

Reikningsskila- og upplýsinganefnd

**Reikningsskilaleg meðferð
leigusamninga við ríkissjóð vegna
hjúkrunarheimila.**

o-O-o

**Reglugerð nr. 502/2012 um fjárhagsleg viðmið og eftirlit með
fjármálum sveitarfélaga.**

Álit 1/2013
Mars 2013



INNANRÍKISRÁÐUNEYTIÐ



Hagstofa Íslands



Reikningsskilaleg meðferð leigusamninga við ríkissjóð vegna hjúkrunarheimila.

Forsaga

Þann 1. janúar 2012 tóku gildi sveitarstjórnarlög nr. 138/2011. VII. kafli laganna fjallar um fjármál sveitarfélaga. Í kaflnarum eru nokkrar umtalsverðar breytingar og nýmæli frá fyrri lögum. Nú er í lögum getið um skyldu sveitarfélaga til að uppfylla ákveðin skilyrði varðandi jafnvægi í rekstri og um hlutfall skulda af heildartekjum. Í reglugerð nr. 502/2012 er skilgreind þau viðmið sem lögð eru til grundvallar um skuldahlutfall og skuldaviðmið. Í reglugerðinni er heimildarákvæði um að draga megi

Efnisleg umfjöllun

Í 64. grein sveitarstjórnarlaga nr. 138/2011 er kveðið á um viðmiðanir um afkomu og fjárhagsstöðu sveitarfélaga:

„Skyldu er varðar skuldsetningu skal sveitarstjórn fullnægja með því að: 2. heildarskuldir og skuldbindingar A- og B-hluta í reikningsskilum skv. 60. gr. séu ekki hærrí en nemur 150% af reglulegum tekjum. Ráðherra skilgreinir í reglugerð nánar þau viðmið sem lögð eru til grundvallar skv. 2. mgr., þar á meðal um útgjöld, tekjur, eignir, skuldir og skuldbindingar og aðlögun sveitarfélaga að þeim. Þar skal jafnframt heimilt að undanþiggja nánar tilgreindar skuldir eða skuldbindingar einstakra sveitarfélaga þannig að þær hafi engin eða aðeins hlutfallsleg áhrif skv. 2. tölul. 2. mgr.“

Á grundvelli þessarar greinar sveitarstjórnarlaga var gefin út reglugerð nr. 502/2012 um fjárhagsleg viðmið og eftirlit með fjármálum sveitarfélaga. Í 6. gr.

leiguskuldbindingu ríkissjóðs frá skuldum við útreikning á skuldaviðmiði. Til að samræma og skýra framangreint ákvæði hefur reikningsskila- og upplýsinganefnd unnið álit um hvernig eigi að reikna leiguskuldbindingu ríkissjóðs við útreikning á skuldaviðmiði og hvaða upplýsingar þurfi að vera í skýringum með í ársreikningi þar að lútandi.

Þetta er gert á grundvelli 2.mgr. 75.gr.laga nr. 138/2011, en samkvæmt henni getur nefndin gefið út leiðbeiningar og álit um bókhald, fjárhagsáætlanir og reikningsskil.

Reglugerðarinnar eru ítrekuð markmið sveitarstjórnarlaga um fjárhagslega sjálfbærni og jafnvægi í rekstri með því að fylgja jafnvægisreglunni og skuldareglunni. Í 14. gr. reglugerðarinnar er þetta atriði tilgreint enn frekar í tengslum við skuldaviðmiðið.

Í 1. tl. hennar er fjallað sérstaklega um leiguskuldbindingar frá ríkissjóði;

„Við útreikning á skuldahlutfalli skv. 2. tölul. 2. mgr. 64. gr. sveitarstjórnarlaga skal taka tillit til allra skulda og skuldbindinga, þar á meðal langtímaskulda, skuldbindinga vegna leigu- og rekstrarsamninga, lífeyris- og skammtímaskulda. Við útreikning á skuldaviðmiði skv. 2. tölul. 2. mgr. 64. gr. sveitarstjórnarlaga og b-lið 6. gr. reglugerðar þessara skal fylgja eftirfarandi reikniáðferðum“.

1. *Leiguskuldbindingar frá ríkissjóði*

„Ef sveitarfélag hefur gert samning við ríkissjóð um fjármögnun verkefna um

fasteignir, sem felur m.a. í sér langtímaskuldbindingu af hálfu ríkissjóðs um stöðugar tekjur af fjárfestingunni, er heimilt að draga frá heildarskuldum og skuldbindingum núvirta fjárhæð þess hluta leiguverðsins á samningstíma, sem ætlaður er vegna fjárfestingarinnar. Við þennan útreikning skal jafnframt draga frá fjárhæð leiguverðsins. Forsenda fyrir þeim frádrætti er að upplýsingar um núvirta fjárhæð leigusamnings vegna fjárfestingarinnar komi fram í skýringum ársreiknings ásamt fjárhæð leiguverðs vegna viðkomandi reikningsárs“.

