

Kunnskapsdepartementet
Postmottak@kd.dep.no

5.6.08

HØRINGSUTTALELSE OM UTKAST TIL FORSKRIFT OM STUDENTSAMSKIPNADER

Vi viser til brev fra Kunnskapsdepartementet 17.4.08 med utkast til forskrift om studentsamskipnader med høringsfrist 5.juni.

Samskipnadsrådet har også avgitt høringsuttalelse, som støttes av Studentsamskipnaden i Agder (SiA). SiA har i tillegg følgende kommentarer til utkast til ny forskrift:

Det er flere dokumenter som har betydning for hvordan utkast til ny forskrift om studentsamskipnader skal forstås. I tillegg til utkast til forskrifter med tilhørende høringsnotat er det Lov om studentsamskipnader og departementets brev av 11.januar i år (referanse 200800006). På sentrale punkter, som særlig berører paragrafene 9, 10 og 11 i utkast til forskrifter, er det uklart for oss om disse dokumentene er konsistente. For å hjelpe oss med å skaffe klarhet i dette har vi vært i kontakt med PWC i Kristiansand. De har i notat av 4.6.08 til oss pekt på enkelte lovtekniske begrepsmessige forhold som bør avklares i departementets videre arbeid. Notat fra PWC følger som faglig vedlegg til vår uttalelse.

Videre vil vi bemerke at departementet i sitt brev av 11.1.08, med henvisning til bl.a. statstøttereglene i EØS, skriver at *"Reglene innebærer at der samskipnadene opererer i konkurranse med andre, må samskipnadene innrette seg slik at det i ettertid kan påvises at de offentlige tilskuddene ikke har gitt samskipnadene en fordel i konkurranse med andre"*.

Avgjørende for den videre håndtering av saken er at spørsmålet om *når anses en studentsamskipnad for å være i konkurranse med andre* kan håndteres etter anerkjente kriterier. Vi er i denne sammenheng kjent med at Konkurransetilsynet i 2007 uttalte følgende i forbindelse med avgrensning av begrepet:

Ved avgrensning av det relevante markedet tas det utgangspunkt i kjøpernes muligheter til å velge alternative varer og/eller tjenester. Generelt vil en kjøper velge tilbyder på bakgrunn av egenskaper ved produktene og tilbydernes lokalisering. Det relevante markedet har derfor en produktdimensjon og en geografisk dimensjon. Det relevante produktmarked omfatter alle varer og/eller tjenester som etter forbrukerens oppfatning er innbyrdes ombyttelige eller substituerbare ut fra egenskaper, pris og bruksområde.

Det relevante geografiske marked omfatter området der de berørte foretakene tilbyr varer eller tjenester, der konkurransevilkårene er tilstrekkelig ensartet, og som kan holdes atskilt fra tilgrensede områder særlig fordi konkurransevilkårene der er merkbart forskjellige. Formålet med å avgrense et marked både som produktmarked og som geografisk marked, er å identifisere hvilke faktiske konkurrenter som er i stand til å begrense de berørte foretakenes markedsadferd og hindre dem i å opptre uavhengig av et effektivt konkurransetrykk. En markedsavgrensning består derfor hovedsakelig i å fastslå hvilke reelle alternative forsyningskilder de aktuelle foretakenes kunder har, både med hensyn til varer/tjenester og leverandørenes geografiske beliggenhet.

Etter vårt syn virker denne uttalelsen fra Konkurransetilsynet klargjørende når spørsmålet om når en studentsamskipnad anses for å være i konkurranse med andre skal vurderes.

I den grad for eksempel kantinen er i konkurranse med andre vil vi peke på at en typisk konkurrent for kantinen vil være andre bedriftskantiner i næringsparken ved universitetsområdet, med tilsvarende subsidier i form av gratis lokale og utstyr (enkelte bedriftskantiner har også subsidiert personale).

Når det gjelder forskriftenes paragrafer 9 og 10 vil vi påpeke behovet for at det ikke innføres en praksis som pålegger studentsamskipnadene store merkostnader forbundet med segmentinformasjon og kostnadsfordeling. Fristasjon til kantinedriften ligger i bunnen for prising av varer i kassesalg på dagtid og all omsetning til ikke-studenter ut over dette er tilleggssalg, som kommer studentene til gode gjennom prising av kassesalg på dagtid, som er kantinenes kjernevirksomhet. En innføring av strenge rutiner for å skille kundegruppene vil føre til betydelige merkostnader, som dermed "spiser opp" de fordeler studentene har gjennom dette tilleggssalget.

