

Kommunal regnskapsstandard nr. 4 – Høringsutkast (HU)



Vedlegg til høringsutkast til endringer i KRS nr. 4 Avgrensningen mellom driftsregnskapet og investeringsregnskapet, vedtatt av styret i Foreningen GKRS 17.06.2016

VEDLEGG: VEILEDNING TIL ANVENDELSE AV KRS nr. 4

Avsnittsnummereringen nedenfor henviser til tilsvarende avsnitt i standarden.

3.1 Investeringsutgifter – tiltak av investeringsmessig karakter

Vesentlig verdi (nr. 4)

Med vesentlig verdi forstås en anskaffelseskost på kr. 100.000,- eller mer. Anskaffelseskost skal forstås på samme måte i KRS nr. 4 som i KRS nr. 2 Definisjon av anskaffelseskost og opptakskost for balanseposter. Det innebærer blant annet at vesentlighetsgrensen på kr. 100.000,- er inklusive kompensasjonsberettiget merverdiavgift, men eksklusiv fradragsberettiget merverdiavgift, jf. KRS nr. 2 pkt. 3.1 nr. 2.

Dersom to eller flere kommuner i fellesskap gjennomfører en investering, hvor hver av kommunene vil bli reelle (med-)eiere av anleggsmidlet, vil kommunene ha hver sin vesentlighetsgrense. Dvs. at grensen på 100.000,- vurderes for den enkelte kommunes andel av investeringsutgiftene.

Fellesanskaffelser (nr. 5)

Låneadgangen i kommuneloven § 50 nr. 1 "bygninger, anlegg og varige driftsmidler" er ment å omfatte alle typer fast eiendom, tekniske anlegg, maskiner og større tekniske utstyr (Ot.prp.nr.43 (1999-2000) s. 134). Dette må forstås dit hen at det er et vesentlighetskrav til låneformålet. Loven hindrer derfor at det kan tas opp lån for å finansiere mindre innkjøp (bare det er mange nok av dem). Samme forståelse ligger til grunn for avgrensningen av hva som kan være en investering etter denne standarden.

I noen tilfeller er det likevel slik at en investering består av flere, gjerne likeartede, eiendeler som hver for seg ikke kan anses som vesentlige, men hvor det likevel er naturlig å anskaffe alle eiendelene samlet.

Standarden åpner for at slike fellesanskaffelser kan anses som én investering dersom de enkelte eiendelene inngår i et samlet system med samme bruksformål. Med det forstås at anskaffelsen må bestå av alle (eller det alt vesentlige av) eiendelene som anskaffes for at bruksformålet skal kunne tilfredsstilles.

Videre kan hver enkelt eiendel som anskaffes ikke være ubetydelig. Standarden setter ingen bestemt grense for hva som regnes som ubetydelig. Det må vurderes konkret hva som vil være ubetydelig for den enkelte kommune. Eksemplene nedenfor på hva som ikke kan utgjøre en fellesanskaffelse, kan være en indikator på hva som må forstås som ubetydelig i denne sammenhengen.

Standarden presiserer videre at unntaket for individuell vurdering gjelder for vesentlighetskriteriet. Hver enkelt eiendel må derfor uansett ha en økonomisk levetid på 3 år eller mer.

Eksempler på hva som kan utgjøre en fellesanskaffelse

- Utskifting av alle stoler i en kinosal
- Installering av felles brannvarslingssystem eller inneklimastyring for flere bygninger
- Sykehjemssenger til en sykehjemsavdeling eller et helt sykehjem
- Klasesett med PC-er

Eksempler på hva som normalt ikke kan utgjøre en fellesanskaffelse

- Anskaffelse av PC-er som fordeles ut til ulike brukere/avdelinger i kommunen
- Trygghetsalarmer
- Bøker

Eiendeler som anskaffes i forbindelse med nybygging eller påkostninger (nr. 6)

Eiendeler som anskaffes i forbindelse med nybygging eller påkostninger på en eksisterende eiendel, vurderes som en del av de totale utgiftene til den samlede investeringen. Det innebærer at mindre inventar og utstyr som har naturlig sammenheng med en investering ikke skilles ut som en egen anskaffelse. Dette gjelder selv om utgiftene hadde blitt klassifisert som driftsutgifter dersom disse eiendelene hadde blitt anskaffet for seg.

Investeringer i varige faste installasjoner (nr. 10)

Standarden åpner for at en kommunes utgifter til investeringer i varige faste installasjoner, under visse forutsetninger, kan regnskapsføres i investeringsregnskapet, selv om kommunen ikke kan anses som reell eier av anlegget. Et eksempel på dette kan være kommunal andel (distriktsandel) til finansiering av flomsikringstiltak i regi av NVE.

