

Kommunal regnskapsstandard nr. 4 – Høringsutkast (HU)



Høringsutkast til endringer i KRS nr. 4 fastsatt av styret i Foreningen GKRS 17.06.2016

Foreslåtte endringer fra gjeldende KRS nr. 4 (F) er markert med rød skrift.

Avgrensningen mellom driftsregnskapet og investeringsregnskapet

1. INNLEDNING OG BAKGRUNN

1. Denne standarden omhandler avgrensningen mellom driftsregnskapet og investeringsregnskapet. Standarden angir hvilke kriterier som må oppfylles for at en utgift kan klassifiseres som investeringsutgift, herunder skillet mellom vedlikehold og påkostning. Standarden omfatter også kriterier for å klassifisere en inntekt eller innbetaling som "ikke-løpende".
2. **Kriteriene** i denne standarden for skillet mellom påkostning og vedlikehold er avgjørende for om en utgift klassifiseres som en investering i bygninger, anlegg og varige driftsmidler til eget bruk, og dermed skal føres i investeringsregnskapet, eller om utgiften skal belastes driftsregnskapet.
3. Standarden omfatter inntekter ved salg av finansielle anleggsmidler og immaterielle eiendeler, men ikke anskaffelse av slike eiendeler. Avdrag på lån (se KRS nr. 3 Lån – opptak, avdrag og refinansiering), utlån og forskutteringer omfattes ikke av denne standarden.
4. Denne standarden regulerer ikke adgangen til å lånefinansiere utgifter. Kommuneloven § 50 regulerer kommuners og fylkeskommuners adgang til låneopptak. Kommuner og fylkeskommuner kan bl.a. ta opp lån *for å finansiere investeringer i bygninger, anlegg og varige driftsmidler til eget bruk*. Lånemidler kan derfor ikke brukes til å finansiere løpende driftsutgifter. Kommuner har videre anledning til å lånefinansiere tilskudd til investeringer i kirkelig fellestråd, jf. kirkeoven § 15. Standarden gir ikke retningslinjer som innebærer en utvidet adgang til å ta opp lån til formål som ikke er nevnt i kommuneloven § 50.
5. **Føring av prosjektregnskap for investeringsprosjekter er ikke omfattet av standarden.**
6. Standarden bruker i flere sammenhenger begrepet "anskaffelseskost". Dette begrepet er definert i KRS nr. 2 Anskaffelseskost og opptakskost for balanseposter, og skal forstås på samme måte i denne standarden.

7. **Praktiseringen av skillet mellom driftsregnskapet og investeringsregnskapet vil til en viss utstrekning måtte baseres på faglig skjønn i det enkelte tilfellet. Dette skjønnet må utøves innenfor de rammer lov, forskrift og denne standarden setter.**
8. I standarden brukes benevnelsen "kommuner" om både kommuner og fylkeskommuner.

2. REGELVERK

1. I henhold til kommuneloven § 46 nr. 5 skal kommunenes årsbudsjett være inndelt i en driftsdel og en investeringsdel. Forskrift om årsregnskap og årsberetning for kommuner og fylkeskommuner av 15.12.2000 (regnskapsforskriften) § 3 angir hvilke utgifter/utbetalinger og inntekter/innbetalinger som skal føres i henholdsvis drifts- og investeringsregnskapet, herunder at tiltak av investeringsmessig karakter skal føres i investeringsregnskapet. Forskriften åpner ikke for at andre utgifter kan føres i investeringsregnskapet.
2. I merknadene til regnskapsforskriften § 7 er det lagt til grunn at som vedlikehold av bygninger skal regnes tiltak for å holde en bygning i stand, med en standard tilsvarende da bygningen stod ferdig som nybygg. Tiltak som fører bygningen til en høyere standard eller til en annen funksjonalitet eller endret bruksområde, skal regnes som påkostning (dvs. investering). Videre presiserer regnskapsforskriften § 8 at anleggsmidler i balansen er eiendeler bestemt til varig eie eller bruk for kommunen.
3. Inntekter fra salg av anleggsmidler og inntekter/innbetalinger knyttet til investeringsprosjekter skal føres i investeringsregnskapet, jf. regnskapsforskriften § 3 tredje ledd nr. 2. Videre skal investeringsregnskapet i følge regnskapsforskriften § 3 tredje ledd nr. 3 omfatte øvrige inntekter og innbetalinger som ikke er løpende.
4. Ved salg av finansielle anleggsmidler, skal under visse forutsetninger en andel av salgsinntekten regnes som avkastning på innskutt kapital og regnskapsføres i driftsregnskapet, jf. regnskapsforskriften § 3 fjerde ledd.

3. DRØFTELSE – KRITERIER FOR KLASSIFISERING SOM INVESTERINGSUTGIFTER

1. Utgifter som klassifiseres som investeringer skal regnskapsføres i investeringsregnskapet og aktiveres som anleggsmidler i balanseregnskapet.