Anledningen til å utøve rimelig skjønn når kostnader skal estimeres vil dempe behovet for kostnadskrevenne tiltak. Videre er spørsmålet om hva som anses for å være vesentlig av stor betydning når for eksempel andel ikke-studenter som benytter kantinen skal vurderes. Også i denne forbindelse er det viktig at det benyttes kriterier/verdier som er anerkjente innenfor andre områder. I den anledning vil vi trekke frem at det i mva-regelverket anvendes en grense på 5%. I de vedlagte kommentarer fra PWC vises det til at et rapporterbart segment først oppstår dersom mer enn 10% av salgsinntektene er henførbart til segmentet.

Vi viser for øvrig til de vedlagte faglige kommentarene fra PWC

Med hilsen

Steinar Finseth
Adm.direktør (sign.)

Studentsamskipnaden i Agder
v/ adm. dir. Steinar Finseth

PricewaterhouseCoopers AS
Gravane 26
Postboks 447
NO-4664 Kristiansand
Telefon 02316
www.pwc.com

4. juni 2008

Faglige kommentarer til forslag om forskrift til studentsamskipnadsloven

Vi viser til hyggelig møte der det ble orientert muntlig om den nye forskriften for studentsamskipnader som er ute på høring. Vi hadde en del kommentarer av faglig karakter som vi med dette vil oppsummere skriftlig. Det er vårt generelle inntrykk at regulering av regnskapsmessige forhold i særlover ofte blir upresist og lite sammenhengende i forhold til de generelle krav som gjelder for regnskapspliktige. Det er en del eksempler på det i det foreliggende utkastet.

Våre faglige kommentarer blir gitt i forhold til paragrafene i forskriftsutkastet.

Til § 9

Forskriftens § 9 er ment å utdype § 3 annet ledd, annet punktum i lov om studentsamskipnader:

"En studentsamskipnad skal tilby tjenester til studenter. I begrenset omfang kan en studentsamskipnad også tilby tjenester¹ til andre enn studenter. Denne aktiviteten skal holdes regnskapsmessig atskilt fra studentsamskipnadens øvrige virksomhet."

For det første anvender forskriftens § 9 begrepet *aktivitet* i tråd med lovens ordlyd: "...skal holde studentvelferdsaktiviteten og all annen aktivitet atskilt i sine regnskaper." Bruk av begrepet *aktivitet* er imidlertid uheldig å anvende som diskriminerende faktor for å oppnå formålet med bestemmelsen. Aktiviteten som utføres vil som oftest være upåvirket av hvilken kunde samskipnaden betjener. Det er de samme boliger som leies ut, de samme barnehagetjenester som leveres og den samme maten som serveres i kantinen. Skillet man er ute etter er de to ulike hovedkundegruppene som

¹ Loven synes å legge opp til at det kun er tjenester som er omfattet. Varesalg fra kantinen faller etter ordlyden utenfor, men en slik tolkning vil neppe være rimelig. Dette er upresis lovtekst og berører i og for seg ikke forskriften, men er naturlig å ta inn i en prosess når forskriften likevel er under utarbeidelse.

samskipnaden har, studenter og ikke-studenter. I tredje punktum anvendes dessuten begrepet *virksomhet* som normalt ikke er synonymt med aktivitet, men betegner en større og mer vedvarende økonomisk aktivitet. Vi vil anbefale at forskriften anvender begrep som klart tilkjennegir hva slags inndeling man er ute etter.

For det andre gjentas lovens krav om at det skal være regnskapsmessig atskilt men med følgende konkretisering: "...ved selvstendige, separate regnskap for de to ulike typene virksomhet eller ved at det gis kvantitativ segmentinformasjon i noter til årsregnskapet." Det må påpekes at studentsamskipnaden er regnskapspliktig etter regnskapsloven, og derfor må utarbeide årsregnskap for den samlede virksomheten som utøves av den juridiske personen. Det er ikke anledning til å avlegge to separate årsregnskap for de ulike kundegruppene. Vi vil anta at det ikke er dette som er ment, men ettersom man oppstiller som alternativ å gi segmentinformasjon som noteopplysning til årsregnskapet kan det leses slik.