Í þessu sambandi skipta eftirtalin atriði máli:

1. Með hvaða hætti skal færa fjárfestinguna og skuldir vegna hennar í bókhaldi sveitarfélaga.

2. Hvernig skal reikna út núvirta fjárhæð þess hluta leiguverðsins, sem til er stofnað vegna fjárfestingarinnar.

3. Áhrif á tekjur vegna útreiknings á skuldaviðmiði.

4. Hvaða upplýsingar skulu að lágmarki koma fram í skýringum með ársreikningi vegna leigusamninga um hjúkrunarheimili.

Taflan hér að neðan sýnir mismunandi stærðir hjúkrunarheimila, byggingarkostnað þeirra, leigugreiðslur og núvirði leigugreiðslanna. Við núvirðingu leigugreiðslna skal nota þá vexti sem sveitarfélagið nýtur við fjármögnun framkvæmdarinnar. Í neðangreindu dæmi er tekið mið af þeim vaxtakjörum sem Íbúðarlánasjóður hefur boðið sveitarfélögum.

Tafla 1. Forsendur fyrir útreikningi á núvirði leiguskuldbindinga.

M ² í húsnæði	750	2.500	3.375
Fjöldi íbúða	< 41	41 til 50	> 50
Viðmiðunarkostnaður byggingar á m ²	385.911 kr.	371.238 kr.	356.564 kr.
Heildarbyggingakostnaður til viðmiðunar	289.433.250 kr.	928.095.000 kr.	1.203.403.500 kr.
Leigugreiðsla hvern mánuð á hvern m ²	2.236 kr.	2.151 kr.	2.066 kr.
Viðhald, umsjón og umsýsla af viðmiðunarkostnaði	1,50%	1,50%	1,50%
Viðhald, umsjón og umsýsla, kr. á mánuði á m ²	482 kr.	464 kr.	446 kr.
Fasteignagjöld og tryggingar	1,45%	1,45%	1,45%
Fasteignagjöld og tryggingar kr. á mánuði á m ²	466 kr.	449 kr.	431 kr.
Leigugreiðsla hvern mánuð á hvern m ² vegna fjárfestingar	1.287 kr.	1.238 kr.	1.189 kr.
Leigugreiðsla hvern mánuð vegna fjárfestingar	965.102 kr.	3.094.683 kr.	4.012.696 kr.
Ársvextir	4,20%	4,20%	4,20%
Samningstími	40	40	40
Núvirði, sem heimilt er að draga frá skuldum	224.200.975 kr.	718.920.140 kr.	932.181.919 kr.

1. Eignarhald og ábyrgð á skuldum.

Samningar ríkis og sveitarfélaga um byggingu hjúkrunarheimila og þátttöku ríkisins í fjármögnun þeirra eru flokkaðir sem rekstrarleigusamningur í

reikningsskilum sveitarfélaganna. Þannig ber sveitarfélögum að eignfæra húsnæði hjúkrunarheimila og tekjufæra leigugreiðslur línulega á samningstímanum nema önnur

kerfisbundin aðferð endurspeglir betur ávinning af notkun eignanna. Sveitarfélögum ber að eignfæra húsnæði hjúkrunarheimilanna meðal varanlegra rekstrarfjármuna og afskrifa það með kerfisbundnum hætti á áætluðum nýtingartíma húsnæðisins. Fasteignin sem hýsir hjúkrunarheimilið verður ótvírætt í eigu sveitarfélagsins. Að því leiðir að hún skal færð til eignar í bókhaldi sveitarfélaganna og þau lán sem sveitarfélagið tekur vegna byggingarinnar skulu færðar sem skuldir í bókhaldi sveitarfélaga.

Í lögum nr. 3 frá 2006 um ársreikninga er lítillega fjallað um leigusamninga. Í 5. mgr. 29 gr. laganna segir:

„Eignarleigusamningar skulu í samræmi við samningsákvæði og settar reikningsskilareglur færðir í efnahagsreikning ef þeir nema verulegum fjárhæðum.“ Frekari umfjöllun um leigusamninga er ekki að finna í ársreikningalögum.

Samkvæmt ársreikningalögum skulu ársreikningar samdir í samræmi við lög, reglugerðir og settar reikningsskilareglur. Hluti af settum reikningsskilareglum eru alþjóðlegir reikningsskilastaðlar (IFRS) eins og þeir eru samþykktir af Evrópusambandinu. Þegar ársreikningalög fjalla ekki um tiltekið málefni ber því m.a. að horfa til IFRS. Alþjóðlegi reikningsskilastaðallinn IAS 17 *Leigusamningar*, tilgreinir þær grundvallarreglur sem gilda um meðferð

2. Núvirt fjárhæð sem heimilt er að draga frá við útreikning á skuldviðmiði.

Í 1. t.l. 2. mgr. 14. gr. reglugerðar nr. 502/2012 um fjárhagsleg viðmið og eftirlit með fjármálum sveitarfélaga kemur fram að ef sveitarfélag hefur gert samning við ríkissjóð um fjármögnun verkefna um fasteignir, sem felur meðal annars í sér

fjármögnunar- og rekstrarleigusamninga og skýringar þeim viðkomandi í reikningsskilum, bæði fyrir leigutaka og leigusala.

