

Advokatfirmaet Bech-Bruun
Att. Advokat Johan Weihe
Langelinie Allé 35
2100 København Ø

Dato: 22. november 2011
Enhed: Kommunaløkonomi
Sagsbeh.: DEPHEN
Sags nr.: 1108508
Dok nr.: 723490

Kommunale fællesskabers regnskabsaflæggelse

Advokatfirmaet Bech-Bruun har ved brev af 27. maj 2011 som advokat for en række kommunale fællesskaber inden for renovationsområdet rettet henvendelse til ministeriet om kommunale fællesskabers regnskabsaflæggelse.

Det fremgår af brevet, at det efter Bech-Bruuns opfattelse er problematisk, at statsforvaltningerne ikke godkender, at kommunale fællesskaber udarbejder regnskab alene efter årsregnskabsloven, men derimod stiller krav om, at kommunale fællesskaber skal aflægge regnskab efter det kommunale budget- og regnskabssystem. Bech-Bruun henviser i den forbindelse til, at et sådan krav medfører en betydelig administrativ og økonomisk byrde for de kommunale fællesskaber, som varetager opgaver på områder, herunder på energi- og miljøområdet, hvor særlovgivningen indeholder krav om regnskabsaflæggelse efter årsregnskabsloven.

Bech-Bruun anfører hertil, at der efter Bech-Bruuns opfattelse er tale om en ujævn ændring af tilsynsmyndighedernes hidtidige praksis. Bech-Bruun henviser i den forbindelse til, at en gennemgang af et stort antal tilsynsgodkendte vedtægter, regnskaber og udtalelser vedrørende kommunale fællesskaber viser, at tilsynsmyndighederne i årtier har godkendt vedtægter for kommunale fællesskaber med bestemmelser om, at der alene skal aflægges regnskab efter årsregnskabsloven, og at de fleste kommunale fællesskaber også i dag aflægger regnskab efter årsregnskabsloven.

Bech-Bruun anfører videre, at kravet om udarbejdelse af regnskab efter det kommunale budget- og regnskabssystem af statsforvaltningerne er baseret på en analogislutning fra reglerne i lov om kommunernes styrelse om kommunernes aflæggelse af regnskab. Efter Bech-Bruuns opfattelse må afgørelsen af, hvorvidt en sådan analogislutning kan finde anvendelse basere sig på en samlet vurdering af de konkrete omstændigheder i forhold til, om det vil være hensigtsmæssigt at anvende en analogislutning fra regnskabsregler for kommunerne fastsat efter lov om kommunernes styrelse i forhold til kommunale fællesskaber, som er direkte omfattet af regnskabskrav andre steder i lovgivningen. Bech-Bruun finder i øvrigt ikke, at der i den kommunalretlige lovgivning gælder et krav om, at kommunale fællesskaber skal aflægge regnskab efter det kommunale budget- og regnskabssystem.

På Bech-Bruuns foranledning blev der den 10. juni 2011 afholdt et møde om problemstillingen, hvor også repræsentanter fra RenoSam, som er en sammenslutning af fælleskommunale affaldsselskaber og modtagestationer, deltog. På mødet redegjorde Bech-Bruun bl.a. mundtligt for de uhensigtsmæssigheder, som den nugældende praksis på området efter Bech-Bruuns opfattelse giver anledning til.

I anledning af Bech-Bruuns henvendelse og mødet den 10. juni 2011 skal Økonomi- og Indenrigsministeriet oplyse følgende:

1. Tilsynsmyndighedens godkendelse af vedtægter for kommunale fællesskaber

Aftaler om samarbejde mellem kommuner, som vil medføre indskrænkning i de enkelte deltagende kommunalbestyrelses beføjelser efter lov om kommunernes styrelse, kræver, medmindre andet særligt er hjemlet i lovgivningen, godkendelse fra den eller de statsforvaltninger, der varetager tilsynet med de deltagende kommuner (tilsynsmyndigheden), jf. § 60, stk. 1, i lov om kommunernes styrelse (lovbekendtgørelse nr. 1440 af 1. november 2010).

