i investeringsregnskapet.

Dette skyldes i første rekke at dersom Oslo Sporveier AS hadde vært organisert som en ordinær virksomhet under kommunen ville budsjetteringen og regnskapsføringen blitt foretatt i investeringsregnskapet. Når kommunen har valgt å organisere selskapet som et AS bør ikke dette være avgjørende for hvorledes dette skal budsjetteres og regnskapsføres. Tilsvarende gjelder også for overføringen til Bjørvika infrastruktur AS hvor kommunen vil overta eiendomsretten til den tekniske infrastrukturen og således er dette en bokføring som skal føres i investeringsregnskapet.

Kommunen kjenner ikke til hvorvidt overføringer/tilskudd til andre rettssubjekter hvor kommunen har hel eller delvis eierandel og hvor selskapene driver med

kommunale/fylkeskommunale oppgaver har vært diskutert i forbindelse med utarbeidelsen av standarden.

Oslo kommune vil således opprettholde sin budsjett- og regnskapspraksis og ber om en bekreftelse på at kommunens forståelse av GKRS nr. 4 er korrekt.

Med hilsen

Merete Johnson
Kommunaldirektør

Terje Ruud
Finanssjef

Godkjent og ekspedert i papirform uten underskrift

Kopi til: Kommunal- og Regionaldepartementet
Oslo kommunerevisjon

Oslo kommune
Byrådsavdeling for finans og utvikling
Rådhuset
0037 Oslo



Kristiansand 10. februar 2006

Regnskapsføring Oslo kommune – tilskudd til Oslo Sporveier AS og Bjørvika infrastruktur AS

Innledning og regelverk

Vi viser til brev av 11. november 2005 vedrørende to problemstillinger knyttet til om regnskapsføringen skal skje i drifts- eller investeringsregnskapet.

Kommunens årsbudsjett og årsregnskap skal bestå av en driftsdel og en investeringsdel, i tråd med kommuneloven § 46 nr 5 og budsjett- og regnskapsforskriften. Regelverket trekker opp avgrensningen mellom drifts- og investeringsdelen, men lar den nærmere vurdering av skillet være opp til ”god kommunal regnskapsskikk”.

Foreningen for god kommunal regnskapsskikk (GKRS) har vedtatt KRS 4 ”avgrensning mellom driftsregnskapet og investeringsregnskapet” med tilhørende følgeskriv. KRS 4 har fra og med 2005 status som foreløpig standard. Den foreløpige standarden ligger ute på foreningens hjemmeside (www.gkrs.no).

Standarden slår fast at utgiftsføringer i investeringsregnskapet som hovedregel vil måtte medføre aktivering i kommunens balanseregnskap. Tilskudd til andres investeringer der andre enn kommunen vil stå som eier, er en driftsutgift som skal regnskapsføres i kommunens driftsregnskap. Kommunen vil som følge av dette og det som framgår av kommuneloven § 50 nr. 1 om ”eget bruk” heller ikke ha adgang til å lånefinansiere investeringer hos private tjenesteprodusenter.

Tilskudd til Oslo Sporveier AS

Oslo kommune anfører at tilskuddet til Oslo Sporveier AS fortsatt bør kunne regnskapsføres i investeringsregnskapet da dette ville vært tilfelle dersom Oslo Sporveier AS var organisert som en ordinær virksomhet under kommunen. KRS 4 er tydelig på at tilskudd til ”andres” investeringer dvs andre rettssubjekter enn kommunen, skal regnskapsføres i kommunens driftsregnskap. I denne sammenheng nevnes også at tilskudd til andres investeringer, ikke er et lovlig formål som kommunen kan låne penger til etter kommuneloven § 50. Investeringene som

Oslo Sporveier AS gjør skal naturlig balanseføres som anleggsmiddel i dette regnskapet. Ofte vil det være slik at utgiftsføring i investeringsregnskapet, vil medføre en aktivering i kommunens balanseregnskap. Oslo kommunes eierandel i Oslo Sporveier AS bør framkomme som ”aksjer i Oslo Sporveier AS”.