For å oppnå den nødvendige dokumentasjon for at det ikke fremkommer kryssubsidiering må regnskapssystemet innrettes på en slik måte at inntekter og kostnader knyttet til de ulike segmentene kan atskilles så langt praktisk mulig. Dette vil normalt skje ved at transaksjonene merkes i bokføringen ved påføring av konteringsinformasjon. Dette innebærer ikke at det føres noe selvstendig og separat regnskap, men gir mulighet for i etterkant å sortere transaksjonene på de to kundesegmentene. Konteringen muliggjør en senere rapportering for de to kundegruppene. Slike rapporter vil være nødvendige for å dokumentere prisstrukturen, men vil ikke være noe regnskap etter regnskapslovens definisjon.

Den samme konteringen vil danne basis for opplysninger om segmenter for note til årsregnskapet. I tillegg til enkeltransaksjoner der kunden er kjent og henføring til riktig segment er uproblematisk, vil det dessuten skje bokføringsmessige fordelinger av poster som ikke lar seg identifisere individuelt. Dette er aktuelt både for fordeling av fellesutgifter mellom segmentene, men også for inntekter der motparten er ukjent, slik som ved kontantsalg i kantinen. Det kan etter forskriftens § 10 legges til grunn estimater i slike tilfeller. Slike estimater vil for eksempel kunne baseres på stikkprøver av fordelingen mellom kundegrupper eller annet objektivt datagrunnlag. Når høringsbrevet flere steder anvender begreper som *korrekt fordeling* er dette uttrykk som ikke er anvendelige for regnskapsføring ved bruk av estimater. Forskriftens formulering anses i så måte å være god, og må ikke fortolkes innsnevrende i lys av høringsbrevet.

Når forskriften anvender *kvantitativ segmentinformasjon* gis det ikke nærmere føringer på hvordan dette skal forstås. Det sies i høringsbrevet at regelen skal forstås som et tillegg til det som ellers følger av tilskuddsbrev, regnskapslov og lignende. Regnskapsloven krever kun en spesifikasjon av salgsinntektene. Av tilskuddsbrevet datert 11.01.08 kreves kvantitativ segmentinformasjon i noter til regnskapet. (Alternativet med separate regnskaper i forskriften anses dermed å være uten innhold gitt at denne formuleringen opprettholdes i tilskuddsbrevet.) Departementet viser i samme brev til opplysningskrav for segmenter hentet fra NRS 10 *Opplysninger om segmenter* og ber om at det gis opplysninger iht. punkt 27 og 28 i denne regnskapsstandarden. Det skal påpekes at NRS 10 kun gjelder for børsnoterte foretak. Primærformålet med standarden er å gi informasjon om avkastning og risiko i et diversifisert eller multinasjonalt foretak. Studentsamskipnader er i utgangspunktet en ideell organisasjon med et ikke-økonomisk formål. Segmentstandardens formål og innretning er derfor

neppe formålstjenlig for studentsamskipnadene som sådan. Dersom foretak som i utgangspunktet ikke omfattes av kravet til å anvende NRS 10 velger å vise segmentinformasjon utover regnskapslovens krav, sier standarden selv at da bør standarden legges til grunn, underforstått i sin helhet. Det innebærer for eksempel at et rapporterbart segment først oppstår dersom mer enn 10% av salgsinntektene og/eller resultatet² er henførbart til segmentet. NRS 10 definerer ikke ulike kundegrupper som segmenter, kun virksomhetsområder eller markedsinndeling basert på geografi. NRS 10 vil dessuten mest sannsynlig bli opphevet så snart IFRS-kravet for de siste børsnoterte foretak er vedtatt. Ettersom konkretiseringen av kravet til kvantitativ segmentinformasjon, og henvisningen til NRS 10 ikke gis direkte i forskriften oppfattes ikke dette i seg selv å være svært problematisk. Imidlertid vil vi anta at det er naturlig at neste års tilskuddsbrev tilpasser seg i forhold til øvrig regelverk dersom dette er endret.