Kommunale fællesskaber betragtes som en art "specialkommuner", dvs. selvstændige kommunale enheder, hvis kompetence i modsætning til almindelige kommuners er begrænset til løsning af de opgaver, som fællesskabet omfatter, jf. herved Lov om kommunernes styrelse med kommentarer, 2010, side 514.

Kommunale fællesskaber er ligesom kommuner forpligtede til at overholde den lovgivning, der gælder for den type virksomhed, fællesskabet driver. Dette gælder også et eventuelt krav i sådan lovgivning om, at der for den pågældende virksomhed skal aflægges regnskab efter årsregnskabsloven. Et sådant krav fastsat i lovgivningen gælder således for et kommunalt fællesskab, uanset om dette fremgår af fællesskabets vedtægter eller ikke.

Tilsynsmyndigheden foretager ved godkendelsen af et samarbejde efter lov om kommunernes styrelse § 60 såvel et legalitets- som et hensigtsmæssighedstilsyn. Det påses bl.a., at vedtægterne harmonerer med kommunallovgivningen og dens forudsætninger.

Når der er tale om et kommunalt fællesskab, idet der ved den godkendte samarbejdsaftale etableres et selvstændigt styrelsesorgan for fællesskabet, vil der ofte i aftalen være optaget bestemmelser om, i hvilket omfang reglerne i lov om kommunernes styrelse skal finde anvendelse på fællesskabsorganet og dets virke. Vedrørende de styrelsesretlige spørgsmål, som ikke er reguleret i aftalen, er udgangspunktet, at reglerne i lov om kommunernes styrelse finder anvendelse på reguleringen af de interne forhold. Det forhold, at reglerne i lov om kommunernes styrelse er gengivet i aftalen, medfører således ikke i sig selv, at de regler i loven, der ikke er medtaget i aftalen, kan anses for fraveget. Dette gælder også de i denne lov fastsatte regler om regnskab og revision. Der henvises herved til lov om kommunernes styrelse med kommentarer, 2010, side 513 f.

Tilsynsmyndigheden kan ved godkendelse af vedtægterne for et kommunalt fællesskab, jf. § 60, stk. 1, i lov om kommunernes styrelse, således godkende vedtægtsbestemmelser, der afviger fra lov om kommunernes styrelse.

Hvorvidt der ved godkendelse af vedtægterne for kommunale fællesskaber efter § 60 i lov om kommunernes styrelse skal stilles krav om aflæggelse af regnskab efter det kommunale budget- og regnskabssystem, afhænger af, hvorvidt det vil være i strid med kommunallovgivningen, dens forudsætninger eller i øvrigt må anses for uhensigtsmæssigt, at de kommunale fællesskaber ikke følger dette regelsæt ved deres regnskabsaflæggelse.

2. De kommunale regnskabsregler

Kommunerne skal følge de regler om kommunernes regnskabsaflæggelse, der fremgår af "Budget- og regnskabssystem for kommuner", der er bilag til bekendtgørelse nr. 848 af 30. juni 2011 om kommunernes budget- og regnskabsvæsen, revision, m.v., jf. herved § 57 i lov om kommunernes styrelse.

Reglerne i "Budget- og regnskabssystem for kommuner" har bl.a. til formål at sikre, at der kan tilvejebringes sammenlignelige oplysninger om økonomiske forhold i forbindelse med kommunernes opgavevaretagelse. De sammenlignelige oplysninger kan tilvejebringes i kraft af, at der i kapitel 3 og 4 i "Budget- og regnskabssystem for kommuner" er autoriseret en kontoplan med tilhørende konteringsregler. "Budget- og regnskabssystem for kommuner" tjener et direkte statistisk formål og udgør det grundlæggende informationssystem for oplysninger om kommuners økonomiske forhold. Oplysningerne i budget- og regnskabssystemet anvendes bl.a. til beregninger og opgørelser til brug for de økonomiske forhandlinger mellem regeringen og KL hvert år om budgettet for det følgende år, til de såkaldte DUT-forhandlinger, opgørelsen af sammenlignelige nøgletal mv.

