

Reikningsskila- og upplýsinganefnd

**Framkvæmdakostnaður hafna,
framlög vegna þeirra og afskriftir
í bókhaldi og reikningsskilum sveitarfélaga**

Álit 1/2009
Maí 2009



SAMGÖNGURÁÐUNEYTIÐ



**Færsla á framkvæmdakostnaði hafnarmannvirkja, færsla á framlögum ríkisins til framkvæmdanna og afskriftarreglur hafnarmannvirkja.
Álit maí 2009**

Forsaga

Á 36. hafnasambandsþingi Hafnasambands Íslands, sem haldið var 25. og 26. september 2008 var samþykkt eftirfarandi álit fjárhagsnefndar þingsins um afskriftarreglur hafnarmannvirkja:

“Hafnasambandsþing haldið á Akureyri dagana 25. og 26. september 2008 er sammála þeirri tillögu sem KPMG hefur sett fram að afskriftir hafna skuli færðar með þeim hætti að heildarkostnaður við framkvæmdir hafna skuli færðar til eignar, en framlag ríkisins til skuldar, þar sem svo háttar til.

Samkvæmt því yrði heildarkostnaður við framkvæmdir færður til eignar og afskriftir gjaldfærðar í samræmi við það. Framlag ríkisins yrði því tekjufært á líklegum nýtingartíma og lækkað jafnt og þétt sem fyrirfram innheimtar tekjur í efnahagsreikningi. Með þessari aðferð kemur fram í rekstrarreikningi allur kostnaður við rekstur hafna, en tekjurnar koma annars vegar frá ríkissjóði og hins vegar frá notendum hafnanna. Mikilvægt er að afskriftarreglur hafna séu skýrar og samanburðarhæfar.

Því leggur hafnasambandsþing það til við bókhaldsnefnd sveitarfélaga að ofnangreind meðferð ríkisframlaga og að framkvæmdakostnaður verði grundvöllur afskriftarreglna hafna frá og með árinu 2008.”

Bréf um þetta efni var sent reikningsskila- og upplýsinganefnd samgönguráðuneytisins með bréfi dags. 6. október 2008.

Þann 4. desember 2008 átti reikningsskila- og upplýsinganefnd fund með fulltrúum Hafnasambands Íslands, formanni þess, Gísla Gíslasyni og Birgi L. Blöndal starfsmanni.

Efnisleg umfjöllun

Samkvæmt beiðni Hafnasambands sveitarfélaga útbjó KPMG minnisblað um afskriftarreglur hafna, en það hljóðar svo:

Afskriftarreglur hafna:

Hinn 4. september sl. áttu fulltrúar frá Hafnasambandi sveitarfélaga, Birgir L. Blöndal og Gunnlaugur Júlíusson, fund með Halldóri H. Sigurðssyni, Sæmundi Valdimarssyni og Sesselju Árnadóttur frá KPMG. Efni fundarins var að fara yfir afskriftarreglur í tengslum við ríkisframlög til hafna. Var þar haft til hliðsjónar minnisblað frá Sæmundi Valdimarssyni til Birgis L. Blöndal dagsett 31. ágúst 2008:

Í framhaldi af þessum fundi hefur verið óskað eftir tillögu KPMG um fyrirkomulag þessara mála.

Alþjóðlegur reikningsskilastaðall 20 fjallar um ríkisstyrki. Samkvæmt staðlinum er heimilt að beita eftirfarandi tveimur aðferðum við færslu ríkisstyrkja vegna framkvæmda:

1. Að færa styrki til lækkunar á kostnaði við framkvæmdirnar.
2. Að færa styrki sem fyrirframinnheimtar tekjur, sem tekjufærðar verða á líklegum nýtingartíma eignanna.

Að athuguðu máli mælir KPMG með að valin verði seinni aðferðin, þ.e. að færa styrki sem fyrirframinnheimtar tekjur, sem tekjufærðar verða á líklegum nýtingartíma eignanna. Hafnarframkvæmdir yrðu þá færðar til eignar brúttó, en framlag ríkisins til skuldar.