Det henvises i tilskuddsbrevet til punkt 27 og 28 i NRS 10. Det må påpekes at punkt 27 er en *skal-formulering* som krever at det spesifiseres eiendeler, gjeld og investeringer foretatt i perioden. Når vi legger til grunn at det er de to kundegruppene som er det primære skillet man ønsker å ivareta vil det ikke være mulig å skille ut balanseposter, da disse er knyttet til selve virksomheten eller aktiviteten. Den eneste relevante eiendelen som kan henføres vil være kundefordringer, men da det nesten ikke skjer kredittsalg vil dette ikke gi særlig mening. Ettersom utviklingen i god regnskapskikk innebærer at ekstraordinære poster og 'andre' poster ikke lenger opptrer i praksis, og det heller ikke er aktuelt med transaksjoner mellom segmentene gjenstår følgende poster fra punkt 27:

- Salgsinntekter
- Av- og nedskrivninger
- Andre driftskostnader
- Driftsresultat

Etter vår oppfatning bør det vurderes om det ikke er like hensiktsmessig å ta inn disse enkle kravene i forskriften, spesielt ettersom NRS 10 anses å ha kort levetid. De øvrige punktene anses overflødige.

Det er ikke i høringsbrev til forskriften eller annen kommunikasjon med samskipnadene nevnt noe om hvordan regnskapsføring etter den nye foreløpige regnskapsstandard for ideelle organisasjoner vil påvirke opplysningsplikten. Etter denne standarden vil rapporteringsformatet for resultatregnskapet kunne være et aktivitetsregnskap og ikke et tradisjonelt resultatregnskap der kostnadene inndeles basert på art eller funksjon.

Det er for øvrig en skrivefeil i annet ledd: "offentlige støtte".

² Dette vil være en lite formålstjenlig indikator idet ideelle organisasjoner ikke har resultat som mål, men i utgangspunktet kun skal opprettholde sin kapital.

Til § 10

Forskriftens § 10 utdyper lovens formulering i § 3 som sier følgende om salg til andre enn studenter:

"Inntekter fra denne aktiviteten skal dekke ekstraomkostningene aktiviteten innebærer, herunder en rimelig andel av felleskostnadene. Departementet kan fastsette nærmere regler i forskrift."

Loven legger opp til at det er de *marginale* kostnadene ved salg til eksterne som skal dekkes inn i tillegg til en *rimelig andel* av felleskostnadene. Forskriften er etter vår oppfatning ikke helt tro mot lovens klare ordlyd på dette området idet det kreves at inntektene til andre enn studenter minst dekker alle direkte og indirekte kostnader. Motsatt kan det selvsagt hevdes at nettopp dette må anses *rimelig*.

Forskriftens § 10 annet ledd nevner positivt fire elementer som skal anses å inngå i indirekte kostnader. For det første må det bemerkes at kostnader som ikke er direkte per definisjon er indirekte. Det er således strengt tatt ikke nødvendig å liste opp enkelte av disse. Det legges opp til at dette ikke på noen måte skal tolkes innsnevrende ved bruk av *blant annet* og *m.m.* så det anses ikke tvil om at alle kostnader skal med. Imidlertid er ikke fri stasjon nevnt i dette leddet. Basert på formuleringen i § 11 om at dette skal "*fremkomme*" i regnskapet er det tvil om hvordan dette skal forstås. Fri stasjon er ingen kostnad i tradisjonell forstand, se for øvrig nærmere kommentar under § 11. Når det gjelder rente- og avskrivningskostnader er vår oppfatning at dette skal forstås som faktisk bokførte størrelser, og ikke baseres på kalkulatoriske størrelser, noe skattemyndighetene til en viss grad aksepterer ved oppstilling av segmentinformasjon.

Til § 11

Studentsamskipnader er regnskapspliktige etter regnskapsloven og dermed pliktige å innrette seg etter NRS 4 *Offentlige tilskudd*. Etter denne standarden plikter den regnskapspliktige å innregne verdien av subsidiert husleie "så langt det lar seg gjøre". Videre sier standarden: "Ofte vil det kunne være problemer med å bestemme markedsverdien. Når det ikke er mulig å estimere en reell markedsverdi, bør omfanget av tilskudd opplyses i note til regnskapet."