De kommunale fællesskabers regnskaber indgår ikke i opgørelsen af sammenlignelige oplysninger om kommunernes økonomi. Derfor er det ikke af hensyn til varetagelsen af dette formål nødvendigt at stille krav i vedtægterne om regnskabsaflæggelse efter de kommunale regnskabsregler.

3. Betydningen af den kommunale momsrefusionsordning for regnskabsaflæggelsen

Spørgsmålet om kommunale fællesskabers regnskabsaflæggelse er endvidere ikke direkte omtalt i "Budget- og regnskabssystem for kommuner". Det følger dog af afsnit 2.6, side 6, og § 2, stk. 1, i bekendtgørelse nr. 28 af 6. januar 2011 om momsrefusionsordning for kommuner og regioner (momsrefusionsbekendtgørelsen), at hvor en kommune er regnskabsførende for et kommunalt fællesskab, kan kommunen anmelde momsudgifter til refusion. Det er et krav i denne situation, at regnskabsføringen sker med fuld artsspecifikation i henhold til den autoriserede kontoplan. Dette skyldes, at administrationen af momsrefusionsordningen er tilrettelagt med udgangspunkt i artsinddelingen, som fremgår af den autoriserede kontoplan, jf. afsnit 2.6.2 i "Budget- og regnskabssystem for kommuner" og § 1, stk. 2, i momsrefusionsbekendtgørelsen. Der følger heraf et krav om, at et kommunalt fællesskab, som en kommune er

regnskabsførende for og som har adgang til refusion efter momsrefusionsbekendtgørelsen, skal følge de kommunale regnskabsregler.

Det fremgår videre af momsrefusionsbekendtgørelsens § 2, stk. 2 og 3, at kommunale fællesskaber, der af administrative grunde er selvstændigt regnskabsførende, - såfremt der foreligger godkendelse fra Økonomi- og Indenrigsministeriet - kan anmelde købsmoms til refusion fra refusionsordningen gennem fællesskabets kommuner, idet dog fælleskommunale virksomheder inden for fagområderne redningsberedskab og centralvaskeri er undtaget fra godkendelse. Afløftningen af fællesskabets udgifter til købsmoms kan ske ved, at de deltagende kommuners betalinger til fællesskabet specificeres på en moms bærende betaling og ikke moms bærende betaling. Opdelingen på moms bærende og ikke-moms bærende betaling foretages på grundlag af, hvor stor en del af betalingen der vedrører momsbelagte henholdsvis ikke-momsbelagte udgifter, jf. afsnit 2.6.2 i "Budget- og regnskabssystem for kommuner". Derfor er der ikke ud fra reglerne om refusion af udgifter til købsmoms behov for, at selvstændigt regnskabsførende kommunale fællesskaber skal følge de kommunale regnskabsregler.

Endelig fremgår det af momsrefusionsbekendtgørelsens § 2, stk. 4, at selvstændigt regnskabsførende kommunale forsynings- og forsyningslignende fællesskaber ikke kan opnå godkendelse til at anmelde købsmoms til refusion fra refusionsordningen gennem fællesskabets kommuner. Dette skyldes først og fremmest, at forsyningsvirksomheder er momspligtige, jf. momslovens § 3, stk. 2, nr. 2. Som følge af momspligten sker afregningen af moms via SKAT. Dermed er der ikke et behov for, at disse kommunale fællesskaber følger de kommunale regnskabsregler.

På denne baggrund er det Økonomi- og Indenrigsministeriets opfattelse, at der i tilfælde, hvor en kommune er regnskabsførende for et kommunalt fællesskab og har adgang til at få refunderet udgifterne til købsmoms hos Økonomi- og Indenrigsministeriet i henhold til bekendtgørelsen om momsrefusionsordning for kommuner og regioner, ved godkendelse af vedtægterne for fællesskabet må stilles krav om, at regnskabsaflæggelsen følger de i medfør af lov om kommunernes styrelse fastsatte regler. Dette gælder også i tilfælde, hvor særlovgivningen måtte stille krav om regnskabsaflæggelse efter årsregnskabsloven. I så fald må der i vedtægterne tillige stilles krav om regnskabsaflæggelse efter de kommunale regler, således at der skal aflægges regnskab efter begge regelsæt.