Samkvæmt þessari aðferð yrðu afskriftir gjaldfærðar í rekstrarreikningi af brúttó fjárfestingunni, en framlag ríkisins yrði tekjufært á sér lið á líklegum nýtingartíma mannvirkjanna. Þannig lækka jafnt og þétt fyrirfram innheimtar tekjur í efnahagsreikningi, þar sem framlag ríkisins væri skuldfært. Með þessu móti kemur fram í rekstrarreikningi allur kostnaður við rekstur hafna, en tekjurnar samanstanda þá annars vegar af þjónustugjöldum sem höfnum er heimilt að innheimta samkvæmt 17. gr. hafnalaga nr. 61/2003 og hins vegar af framlagi ríkissjóðs.

– Reikningsskila- og upplýsinganefnd –



Í fyrrnefndu minnisblaði frá 31. ágúst, sem Sæmundur Valdimarsson sendi til Birgis L. Blöndal kemur fram:

Bókhaldsnefnd Sambands íslenskra sveitarfélaga setti reglur um að sýna skyldi brúttóafskriftir af öllum hafnarmannvirkjum í rekstrarreikningi, en síðan skyldi afskriftarhlutur ríkisins dreginn frá. Þannig eru í raun einungis gjaldfærðar afskriftir af hlut sveitarfélagsins. Sami háttur hefur verið viðhafður við eignfærslu í efnahagsreikningi.

Vegna fyrirhugaðrar breytingar á gjaldtöku hafna, þ.e. að hafnagjöld muni í framtíðinni taka mið af kostnaði hafna í stað aflaverðmætis áður, þykir ástæða til að huga að þessum málum.

Alþjóðlegur reikningsskilastaðall 20 fjallar um ríkisstyrki, þ.e. færslu þeirra og upplýsingar sem um þá þarf að veita í reikningsskilum. Samkvæmt staðlinum er heimilt að beita annarri tveggja eftirfarandi aðferða við færslu ríkisstyrkja.

Annars vegar er sú aðferð að færa ríkisframlag til frádráttar á fjárfestingu og gjaldfæra þannig nettó-afskriftir. Þetta er sú aðferð sem hafnarsjóðir sveitarfélaga hafa í raun verið að beita.

Hins vegar er sú aðferð að færa hafnarframkvæmdir til eignar brúttó, en framlag ríkisins til skuldar. Samkvæmt þessari aðferð yrðu afskriftir gjaldfærðar af brúttó-fjárfestingu, en framlag ríkisins yrði tekjufært á líklegum nýtingartíma mannvirkjanna og lækka þannig jafnt og þétt fyrirfram innheimtar tekjur í efnahagsreikningi, þar sem framlag ríkisins væri skuldfært. Með þessu móti kemur fram í rekstrarreikningi allur kostnaður við rekstur hafna, en tekjurnar samanstanda þá annars vegar af framlagi ríkissjóðs og hins vegar af aðstöðugjöldum þeirra sem mannvirkin nýta.

Í alþjóðastaðli IAS – 20 um færslu opinberra styrkja (úttekið af KPMG á Íslandi):

Kafla 18.1 Opinber styrkur – skilgreining:

Opinber styrkur er opinber aðstoð í formi tilfærslu verðmæta til fyrirtækis gegn því að viðkomandi fyrirtæki hafi uppfyllt ákveðin skilyrði eða muni uppfylla þau í framtíðinni. Utan þessarar skilgreiningar fellur aðstoð sem ekki verður metin í fjárhæðum, sem og viðskipti

við hið opinbera sem teljast til venjubundinnar starfsemi viðkomandi fyrirtækis.

Kafla 18.2 Færsla opinberra styrkja

Reglan er þessi: Opinberum styrkjum skal jafna á móti þeim kostnaði sem þeim er ætlað að mæta. Styrkir sem veittir eru til kaupa á ákveðnum eignum skulu annað hvort færðir til lækkunar á bókfærðu verði viðkomandi eigna eða sem fyrirfram innheimtar tekjur. Í báðum tilfellum koma styrkirnir til tekna á afskriftartíma eignarinnar, annars vegar sem tekjur, hins vegar í formi lægri afskrifta.