Slike faste installasjoner skiller seg fra andre anlegg ved at råderetten til anlegget er bundet både for grunneiere og andre i den forstand at en ikke kan selge eller endre bruk av anleggene på samme måte som for eksempel en bygning eller andre formuesgjenstander. Slike tiltak vil generelt ivareta fellesskapets interesser, mer enn grunneiers egne interesser. Slike tiltak har derfor ikke karakter av å være tilskudd til andres investeringer eller formue. Ofte vil tiltakene også bidra til å sikre kommunal infrastruktur.

Standarden åpner ikke generelt for å regnskapsføre distriktsandeler eller sikringstiltak i investeringsregnskapet. Sikringstiltak som ikke sikrer fellesinteresser, men primært

private eiendommer og enkelte private interesser, må som regel anses som tilskudd til andres investeringer og regnskapsføres i driftsregnskapet etter nr. 9.

Dette punktet i standarden er basert på uttalelser fra departementet til [Overhalla kommune av 24.04.2007](#) og Grong kommune av 18.06.2009.

3.2 Avgrensning mellom påkostning og vedlikehold

Avskrivning av påkostninger (nr. 3)

Standarden legger til grunn at avskrivningene av eksisterende anleggsmidler som er gjenstand for påkostning fortsetter uendret, uavhengig av påkostningen. Det innebærer at avskrivningene på bokført verdi på et anleggsmiddel med f.eks. 5 års gjenstående avskrivningstid fullføres over 5 års-perioden, selv om påkostningen innebærer at den økonomiske levetiden på anleggsmidlet øker med f.eks. 20 år. Selve påkostningen avskrives i samsvar med de avskrivningstidene som følger av regnskapsforskriften § 8. I eksemplet over vil anskaffelseskost på påkostningen avskrives over 20 år. F.eks. vil påbygging av et mindre vindfang på et bygg som uansett ikke vil ha lengre gjenværende økonomisk levetid enn 8 år, ikke kunne avskrives over lengre tid enn 8 år. Et tilbygg som kan ha en selvstendig funksjon uavhengig av det øvrige byggets gjenværende levetid skal derimot avskrives etter hovedregelen i §8.

Innebærer en påkostning at deler av det opprinnelige anleggsmidlet rives, kan det være grunnlag for nedskrivning av den gamle bokførte verdien. Nedskrivning vurderes og gjennomføres i samsvar med KRS nr. 9 Nedskrivning av anleggsmidler. Avskrivningene på gammel bokført verdi skal ta hensyn til eventuell nedskrivning.

3.2.1 Påkostning

Med påkostning forstås utgifter til tiltak som fører anleggsmidlet til en annen stand, eller bedre standard enn det var i da det opprinnelig ble anskaffet av kommunen. I de fleste tilfeller vil det si utgifter som øker anleggsmidlets bruksverdi, dvs. at anleggsmidlets evne eller kapasitet til å produsere de tiltenkte tjenester øker. I noen tilfeller kan imidlertid tiltak som ikke øker anleggsmidlets bruksverdi anses som en investering, dersom tiltaket i stedet øker salgsverdien. Dette kan f.eks. være tilfelle ved opprusting av bygg eller opprydding av tomter som vurderes solgt.

Noen eksempler på tiltak som kan anses som påkostning.

- Det blir foretatt ombygging eller påbygging
- Det blir byttet til bygningsdeler med en vesentlig høyere standard
- Det blir etterisolert i forbindelse med skifte av ytterkledning eller takteking
- Det blir installert ventilasjonsanlegg i en bygning som fra før har naturlig ventilasjon
- Rehabilitering av et sykehjem bygd for 30 år siden, ved for eksempel at et eller flere rom får bygd inn eget bad, ventilasjon og varslingsanlegg skiftes ut, vegger og gulv fornyes, utvendig fasade moderniseres/skiftes ut, nytt inngangsparti lages eller nytt vaktrom bygges mv.

- Ombygging av sykehjem til kontorbygg
- Ombygging av ekspedisjonslokaler til kontorlokaler
- Rehabilitering av en kommunal vei, der bærelaget styrkes og/eller gis økt veibredde, kurver rettes ut mv og hvor det legges nytt toppdekke
- Planmessig rehabilitering/utskiftning av ledningsnett for vann- og avløp, hvor eksisterende ledningsnett erstattes med nye rør etter dagens alminnelige standard

Bevaringsverdige bygg og kulturminner

Tiltak knyttet til bevaringsverdige bygg og kulturminner må vurderes særskilt når det gjelder skillet mellom påkostning og vedlikehold. Tiltak på slike eiendeler gjøres ikke for å heve standarden, men for å bevare eiendelen mest mulig i opprinnelig stand. Utgifter som påløper for å sette eiendelen i stand for å kunne bevares, vil kunne anses å være tiltak av investeringsmessig karakter. Det må likevel gjøres en avgrensning mot utgifter som har mer karakter av løpende vedlikehold.