Oslo kommune anfører at dersom Oslo Sporveier AS hadde vært organisert som en del av kommunen, ville investeringene blitt utgiftsført i investeringsregnskapet. Foreningen vil peke på at endringer i budsjettering og regnskapsføring er en konsekvens som må vurderes ved utskillelse av kommunal virksomhet i egne rettssubjekter. Foreningen vil også peke på at dersom kommunen har eiendomsretten til de aktuelle anleggsmidlene, vil utgiftsføring kunne foretas i kommunens investeringsregnskap.

Foreningen viser også til avgitt svar på henvendelse fra Midt – Rogaland kommunerevisjon vedrørende regnskapsføring av ulike tilskudd til andre jfr GKRS nettside [www.gkrs](http://www.gkrs.no) – spørsmål og svar.

Foreningen GKRS legger til grunn at KRS 4 må forstås slik at tilskudd til investeringer som andre rettssubjekter foretar, må føres i driftsregnskapet, følgelig må også tilskuddet fra Oslo kommune til Oslo Sporveier AS føres i driftsregnskapet.

Bjørvika infrastruktur AS

I utgangspunktet vil tilskudd til Bjørvika infrastruktur AS (riksveiomlegging) også være tilskudd til andre og bli å regnskapsføre på tilsvarende måte som tilskudd til Oslo Sporveier AS. I KRS 4 framgår at reelt innhold vil være bestemmende for regnskapsføringen.

Foreningen vil kommentere at tilskudd til andre etter KRS 4 skal regnskapsføres i driftsregnskapet. Det er ikke avgjørende for regnskapsføringen i drift- eller investeringsregnskapet, om mottaker benytter disse midlene til drift eller investeringsformål, men avgjørende vil være om giver mottar noen form for eiendomsrett til de midler som gis eller andre eiendeler av tilsvarende verdi. I KRS 4 står at ”investeringer er anskaffelse av eiendeler til varig eie eller bruk”. Ut fra de opplysninger som framkommer i Deres brev, kan det være tvil om de løpende tilskuddene (i mellomperiodene før eiendomsrett overtas om 5 år) kan betraktes som en anskaffelse av en eiendel som kan oppføres i balansen. Vi er noe i tvil, men forstår det slik at Oslo kommune verken er formell eller ”reell” eier av anlegget i perioden før overtakelse om 5 år.

For heleide AS vil situasjonen ofte være at AS` et eier driftsmidlene (som kanskje er finansiert som tilskudd fra kommunen). I disse tilfellene vil reell verdi for investeringene i det kommunale AS framkomme i form av økt verdi på kommunens aksjer i selskapet.

I Deres brev framgår at kommunen senest fem år etter at den tekniske infrastrukturen for området er ferdigstilt, *i sin helhet vil overta eiendomsretten*. Det framgår ikke av brevet fra Oslo kommune, om de løpende tilskuddene til Bjørvika infrastruktur AS i periodene før eiendomsoverføring, representerer en eiendel av verdi for kommunen. *KRS 4 er i dag slik at tilskudd til andres investeringer skal regnskapsføres i driftsregnskapet*. Under disse

forutsetninger mener foreningen at KRS 4 i dag er slik at tilskudd til Bjørvika infrastruktur AS bør regnskapsføres i driftsregnskapet.

Balanseføring av anlegget i regnskapet til Oslo kommune vil under denne forutsetning, først finne sted ved eiendomsovertakelse om 5 år.

KRS 4 har status som foreløpig som bør følges (leses som skal), og eventuelle avvik fra standarden må faglig begrunnes. Dersom Oslo kommune har faglige begrunnelser for å regnskapsføre tilskuddene i investeringsregnskapet, for eksempel fordi kommunen mener dette gir bedre uttrykk for de reelle forhold i transaksjonene, transaksjonens kompleksitet ikke framkommer fullt ut i brevet, realiteten er at det erverves eiendeler i mellomperiodene m.v, må dette eventuelt nærmere begrunnes.

Foreningen vil ta med seg den aktuelle problemstillingen knyttet til regnskapsmessig behandling av kommunale – interkommunale og offentlige infrastrukturinvesteringer i forbindelse med framtidig omgjøring av KRS 4 til endelig standard.

Med vennlig hilsen

Foreningen for God kommunal regnskapsskikk

Jon Ivar Stakkeland
Utredningsleder