Hér á eftir eru nokkur atriði er snúa að færslu opinberra styrkja:

- a) Opinbera styrki, þ.m.t. styrki í formi ópeningalegra eigna á gangvirði skal aðeins færa sé nokkuð öruggi (e. reasonable assurance) fyrir því að: i) viðkomandi fyrirtæki uppfylli þau skilyrði sem styrkurinn er háður; og ii) fyrirtækið muni móttaka styrkinn.
- b) Það hefur ekki áhrif á reikningshaldslega meðferð styrksins í hvaða formi hann er. Þannig er farið eins með opinbera styrki hvort sem hann er í formi peningagreiðslu eða eftirgjafar skuldar.
- c) Tekjufæra skal opinberan styrk á kerfisbundinn hátt og jafna honum á móti þeim kostnaði sem honum er ætlað að standa straum af. Opinbera styrki skal ekki færa beint á eigið fé.
- d) Sá háttur að færa styrki til tekna um leið og þeir eru mótteknir samrýmist ekki jöfnunarreglu reikningshaldsins. Styrk sem varðar afskrifanlega eign skal færa til tekna á afskriftartíma eignarinnar. Stundum er styrkur veittur til að mæta mismunandi kostnaðarþáttum, til dæmis annars vegar vegna kaupa á ákveðinni eign og hins vegar að mæta kostnaði við ákveðna starfsemi. Í slíkum tilfellum getur þurft að tekjufæra hluta af styknum yfir lengra eða skemmra tímabil en aðra hluta hans.
- e) Ef opinberum styrk er ætlað að mæta kostnaði sem hefur verið gjaldfærður á

– Reikningsskila- og upplýsinganefnd –



- fyrri tímabilum eða markmið með styrk er að veita fyrirtæki aðstoð þá þegar, án þess að markmiðið sé að standa straum af ákveðnum kostnaði á síðari tímabilum, þá skal tekjufæra styrkinn þegar hann er móttækinn.
- f) Þegar opinber styrkur er veittur í formi ópeningalegrar eignar, oftast í formi varanlegs rekstrarfjármunar, er algengast að meta gangverð viðkomandi eignar og færa styrkinn og eignina á því verði.
- g) Opinber styrkur sem varðar eign, þ.m.t. styrkur í formi ópeningalegrar eignar sem færð er á gangverði, skal færður í efnahagsreikning sem fyrirframinnheimtar tekjur eða sem lækkun á bókfærðu verði viðkomandi eignar. Báðar aðferðir eru taldar ásættanlegar.
- h) Sé styrkurinn færður sem fyrirframinnheimtar tekjur er hann færður til tekna með kerfisbundnum hætti á líftíma eignarinnar. Sé styrkuinn færður til lækkunar á bókfærðu verði eignarinnar er hann færður til tekna með kerfisbundnum hætti á líftíma eignarinnar sem lækkun á gjaldfærðum afskriftum. Sé um land að ræða, sem er ófyrnanleg eign, er móttaka eignarinnar oft háð því að byggð sé húseign á landinu. Í slíku tilfelli væri eðllegt að færa styrkinn til tekna á afskriftartíma húseignarinnar.
- i) Kaup varanlegs rekstrarfjármunar og móttaka opinbers styrks vegna hans getur valdið meiriháttar hreyfingum á handbæru fé. Þess vegna eru þessar hreyfingar oft sýndar hvor í sínu lagi í yfirliti um sjóðsstreymi jafnvel þó svo að styrkurinn sé færður til lækkunar á bókfærðu verði eignarinnar í efnahagsreikningi.
- j) Tekjufærðir styrkir (e. grants related to income) eru ýmist færðir meðal tekna í rekstrarreikningi (meðal rekstrartekna og annarra tekna) eða sem frádráttur frá viðeigandi kostnaðarliðum. Báðar

aðferðir eru taldar ásættanlegar. Frekari skýringar í ársreikningi kunna að vera gagnlegar.

