

ÁLIT REIKNINGSSKILARÁÐS NR. 1/2018

Þann 10. maí 2017 barst reikningsskilaráði erindi frá reikningsskila- og upplýsinganefnd sveitarfélaga (RogU) (Tilv.: SRN17040551/4.11.2) um áhrif leigusamninga um hjúkrunarheimili á reikningsskil sveitarfélaga.

Samkvæmt efni erindisins gaf RogU út álit 31/2013 sem fjallaði um reikningshaldslega meðferð leigusamninga við ríkissjóð vegna hjúkrunarheimila. Í því álitum er fjallað um útreikning á leiguskuldbindingu, bókhaldslega meðferð, heimild til frádráttar frá skuldum (við útreikning á skuldaviðmiði) og er það niðurstaða álitsins að slíkur samningur teljist rekstrarleigusamningur. Eftir að álitid var gefið út hafa samkvæmt RogU komið fram sjónarmið um að leigusamningar við ríkissjóð um hjúkrunarheimili teljist til fjármögnunarleigusamninga en ekki rekstrarleigusamninga. Af þessari ástæðu hafi RogU leitað til reikningsskilaráðs um túlkun á ákvæðum um flokkun á umræddum leigusamningum í reikningsskilum sveitarfélaga til samræmi við ákvæði IAS 17 (IFRS 16) og annarra laga og reglugerða sem nefndin telur viðeigandi í umfjöllun sinni. Með beiðninni fylgdu tvö minnisblöð, annað frá Deloitte þar sem niðurstaðan var að fara ætti með samningana sem rekstrarleigusamninga og hitt frá KPMG þar sem niðurstaðan var að fara ætti með samningana sem fjármögnunarleigusamninga.

Yfirferð reikningsskilaráðs

Við yfirferð á erindi RogU fékk reikningsskilaráð afrit af leigusamningnum um hjúkrunarheimili við Borgarbyggð, Akureyri, Garðabæ, Mosfellsbæ, Ísafjörð, Bolungarvík, Seltjarnarnes og Hafnarfjörð ásamt tengdum viðaukum.

Samningar voru yfirfarnir ásamt því að haft var samband við Ríkisendurskoðun til að fá upplýsingar um hvernig samningarnar væru meðhöndlaðir í ríkisreikningi. Í þeim samskiptum kom fram að samningarnir væru færðir í ríkisreikningi sem framlög til málaflokksins. Minnisblöð Deloitte og KPMG voru yfirlesin og meðhöndlun samninganna í reikningsskilum rædd út frá forsendum um innihald þeirra. Til viðbótar við þetta var einnig rætt við endurskoðendur sem hafa komið að endurskoðun á ársreikningum sveitarfélaga.

Forsendur í samningnum sem og aðrar upplýsingar voru greindar og reikningshaldsleg meðferð þeirra rædd út frá kröfum í lögum um ársreikninga sem vísa til alþjóðlegs reikningsskilastaðals um leigusamninga, IAS 17, varðandi skilgreiningu og meðferð á leigusamningnum í reikningsskilum.

Meginefni samninganna

Meginefni saminganna að því leyti sem snýr að erindinu er að sveitarfélögin byggja og reka hjúkrunarheimili fyrir eigin reikning og fá á móti fjármuni úr ríkissjóði. Í samningunum kemur fram að húsaleiga, eins og framlagið er nefnt í samningunum, sé einvörðungu ákveðin fjárhæð sem félags- og tryggingamálaráðuneytið greiði mánaðarlega til viðkomandi sveitarfélags. Einnig kemur fram í samningunum að leigan teljist ígildi stofnkostnaðar. Í samningunum er ekki að neitt að finna sem vísar til leiguafnota. Þvert á móti kemur fram að sveitarfélögin hafi fullan ráðstöfunarrétt á húsnæðinu. Hafa ber þó í huga að ríkissjóður ber ábyrgð á málaflokknum þótt valin hafi verið leið með þessari útfærslu.

Niðurstaða reikningsskilaráðs

Það er mat reikningsskilaráðs að við það að skilgreina samningana í reikningshaldi sem leigusamninga sé verið að byggja á formi þeirra en ekki efni (e. substance over form) þar sem ekki sé um nein raunveruleg leiguafnot að ræða. Efni samninganna, að því leyti sem snýr að erindinu, fjallar að meginstofni um það með hvaða hætti ríkissjóður endurgreiðir stofnkostnað við byggingu hjúkunarheimila og styrkir þannig sveitarfélagið. Vegna eðlis samninganna telur reikningsskilaráð erfitt að rökstyðja með afgerandi hætti að þeir falli undir gildissvið IAS 17 (IFRS 16). Það er einnig mat reikningsskilaráðs að hvorki séu til staðar skýrar kröfur í lögum um ársreikninga um það hvernig beri að fara með gerningana út frá eðli þeirra né heldur falli viðskiptin undir ákveðin alþjóðlegan staðal (IFRS). Af þeirri ástæðu þykir reikningsskilaráði rétt að horfa til alþjóðlega staðalsins IAS 8 sem fjallar um reikningsskilaaðferðir, breytingar á reikningshaldslegu mati og skekkjur. Í þeim staðli koma fram þau skilyrði sem þurfa að vera til staðar þegar reikningsskilaaðferð er valin sem og hvernig félögum ber að bera sig að ef ekki eru til staðar staðlar eða túlkanir sem eru viðeigandi fyrir viðskipti, atburði eða aðstæður sem til staðar eru. Í þeim tilvikum ber stjórnendum samkvæmt staðlinum að nota faglegt mat við að þróa og beita reikningsskilaaðferð sem leiði til þess að upplýsingar í reikningsskilunum verði viðeigandi og áreiðanlegar.

Við það mat ber stjórnendum að horfa til og meta eftirfarandi atriði:

- kröfur og leiðbeiningar í öðrum alþjóðlegum reikningsskilastöðlum og túlkanir sem fjalla um sambærileg eða tengd málefni; og
- skilgreiningar, skráningarkröfur og matsaðferðir fyrir eignir, skuldir, tekjur og gjöld samkvæmt hugtakaramma reikningsskilanna.

Með vísan til þessa er það mat reikningsskilaráðs að reikningsskil sveitarfélaga endurspegli best eðli þessara gerninga með því að færa inn langtímakröfu á íslenska ríkið sem ígildi núvirts samningsbundins framlags þess til endurgreiðslu á stofnkostnaði hjúkunarheimila. Langtímakrafan endurspeglar samningsbundinn rétt sveitafélagsins til þess að móttaka handbært fé eða aðra fjáreign samkvæmt samningi við ríkið og fellur því undir skilgreiningu á fjáreign. Mótbókun langtímakröfunnar væri lækkan á kostnaðarverði hjúkunarheimils og myndu eftirstöðvar þess í reikningsskilum sveitarfélaganna endurspeglar raunkostnað sveitarfélagsins við byggingu þess. Þessi meðferð er sambærileg og meðferð á opinberum styrkjum samkvæmt alþjóðlegum reikningsskilastöðlum og fjallað er um undir staðli IAS 20 *Skráning opinberra styrkja og upplýsingar um opinbera aðstoð*. Það er mat reikningsskilaráðs að um sambærileg málefni sé að ræða þrátt fyrir að gerningarnir falli ekki beint undir efnissvið þess staðals.

Reikningsskilaráð

Mars 2018

Aðalsteinn Hákonarson

Elín Hanna Pétursdóttir

Signý Magnúsdóttir

Sigurjón G. Geirsson

Unnar Friðrik Pálsson