3.1 Investeringsutgifter – tiltak av investeringsmessig karakter

1. Som utgifter til tiltak av investeringsmessig karakter regnes:
 - a) Anskaffelse av eiendeler som er bestemt til varig eie eller bruk, og som er av vesentlig verdi.
 - b) Påkostning på eksisterende varige driftsmidler, som er av varig og vesentlig verdi.

2. Med *eie eller bruk* er ment at det ikke nødvendigvis er det formelle eierforholdet til eiendelen som skal legges til grunn. Avgjørende er om kommunen blir reell eier eller medeier av eiendelen. **Overtakelse av formell eierrettighet vil normalt være** til eget eie eller bruk. Det skal i vurderingen av hvem som er reell eier legges stor vekt på disposisjonsrett og ansvar for forpliktelser knyttet til eiendelen. Det vil si at kommunen anses å være reell eier av eiendelen dersom det vesentligste av økonomisk risiko og kontroll knyttet til eiendelen, eller kommunens andel av denne, er gått over på kommunen.
3. Som *varig* legges til grunn at eiendelen må ha en økonomisk levetid på minst tre (3) år.
4. Hensynet til sammenligning mellom kommuner og forenkling av regelverket, tilsier at grensen for vesentlig verdi bør være lik for alle, og at den ikke bør være for høy for de minste kommunene. Med *vesentlig verdi* menes en anskaffelseskost på minst kr 100.000. **Vesentlighetsgrensen gjelder ikke for tomter og andre ikke-avskrivbare driftsmidler av varig verdi for kommunen.**
5. Hver enkelt eiendel skal som hovedregel vurderes for seg opp mot varighets- og vesentlighetskriteriet. Fellesanskaffelser kan likevel vurderes samlet opp mot vesentlighetskriteriet, dersom de enkelte eiendelene som omfattes av fellesanskaffelsen inngår i et samlet system med samme bruksformål. Fellesanskaffelser der hver enkelt eiendel hver for seg er **bagatellmessige ubetydelig** kan ikke klassifiseres som investering.
6. Eiendeler som anskaffes **som en naturlig del av** nybygging eller påkostninger på en eksisterende eiendel, vurderes som en del av de totale utgiftene til den samlede investeringen.
7. Investeringer vurderes uavhengig av regnskapsperiode. Det innebærer at investeringer som strekker seg over flere år skal vurderes som én investering, selv om utgiftene det enkelte år skulle være lavere enn kr. 100.000.
8. Eiendeler hvor den juridiske eiendomsretten overdras vederlagsfritt til kommunen i form av gave e.l., skal behandles som en investering dersom eiendelen kan klassifiseres som et anleggsmiddel i samsvar med KRS nr. 1 Klassifisering av anleggsmidler, omløpsmidler, langsiktig og kortsiktig gjeld. Overdragelse av eiendeler klassifisert som anleggsmidler skal utgiftsføres som kjøp av anleggsmidler og inntektsføres i investeringsregnskapet.
9. Tilskudd til andres investeringsutgifter er en driftsutgift som skal regnskapsføres i driftsregnskapet. Unntak fra dette er investeringstilskudd til kirkelig fellesråd, som føres i investeringsregnskapet. **Overføringer til eller fra egne kommunale foretak regnes ikke som andre.**
10. **Kommunens utgifter til investeringer i varige faste installasjoner hvor hverken kommunen eller andre vil være å anse som reelle eier, kan regnskapsføres i kommunens investeringsregnskap, uavhengig av om kommunen er byggherre eller ikke. Forutsetningen er at grunneier vil ha ingen eller svært begrenset**

råderett og at anlegget først og fremst ivaretar lokalsamfunnets interesser. Dette gjelder ikke dersom tiltaket har karakter av tilskudd til andres investering eller formue.

11. Der kommunen dekker investeringer som foretas i leide driftsmidler, klassifiseres utgiftene som investeringsutgifter. Utgiftene aktiveres og skal maksimalt avskrives over gjenværende lengde på leiekontrakten. Leiekontrakten må minimum ha 3 års gjenværende løpetid og anskaffelsen må være vesentlig.

3.2 Avgrensning mellom påkostning og vedlikehold

1. Påkostning skiller seg fra vedlikehold ved at utgifter til påkostning er av investeringsmessig karakter. I merknadene til regnskapsforskriften § 7 presiseres at løpende vedlikeholdsutgifter skal utgiftsføres i driftsregnskapet, mens påkostninger skal utgiftsføres i investeringsregnskapet og aktiveres i balanseregnskapet. Avgrensningen mellom vedlikehold og påkostning vedrører kun varige driftsmidler.
2. Tiltak som fører et anleggsmiddel til en annen eller bedre stand, regnes som påkostning. Tiltak for å holde et anleggsmiddel i tilsvarende stand som når det stod ferdig regnes som vedlikehold.

Med standard forstås anleggsmidlets relative standard. Det vil si at tiltak som holder et anleggsmiddel innenfor samme standard kan innebære at anleggsmidlet får en teknisk høyere kvalitet som følge av kvalitetsutvikling over tid, uten at økningen i kvalitet tilsier at utgiften skal klassifiseres som påkostning.

Med standard tilsvarende da anleggsmidlet stod ferdig, forstås anleggsmidlets standard da det opprinnelig ble anskaffet av kommunen.