- k) Opinber styrkur sem þarf síðar að endurgreiða, án þess að gert hafi verið ráð fyrir endurgreiðslu, skal meðhöndlaður sem breyting á reikningshaldslegu mati í samræmi við IAS 8. Endurgreiðslur opinbers styrks sem færast til tekna (e. grant related to income) skal færa til lækkunar á þeim hluta styrksins sem stendur meðal fyrirframinnheimtra tekna og það sem umfram er skal gjaldfæra. Ef um er að ræða endurgreiðslu styrks vegna eignar skal færa endurgreiðsluna til lækkunar á bókfærðu verði eignarinnar, eða eftir atvikum, til lækkunar á fyrirframinnheimtum tekjum. Sú fjárhæð sem áður hefur verið færð til lækkunar á afskriftum eignarinnar skal gjaldfærð strax í slíkum tilfellum.
- l) Þegar um endurgreiðslu á styrk vegna eignar er að ræða, kann að vera nauðsynlegt að huga að virðisrýnun eignarinnar.

Íslensk sveitarfélög hafa í mörg undanfarin ár eignfært fastafjármuni á kostnaðarverði að frádegnum styrkjum og kostnaðarþáttöku / endurgreiðslum. Samkvæmt alþjóðlegum reikningssskilastöðlum eru tvær leiðir heimilaðar varðandi reikningshaldslega meðferð móttækinna styrkja. Í fyrsta lagi er að draga móttækinn styrk frá kostnaðarverði eins og sveitarfélögin gera og hins vegar að skuldfæra móttækinn styrk sem fyrirframinnheimtar tekjur og tekjufæra hann síðan á endingartíma eignarinnar. Niðurstaða rekstrarreiknings er sú sama hvor leiðin sem farin er. Sé fyrri leiðin valin er eignfærsla fastafjármuna lægri og því verða árlegar afskriftir lægri sem því nemur. Ef seinni leiðin er valin þá hækka árlegar afskriftir, en á móti hækka rekstrartekjur um sömu fjárhæð, þ.e. fyrirframinnheimtu tekjurnar eru tekjufærðar miðað við endingartíma eignarinnar.

– Reikningsskila- og upplýsinganefnd –



Rekstrartekjur og rekstrargjöld verða hærri en nettó rekstrarniðurstaða verður sú sama. Áhrifin á efnahagsreikninginn eru meiri. Ef fyrri leiðin er valin, eru fastafjármunir lækkaðir strax við móttöku styrksins og eignin eignfærist á nettóverði. Ef seinni leiðin er valin eignfærist eignin á brúttó verði og á móti er færð upp langtímaskuld og næsta árs hluti af henni síðan færður yfir á skammtímaskuldir. Ef seinni leiðin er valin aukast skuldir sveitarfélagsins og það hefur áhrif á kennitölur sem reiknaðar eru út frá skuldum. Hér geta verið um all háar fjárhæðir að ræða og geta því haft töluverð áhrif á kennitölur, t.d. útreikning á skuldir á hvern íbúa. Ef breyta á reikningshaldslegri meðferð móttækinnar styrkja hjá höfnum sveitarfélaga þarf um leið að líta til annarra móttækinnar styrkja/endurgreiðslna hjá sveitarfélögum. Hér er meðal annars átt við gatnagerðargjöld og jafnvel byggingarréttarsölu.

Niðurstaða

Það er niðurstaða reikningsskila- og upplýsinganefndar samgönguráðuneytisins að styrkir verði áfram færðir til lækkunar á kostnaðarverði framkvæmda hjá höfnum. Hins vegar er eðlilegt að sérstaklega sé haldið utan um brúttó fjárfestingar í bókhaldi hafna á sérstökum bókhaldslyklum og móttæknum styrkjum á öðrum bókhaldslyklum. Brúttó fjárfestingin er þá afskrifuð miðað við áætlaðan endingartíma og móttæknir styrkir afskrifaðir á móti. Nettó afskrift ársins færist í rekstrarreikning. Eðlilegt er að í skýringum með ársreikningi væri gerð grein fyrir ríkisstyrkjum niður á eignaflokka fastafjármuna.

– Reikningsskila- og upplýsinganefnd –