4. Fastsættelse af vedtægtsbestemmelser om regnskabsaflæggelse i andre tilfælde

I de tilfælde, hvor et kommunalt fællesskab er selvstændigt regnskabsførende og, hvor der i særlovgivningen er krav om regnskabsaflæggelse efter årsregnskabslovens regler, er der efter Økonomi- og Indenrigsministeriets opfattelse ikke behov for i vedtægterne at stille krav om, at kommunale fællesskaber skal aflægge regnskab efter det kommunale budget- og regnskabssystem. Der kan således ikke i sådanne tilfælde, medmindre fællesskabet selv ytrer ønske herom, stilles krav om dobbelt regnskabsførelse.

I de tilfælde, hvor det kommunale fællesskab er selvstændigt regnskabsførende og, hvor der ikke i særlovgivningen er krav om regnskabsaflæggelse efter årsregnskabslovens regler, er det efter Økonomi- og Indenrigsministeriets opfattelse tilsynsmyndigheden, der afgør, om der i vedtægterne skal stilles krav om regnskabsaflæggelse efter regler fastsat i medfør af lov om kommunernes styrelse eller efter årsregnskabslovens regler.

Det vil i disse tilfælde ikke være i strid med kommunallovgivningen eller dens forudsætninger at fastsætte krav om regnskabsaflæggelse efter årsregnskabslovens regler frem for efter de kommunale regnskabsregler. Hvilken regnskabsform som skal vælges, vil således bero på en vurdering af, hvad der er mest hensigtsmæssigt i det enkelte tilfælde. Ved denne vurdering, må der lægges betydeligt vægt på det kommunale fællesskabs eller – forud for dets godkendelse – de deltagende kommuners ønsker. Er der i sådanne tilfælde ikke særlige forhold vedrørende fællesskabets virksomhed eller i øvrigt, der særligt taler for den ene eller den anden form for regnskab, må tilsynsmyndigheden således tillægge sådanne ønsker afgørende betydning ved valget af regnskabsformen. Det forhold, at et kommunalt fællesskabs regnskaber efter § 57, stk. 2, i lov om kommunernes styrelse skal indsendes til den statsforvaltning, der fører tilsyn med fællesskabet, kan ikke i sig selv begrunde regnskabsaflæggelse efter de kommunale regnskabsregler. Det bemærkes herved, at det, medmindre andet følger af vedtægterne, er udgangspunktet, at reglerne i lov om kommunernes styrelse finder anvendelse på reguleringen af de interne forhold, jf. punkt 1, og at regnskabet efter § 57, stk. 2, i lov om kommunernes styrelse skal sendes til tilsynsmyndigheden, uanset hvilket regelsæt regnskabet er indsendt efter.

Har de deltagende kommuner ingen specielle ønsker til valget af regnskabsform, må udgangspunktet i denne situation være at fastsætte krav om regnskabsaflæggelse efter de kommunale regnskabsregler, jf. det ovenfor under pkt. 1 anførte, hvorefter udgangspunktet er, at vedtægterne udfyldes med reglerne i lov om kommunernes styrelse.

5. Vedtægterne bør indeholde bestemmelser om regnskabsaflæggelse

Et kommunalt fællesskabs regnskabsaflæggelse, herunder den regulering regnskabsaflæggelsen baseres på, bør være reguleret i fællesskabets vedtægter. Det påhviler vedkommende statsforvaltning som kommunal tilsynsmyndighed i forbindelse med godkendelsen af et kommunalt fællesskabs vedtægter at drage omsorg herfor.

Hvis det er hensigten, at et kommunalt fællesskab skal aflægge regnskab efter årsregnskabsloven, skal dette som udgangspunkt fremgå af fællesskabets vedtægter, da der er tale om en fravigelse af lov om kommunernes styrelse.