Í IAS 17.4 er leigusamningur skilgreindur sem samningur þar sem leigusali flytur réttinn til að nota eign yfir til leigutaka í skiptum fyrir greiðslu eða röð greiðslna á ákveðnum samningstíma. Samkvæmt staðlinum geta leigusamningar fallið í tvo flokka. Flokkunin er byggð á því hvort áhætta og ávinningur sem fylgja eignarhaldi á hinni leigðu eign eru efnislega færð yfir til leigutakans eða ekki.

Fjármögnunarleigusamningur er leigusamningur þar sem áhætta og ávinningur sem fólgin eru í eignarhaldi á eigninni eru efnislega færð yfir til leigutakans. Lagalegt eignarhald þarf ekki endilega að vera flutt. Rekstrarleigusamningur er hvers konar leigusamningur sem ekki er fjármögnunarleigusamningur.

Flokkun á leigusamningi veltur á því að hve miklu leyti áhætta og ávinningur sem tengist eignarhaldi á hinni leigðu eign liggur hjá leigutaka eða leigusala. Áhættan sem tengist eignarhaldinu á eigninni felur í sér möguleikann á tapi þar sem eignin er ekki notuð við tekjuöflun, að hún verði úrelt t.d. vegna tækniþróunar og sveiflna í ávinningi vegna breytinga í efnahagsumhverfinu. Ávinningur af notkun eignarinnar felur meðal annars í sér vænta arðsemi af notkun hennar og hækkun á gangvirði hennar.

langtímaskuldbindingu af hálfu ríkissjóðs um stöðugar tekjur af fjárfestingunni, er heimilt að draga frá heildarskulddum og skuldbindingum núvirta fjárhæð þess hluta leiguverðs á samningstímanum.

3. Áhrif á tekjur vegna útreiknings á skuldaviðmiði.

Í 14. gr. reglugerðar nr. 502/2012 segir: „Við útreikninginn skal jafnframt draga frá fjárhæð leiguverðsins.“ Leigutekjur frá ríkissjóði skal draga frá reglulegum tekjum

4. Upplýsingar sem skulu að lágmarki koma fram í skýringum við útreikning á skuldaviðmiði.

Í skýringum með ársreikningi skulu að lágmarki koma fram eftirfarandi upplýsingar:

(Heiti sveitarfélags) og ríkissjóður gerðu samning þann (xx.xx.xxxx) um byggingu, fjármögnun og rekstur hjúkrunarheimilsins (heiti heimilis) Fjárhæðir til útreiknings skuldaviðmiðs sbr. 1. tl. 2. mgr. 14. gr. reglugerðar nr. 502/2012 eru:

áður en kemur til útreiknings á skuldaviðmiði. Því er aðeins miðað við þann hluta leiguteknanna, sem ríkið greiðir vegna fjárfestingarinnar, sbr. útreikning í töflunni hér að ofan.

Hjúkrunarheimili skv. samn. við ríkið.

Leigutekjur	xx kr.
Núvirði sem heimilt er að draga frá skuldum	xx kr.

Eftirstöðvar af samningi í árum	xx ár
---------------------------------	-------

Niðurstaða

Reikningsskila- og upplýsinganefnd hefur með álitinu þessu gert grein fyrir hvernig reikna skuli út núvirði leigugreiðslna vegna leiguskuldbindinga ríkissjóðs vegna hjúkrunarheimila. Í öllum tilvikum er um að ræða fjárfestingu á vegum sveitarfélags. Því skal færa eignir og skuldir sem eru tilkomnar vegna hennar í bókhaldi sveitarfélagsins í samræmi við álit þetta. Sveitarfélögunum ber að eignfæra húsnæði hjúkrunarheimilanna meðal varanlegra rekstrarfjármuna og afskrifa það með kerfisbundnum hætti á áætluðum nýtingartíma húsnæðisins. Heimilt er að núvirða

fram tíðarleigugreiðslur og draga þær frá skuldum sem koma til vegna fjárfestingarinnar, þegar kemur að útreikningi skuldaviðmiðs, sem notað er við samanburð milli sveitarfélaga og við eftirlit með fjármálum sveitarfélaga. Þá skal gæta þess að leigutekjur sveitarfélaga í þessu samhengi skulu dregnar frá þeim tekjugrunni, sem notaður er við útreikning skuldaviðmiðs. Í álitinu er sett upp dæmi um þær upplýsingar sem að lágmarki skulu koma fram í skýringum með ársreikningi vegna fyrrgreindra útreikninga.