

Reikningsskila- og upplýsinganefnd sveitarfélaga

**Reikningsskil samstæðu Reykjavíkurborgar og reikningsskil
Félagsbústaða hf.**

Álit í máli nr. 1/2020

Október 2020



Stjórnarráð Íslands
Samgöngu- og sveitarstjórnarráðuneytið

I. Málavextir

Samgöngu- og sveitarstjórnarráðuneytið hefur móttengið erindi Vigdísar Hauksdóttur, borgarfulltrúa Reykjavíkurborgar, sem beint var til reikningsskila- og upplýsinganefndar sveitarfélaga, þann 4. apríl sl. og erindi Einars S. Hálfánarsonar, lögmans og fyrrum nefndarmanns í endurskoðunarnefnd Reykjavíkurborgar, sem beint var til samgöngu- og sveitarstjórnarráðuneytisins, þann 8. maí 2020. Af erindunum má ráða að óskað sé eftir álit reikningsskila- og upplýsinganefndar sveitarfélaga um reikningsskil samstæðu Reykjavíkurborgar og reikningsskil Félagsbústaða hf. Nánar tiltekið er óskað eftir að fjallað verði um eftirfarandi álitæfni:

- a. Hvort að rétt sé að Félagsbústaðir hf., sem eru að fullu í eigu Reykjavíkurborgar, skilgreini fasteignir sem leigðar eru út til einstaklinga á grundvelli laga um félagsþjónustu sveitarfélaga, nr. 40/1991, og eru í eigu félagsins, sem fjárfestingareignir í reikningsskilum sínum og hvaða reikningsskilaaðferðum ber að beita vegna slíkra eigna.
- b. Hvort að Reykjavíkurborg sé heimilt að færa ársreikninga Félagsbústaða hf. óbreytta inn í samantekin reikningsskil A- og B-hluta.

II. Hlutverk reikningsskila- og upplýsinganefndar sveitarfélaga

Reikningsskila- og upplýsinganefnd sveitarfélaga starfar á grundvelli 74. gr. sveitarstjórnarlaga, nr. 138/2011, og hefur það hlutverk að stuðla að samræmingu á reikningsskilum sveitarfélaga og öðrum fjárhagslegum ráðstöfunum þeirra, skv. nefndu ákvæði. Samkvæmt 2. mgr. 75. gr. sveitarstjórnarlaga, nr. 138/2011, getur nefndin, eftir því sem tilefni er til, gefið út nánari leiðbeiningar og álit um bókhald, fjárhagsáætlanir og reikningsskil sveitarfélaga. Eins og máli þessu er háttað telur nefndin ástæðu til að fjalla um álitæfni málsins á grundvelli ákvæðisins og gefa út eftirfarandi álit.

III. Álit

Samkvæmt 61. gr. sveitarstjórnarlaga skulu sveitarfélög gera ársreikning fyrir sveitarsjóð, stofnanir sveitarfélagsins og fyrirtæki þess og *skal ársreikningurinn gerður samkvæmt lögum um ársreikninga*. Jafnframt skulu sveitarfélög gera *samstæðureikning* fyrir sveitarfélagið, þ.e. sveitarsjóð, stofnanir þess og fyrirtæki með sjálfstætt reikningshald. Samkvæmt 60. gr. sveitarstjórnarlaga skal skipta starfsemi sveitarfélaga í tvo hluta, A-hluta sem merkir aðalsjóð sveitarfélags auk annarra sjóða og stofnana sem sinna starfsemi sem að hluta eða öllu leyti eru fjármögnuð af skatttekjum, og B-hluta sem í falla stofnanir sveitarfélaga, fyrirtæki og aðrar rekstrareiningar sem að hálfu eða meirihluta eru í eigu sveitarfélaga og eru reknar sem sjálfstæðar einingar. Gera sveitarstjórnarlög því ráð fyrir að samstæðureikningur sveitarfélaga, þ.e. bæði A- og B-hluti sveitarfélaga, sé gerður samkvæmt ákvæðum laga um ársreikninga, nr. 3/2006.

a. Reikningsskil fyrirtækja í B-hluta sem gerð eru upp skv. öðrum reikningsskilaaðferðum

Sú staða kann að koma upp að félag í B-hluta sveitarfélags ber að gera upp samkvæmt öðrum reikningsskilaaðferðum en samkvæmt lögum um ársreikninga. Sem dæmi þá ber félögum með takmarkaðri ábyrgð sem hafa skráð bréf á markaði að beita alþjóðlegum reikningsskila stöðlum (IFRS) við samningu samstæðureiknings síns skv. 90. gr., sbr. 3. tl. 1. gr. laga um ársreikninga.