6. Vedtægterne tager ikke stilling til spørgsmålet om regnskabsaflæggelse

I tilfælde, hvor et kommunalt fællesskabs vedtægter, uagtet hvad der fremgår ovenfor under pkt. 5, ikke tager stilling til spørgsmålet om, hvilken form for regnskabsaflæggelse fællesskabet anvender, følger det af det ovenfor under pkt. 1 anførte, hvorefter udgangspunktet er, at vedtægterne udfyldes med

reglerne i lov om kommunernes styrelse, at regnskabet som udgangspunkt skal aflægges efter reglerne i denne lov.

Dette udgangspunkt må dog fraviges i tilfælde, hvor særlovgivningen stiller krav om regnskabsaflæggelse efter årsregnskabslovens regler. I disse tilfælde er de udfyldende regler i lov om kommunernes styrelse fraveget ved særlovgivningen, og regnskabet skal normalt aflægges alene efter årsregnskabslovens regler.

Kun i tilfælde, hvor en kommune er regnskabsførende for et kommunalt fællesskab og har adgang til at få refunderet udgifterne til købsmoms hos Økonomi- og Indenrigsministeriet i henhold til bekendtgørelsen om momsrefusionsordning for kommuner og regioner, må der uanset særlovgivningens krav om anvendelse af årsregnskabslovens regler, tillige gælde et krav om regnskabsaflæggelse efter de kommunale regler.

7. Ophævelse af evt. krav i vedtægterne om dobbelt regnskabsførelse

Som det fremgår af pkt. 3 og 4 ovenfor, kan der kun i tilfælde, hvor en kommune er regnskabsførende for et kommunalt fællesskab, og der er adgang til at få refunderet udgifter til købsmoms, og hvor særlovgivningen stiller krav om aflæggelse af regnskab efter årsregnskabslovens regler, efter vedtægterne stilles krav om, at fællesskabet aflægger regnskab efter både årsregnskabsloven og de kommunale regler. Når bortses fra disse tilfælde, bør der således ikke godkendes vedtægter, der indebærer krav om dobbelt regnskabsførelse.

Hvor et sådant krav alligevel måtte følge af et eksisterende fællesskabs godkendte vedtægter sammenholdt med regler i særlovgivningen, må tilsynsmyndigheden efter Økonomi- og Indenrigsministeriets opfattelse efter anmodning overveje, om der er grundlag for at ændre vedtægterne på dette punkt, således at kravet om dobbelt regnskabsførelse – og dermed vedtægternes krav om anvendelse af de kommunale regnskabsregler – ophæves.

Det bemærkes herved, at tilsynsmyndigheden efter § 60, stk. 1, inden for den almindelige ulovbestemte adgang til at ændre afgørelser, kan ændre sin afgørelse om godkendelse af en aftale om oprettelse af et kommunalt fællesskab, herunder ændre vilkårene for godkendelsen, dvs. vedtægterne for det kommunale fællesskab. Det er herved en forudsætning, at ændringen af godkendelsen er sagligt begrundet, dvs. den ændrede vedtægtsbestemmelse skal være mere hensigtsmæssig end den eksisterende, og at de hensyn, der begrundes ændringen, skal have større vægt end de hensyn, der taler imod den.

Om disse betingelser for at ændre en afgørelse om godkendelse er opfyldt, beror på en konkret vurdering, som tilsynsmyndigheden må foretage i det enkelte tilfælde. Det er dog Økonomi- og Indenrigsministeriets opfattelse, at når der bortses fra de tilfælde, hvor en kommune er regnskabsførende for et kommunalt fællesskab, og der er adgang til at få refunderet udgifter til købsmoms, vil en ophævelse af vedtægtskrav om anvendelse af de kommunale regnskabsregler i tilfælde, hvor særlovgivningen stiller krav om anvendelse af årsregnskabslovens regler, normalt være sagligt begrundet, og der vil, hvis de deltagende kommuner i fællesskabet er enige herom, normalt heller ikke være hensyn, der taler herimod.

Kopi af dette brev er sendt til landets fem statsforvaltninger.

Med venlig hilsen

Henning Elkjær Nielsen