Når markedsverdien av husleien kan bestemmes er samskipnadene derfor allerede pliktige til å føre denne i regnskapet. Når det gjelder den konkrete regnskapsføringen krever standardens pkt 2.3 at tilskudd til driften skal føres mot den kostnadspost tilskuddet relaterer seg til. Det betyr i praksis at subsidiert husleie ikke skal vises brutto i resultatoppstillingen. Kun foretak som i betydelig grad er avhengige av tilskudd, og der nettoføring av driftstilskuddet gir et misvisende bilde av aktiviteten bør bruttoføring legges til grunn. Vi kan ikke se at samskipnadene kvalifiserer for et slikt unntak, og legger til grunn at nettoføring er riktig i henhold til god regnskapsskikk.

Forskriftens tekst er på dette punktet ikke særlig spesifikt. Den krever at "verdien av fri stasjon skal klart fremkomme i studentsamskipnadenes regnskap". NRS 4 krever at tilskuddsbeløpets størrelse skal fremgå i note til regnskapet, med mindre størrelsen ikke kan estimeres da det er tilstrekkelig å angi art og omfang av støtten. Vi oppfatter ikke at forskriften er i strid med standarden eller krever noe

utover det som allerede fremgår av NRS 4 på dette området. Formuleringen er formelt sett overflødig. I den grad departementet ønsker å legge en annen forståelse til grunn bør det søkes eksperthjelp ved utarbeidelsen for på unngå konflikt med eksisterende regnskapslovgivning.

Verdien av fri stasjon skal etter forskriften klart fremkomme i samskipnadens regnskap. Det gis ingen ytterligere veiledning i fastsettelsen av verdien. Verdien av gratis lokaler må i praksis bestemmes ved hjelp av ulike verdsettelsesteknikker. Ved verdivurdering av fast eiendom og leieretter knyttet til fast eiendom der markedspris skal legges til grunn må man finne fram til den pris som to villige parter ville inngått en avtale om i en hypotetisk transaksjon. Ved denne vurderingen må det legges til grunn eiendommens beskaffenhet, men også de kontrakter, betingelser og begrensninger som eiendommen er vedheftet. Fra IAS 40 *Investerings eiendommer* punkt 45 finnes følgende veiledning i så henseende: "Den beste kunnskapen om virkelig verdi gis av gjeldende priser i et aktivt marked for en tilsvarende eiendom på samme sted og i samme stand og underlagt tilsvarende leieavtaler og andre kontrakter."

For fri stasjon gjelder særskilte begrensninger i form av at eiendommen i det alt vesentlige skal benyttes til studentvelferd. Brukeren av fri stasjon skal i henhold til loven være underlagt regler om studentsamskipnader som i sin natur er ideelle organisasjoner uten kommersielle formål. Brukeren av fri stasjon har med andre ord ikke lov til å gå med overskudd mer enn det som i praksis trengs for å opprettholde en fornuftig egenkapital. I den grad det skapes et overskudd på salg til andre enn studenter skal dette forutsetningsvis pløyes tilbake til studentene. Eiendom som er beheftet med slike klausuler vil ha en verdi som økonomisk sett er tilnærmet lik null basert på markedsverdivurderinger.

Dersom begrensningen knyttet til at det ikke skal drives med overskudd som mål hadde vært fjernet, ville derimot verdien ha skutt i været. En beliggenhet midt blant flere tusen studenter som ikke hadde hatt noe realistisk alternativ ville gitt markedspriser for arealene opp mot det vi finner på flyplasser og jernbanestasjoner. Lokalene gir i praksis et naturlig monopol.

Det kan derfor synes å være behov for nærmere retningslinjer knyttet til verdifastsettelsen av fri stasjon. Ønsker man en mer nøytral verdivurdering er det naturlig å knytte det til renter og avskrivning på normaliserte byggekostnader av tilsvarende areal med normal standard, samt tillagt evt. verdi av innredning, rengjøring mv. dersom dette er aktuelt.

Sluttkommentar

Som avsluttende kommentar kan det pekes på det forunderlige i at regulerende myndigheter, som med åpne øyne har lovfestet et monopol på velferdstjenester (som normalt gir høyere priser) til en ideell organisasjon, som den på samme tid gir offentlige tilskudd til (som gir lavere priser) nå krever at de samme organisasjonene skal prøve å simulere at de er kommersielle markedsaktører. Forskriften og responsen til ESA griper kun fatt i subsidieelementet uten å berøre monopolvirkningene.

Med hilsen


Bjørn Einar Strandberg
Partner