Kemur þá til skoðunar hvort heimilt sé að taka slíkan ársreikning óbreyttan í samstæðureikning sveitarfélags, í ljósi þess að samstæðureikningur sveitarfélags ber ávallt að byggja á lögum um ársreikninga.

Þær reglur sem gilda þegar félag í B-hluta samstæðureiknings sveitarfélags er gert upp skv. öðrum aðferðum en lögum um ársreikninga, er að finna í 2. gr. reglugerðar nr. 1212/2015 um bókhald, fjárhagsáætlanir og ársreikninga sveitarfélaga. Í ákvæðinu eru samantekin reikningsskil skilgreind þannig:

„Samantekin reikningsskil eru sameinuð reikningsskil A- hluta og B-hluta. Að svo miklu leyti sem við á gilda um samantekin reikningsskil reglur um samstæðu reikningsskil, skv. ákvæðum laga um ársreikninga.”

Í VII. kafla laga um ársreikninga er að finna þær reglur sem gilda um samstæðureikningsskil. Í 75. gr. laganna segir að við gerð samstæðureiknings skulu notaðar sömu matsaðferðir og í ársreikningi móðurfélags. Noti dótturfélag í samstæðu aðrar matsaðferðir í eigin ársreikningi en móðurfélagið skulu unnin ný reikningsskil fyrir dótturfélagið, þar sem matsaðferðir eru í samræmi við reikningsskil samstæðu. Jafnframt segir að heimilt sé að víkja frá ákvæðum 2. másl. ef frávik í reikningsskilum dótturfélags frá reikningsskilum móðurfélags eru óveruleg.

Að mati nefndarinnar ber að líta til sömu sjónarmiða og rakin eru í 75. gr. laga um ársreikninga, þegar lagt er mat á hvernig taka skuli upp ársreikning félags sem er að hálfu eða meirihluta í eigu sveitarfélags í samstæðureikning sveitarfélags. Ef félag sem færa skal í B-hluta sveitarfélags beitir öðrum matsaðferðum í eigin ársreikningi en samstæðureikningur sveitarfélagsins byggir á, ber að vinna ný reikningsskil fyrir félagið, þar sem matsaðferðir eru í samræmi við reikningsskil samstæðureikningsins.

b. Aðrar matsaðferðir – fjárfestingarfasteignir

Með úrskurði atvinnuvega- og nýsköpunarráðuneytisins, dags 11. júlí 2013, var staðfest sú ákvörðun ársreikningaskrár, frá 29. maí 2012, að Félagsbústaðum hf. væri skylt að beita alþjóðlegum reikningsskila stöðlum (IFRS) við gerð ársreiknings félagsins. Með vísan til þeirrar reglu sem getið var um að framan, er ljóst að greina þarf hvort að aðrar matsaðferðir eru notaðar í ársreikningi Félagsbústaða hf. en í samstæðureikningi Reykjavíkurborgar, áður en því er svarað hvort hægt sé að taka ársreikning Félagsbústaða hf. óbreyttan upp í samstæðureikning borgarinnar.

Eins og fram hefur komið skal samstæðureikningur sveitarfélaga byggja á lögum um ársreikninga. Samkvæmt 31. gr. laganna er heimilt að færa varanlega rekstrarfjármuni á gangvirði og er því almennt heimilt, *en ekki skylt*, að færa varanlega rekstrarfjármuni á gangvirði í ársreikningum sveitarfélaga. Einnig kemur fram í 1. mgr. 39. gr. laganna að félög sem eru með starfsemi á sviði fjárfestinga í fjárfestingarfasteignum, mega meta eignir og skuldbindingar sem þeim tengjast innan þessarar starfsemi til gangvirðis. Síðan segir í 2. mgr. ákvæðisins að ákvæði 1. mgr. taki til fjárfestinga í fjárfestingareignum eða hluta þeirra, svo sem fasteigna og annarra efnislegra eigna ásamt skuldbindingum þeim tengdum. Hugtakið „fjárfestingareign“ er síðan frekar skilgreint í 15. tl. 2. gr. en þar segir:

„Fasteign, land, bygging eða hluti byggingar, sem ætluð er til öflunar tekna, svo sem til útleigu eða í öðru ágóðaskyni, en ekki til notkunar í rekstri félags við framleiðslu, vörslu vörubirgða, þjónustu í rekstri félagsins, í stjórnunarlegum tilgangi eða til sölu í hefðbundnum rekstrartilgangi.“

Í framangreindu felst að í samstæðureikningi sveitarfélaga skulu sveitarfélög meta varanlega rekstrarfjármuni og fjárfestingarfasteignir á kostnaðarverði, þó með þeim undantekningum sem heimilaðar eru í lögum um ársreikninga, þ.m.t. að meta fjárfestingarfasteignir og tengdar skuldbindingar á gangvirði og færa breytingu yfir rekstur, sbr. 1. mgr. 39. gr. ársreikningalaga.

Félagsbústaðir hf.

Í gögnum málsins er tilurð Félagsbústaða hf. rakin en félagið var stofnað til að annast lögbundið hlutverk Reykjavíkurborgar sem kveðið er á um í 45. gr. laga um félagsþjónustu sveitarfélaga, nr. 40/1991. Þar kemur fram að sveitarstjórnir skulu m.a. tryggja framboð af leiguhúsnæði handa þeim fjölskyldum og einstaklingum sem ekki eru á annan hátt færir um að sjá fyrir sér húsnæði sökum lágra launa, þungrar framfærslubyrðar eða annarra félagslegra aðstæðna.

Í ársreikningi Félagsbústaða hf. er þeirri matsaðferð beitt að meta fasteignir félagsins á gangvirði en ekki kostnaðarverði. Nefndin tekur ekki afstöðu til þess hvort að slík færsla sé í samræmi við þá reikningskilastaðla sem ársreikningur félagsins byggir á, heldur skiptir hér mestu máli hvort munur sé á matsaðferðum samstæðureiknings borgarinnar og þeim matsaðferðum sem ársreikningur Félagsbústaða byggir á varðandi mat á varanlegum rekstrarfjármunum félagsins. Ef Reykjavíkurborg velur að nýta sér heimild í 39. gr. laga um ársreikninga til að meta fjárfestingareignir sínar til gangvirðis, og reikningskil Félagsbústaða hf. gera ráð fyrir sömu matsaðferð, er það mat nefndarinnar að heimilt sé að taka reikningskil Félagsbústaða hf., óbreytt upp í samstæðureikning Reykjavíkurborgar.

III. Niðurstaða

Þau sjónarmið sem kveðið er á um í 75. gr. laga um ársreikninga, gilda einnig um samstæðureikning sveitarfélaga. Í því felst að í samstæðureikningi sveitarfélaga skulu notaðar sömu matsaðferðir og í ársreikningi A-hluta sveitarfélagsins. Noti félag í eigu sveitarfélags, sem færa skal inn í B-hluta þess, skv. 60. gr. sveitarstjórnarlaga, aðrar matsaðferðir í eigin ársreikningi en samstæðureikningur sveitarfélagsins byggir á, skulu unnin ný reikningskil þar sem matsaðferðir eru í samræmi við samstæðureikning. Það gildir þó ekki ef frávik í reikningskilum félagsins eru óveruleg. Séu frávik gerð skal þeirra getið í skýringum með samstæðureikningi og ástæður fyrir þeim tilgreindar.

Að mati nefndarinnar er Reykjavíkurborg heimilt að taka reikningskil Félagsbústaða hf. óbreytt upp í samstæðureikning sinn, ef reikningskil Félagsbústaða gera ráð fyrir sömu matsaðferð og í samstæðureikningi borgarinnar. Það er ef Reykjavíkurborg metur það svo að starfsemi Félagsbústaða sé á sviði fjárfestinga í fjárfestingarfasteignum og nýtir sér þar með ákvæði 39. gr. laga um ársreikninga um að meta fasteignir félagsins til gangvirðis, með breytingar yfir rekstur.