3.2.2 Vedlikehold

Med vedlikehold forstås utgifter for å holde et anleggsmiddel i samme standard tilsvarende som det var på opprinnelig anskaffelsestidspunkt, slik at anleggsmidlet kan brukes til sitt tiltenkte formål innenfor dets forventede økonomiske levetid.

Noen eksempler på tiltak som hver for seg vil være vedlikehold.

- Utskifting av vinduer som hadde normal standard når de ble satt inn med vinduer med normal standard i dag (innenfor samme relative standard)
- Bygninger males/beises
- Ytterkledninger blir skiftet til tilsvarende kledning
- Takteking blir skiftet ut
- Komponenter i ventilasjonsanlegg blir skiftet ut
- Biler repareres
- Fastmontert utstyr som lysarmatur, ovner, sanitærutstyr mv. i en bygning skiftes ut
- Reasfaltering av en tidligere asfaltert vei

4.3 Andre ikke-løpende inntekter/innbetalinger

Andre inntekter/innbetalinger enn de som er drøftet i punkt 4.1 og 4.2 skal klassifiseres som ikke-løpende dersom inntekten/innbetalingen er både uvanlig, uregelmessig og vesentlig.

Uvanlig

En inntekt eller innbetaling er uvanlig når den ikke har sammenheng med kommunens normale virksomhet. Med dette menes at inntekten eller innbetalingen blant annet ikke kan vedrøre virksomhet hvor kommunen ved lov er pålagt et ansvar, det er stilt krav om utførelse i kommunens regi eller som kommunen tidligere har bevilget midler til og/eller mottatt midler fra. Sett på bakgrunn av

regnskapsforskriftens definisjon av løpende inntekter og hvilke inntekter som for øvrig klassifiseres som ikke-løpende, jf. punkt 4.1 og 4.2, må det være rimelig å forstå «kommunens normale virksomhet» som virksomhet som genererer løpende inntekter eller utgifter. I hvilken grad en inntekt gir grunnlag for å finansiere kommunens løpende aktiviteter på lengre sikt vil derfor ha betydning ved vurderingen av hvorvidt inntekten er uvanlig eller ikke.

F.eks. vil utdelt utbytte fra resultater i selskaper hvor kommunen er eier, opptjent i kommunens eiertid, gi grunnlag for å finansiere kommunens løpende utgifter på noe sikt og kan dermed ikke anses som uvanlige. Andre utdelinger, for eksempel med bakgrunn i ulike omstruktureringer i selskapene, vil som regel ikke gi grunnlag for å finansiere kommunens løpende utgifter på sikt, og må anses som uvanlige. På samme måte vil inntekter fra hendelser som har likhetstrekk med salg av eiendeler trekke i retning av at inntekten vil være uvanlig.

Erstatninger vil normalt både være uvanlig og uregelmessig, men må vurderes opp mot den inntekten eller verdien den skal erstatte.

Uregelmessig

En inntekt er uregelmessig når kommunen ikke har innflytelse på om og når inntekten kan forventes å komme og den ikke kommer årlig eller med jevne mellomrom. F.eks. vil en kommunes andel av betaling for konsesjoner for virksomhet som starter opp i kommunen som regel måtte anses som uregelmessige.

Budsjettforskriftens definisjon av løpende inntekter som påregnelige inntekter eller innbetalinger som kommer igjen med jevne mellomrom, innebærer at det ikke vil være krav om at de aktuelle inntektene kommer årlig. Det er tilstrekkelig at inntekten kommer igjen med ikke alt for store mellomrom.

Inntekter som av karakter er en engangsinntekt, kan likevel være å anse som regelmessige dersom utbetalingene fordeles over flere år. Utbetalingene må imidlertid fordeles over en tilstrekkelig lang tidshorisont, mer enn noen få år, for at de skal kunne gi grunnlag for å finansiere kommunens løpende utgifter på sikt.

Vesentlig

Det siste vilkåret at inntekten er vesentlig. Dvs. at inntekten anses som vesentlig i forhold til kommunens virksomhet eller at inntekten har stor prinsipiell betydning for kommunen.

Standarden setter ingen fast vesentlighetsgrense på inntektssiden og må derfor vurderes i den enkelte kommune.