3. Påkostningen avskrives i samsvar med regnskapsforskriften § 8 annet ledd, men ikke lengre enn forventet levetid på påkostningen. Avskrivningene på bokført verdi før påkostningen fortsetter uendret, hensyntatt eventuell nedskrivning. Påkostningen kan innebære behov for nedskrivning av bokført verdi på anleggsmidlet i samsvar med KRS nr. 9 Nedskrivning av anleggsmidler. For eksempel dersom påkostningen innebærer at deler av det opprinnelige anleggsmidlet rives.
4. Utgifter som ikke kan klassifiseres som påkostning (investeringsutgift) etter denne standarden, skal klassifiseres som vedlikehold (driftsutgift).

3.2.1 Påkostning

1. Som påkostning klassifiseres utgifter som påløper for å føre anleggsmidlet til en annen stand, eller bedre standard enn det var i da det opprinnelig ble anskaffet av kommunen. Det vil si utgifter som øker anleggsmidlets bruksverdi. Påkostning vil således omfatte utgifter til utviklingstiltak for å imøtekomme krav fra for eksempel brukere og myndigheter som øker anleggsmidlets bruksverdi.

2. Utgifter utover det som følger av normal slit og elde anses å øke bruksverdien og klassifiseres som påkostning. Dette gjelder utgifter som enten:
- forlenger forventet økonomisk levetid til et anleggsmiddel,
 - øker kapasiteten,
 - endrer funksjonaliteten,
 - utvider eller endrer bruksområdet,
 - endrer arealbruk eller standard,
 - hever anleggsmidlets attraktivitet og/eller verdi,
 - får anleggsmidlet eller vesentlige deler av dette til å fremstå som helhetlig nytt,

Tiltak som har karakter av løpende vedlikehold, vil aldri kunne klassifiseres som påkostning.

3. Vurderingen av hvorvidt utgifter til et tiltak fører et anleggsmiddel til en annen stand eller en høyere standard, og dermed klassifiseres som påkostning, foretas på tiltaksnivå. Tiltak av vedlikeholdsmessig karakter gjennomført samtidig som endringen/standardhevingen, skal imidlertid klassifiseres som vedlikehold.
4. Tiltak knyttet til vesentlige deler eller komponenter av et anleggsmiddel, anses som påkostning dersom tiltakene vurderes som helhetlige og innebærer at anleggsmidlets samlede bruksverdi øker. Vurderingen gjøres for den aktuelle delen eller komponenten av anleggsmidlet, når denne har en naturlig avgrensning fra det større anleggsmidlet og har ulik økonomisk levetid.
6. For å klassifisere en utgift som påkostning, må utgiften være vesentlig. En påkostning på en eiendel skal derfor alltid ha en anskaffelseskost på minimum kr. 100.000 før den kan behandles som en investeringsutgift, jf. punkt 3.1 nr. 5. Påkostningen må også være varig, jf. punkt 3.1 nr. 4. Det innebærer at påkostningen i seg selv må ha en økonomisk levetid på minst tre år, samt at anleggsmidlet som påkostes må ha en gjenværende levetid etter påkostningen på minst tre år.

3.2.2 Vedlikehold

1. Som vedlikehold klassifiseres utgifter som påløper for å holde et anleggsmiddel i samme standard tilsvarende som det var på opprinnelig anskaffelsestidspunkt. Dette er tiltak som er nødvendige for å opprettholde anleggsmidlet på et fastsatt kvalitetsnivå, og derved gjøre det mulig å bruke det til sitt tiltenkte formål innenfor en gitt brukstid (eiendelens forventede økonomiske levetid). Tiltak som har karakter av løpende vedlikehold, skal alltid klassifiseres som vedlikehold.
2. Arbeider som må utføres for å hindre forfall som følge av jevn og normal slitasje klassifiseres som vedlikehold. Vedlikehold har derfor også en preventiv virkning og forebygger skader. Dette innebærer at utgifter som følger av normal slit og elde, som ikke forlenger levetiden til et driftsmiddel, som ikke øker kapasiteten eller funksjonaliteten og/eller som ikke utvider eller endrer bruksområdet, klassifiseres som vedlikehold.
3. Utføres vedlikeholdet sjelden, vil dette kunne medføre at utgiften blir vesentlig (kr. 100.000). Dette medfører ikke at utgiften kan klassifiseres som påkostning.

4. DRØFTELSE – KRITERIER FOR Å KLASSIFISERE EN INNTEKT/INNBETALING SOM IKKE-LØPENDE.

4.1 Salg av varige driftsmidler og immaterielle eiendeler

1. Inntekt ved salg av varige driftsmidler og immaterielle eiendeler **klassifisert som anleggsmidler** er alltid en ikke-løpende inntekt, og skal regnskapsføres i investeringsregnskapet, jf. regnskapsforskriften § 3 tredje ledd nr. 2.
2. Utgifter som kan henføres direkte til salg av anleggsmidler, utgiftsføres i investeringsregnskapet etter bruttoprinsippet.
3. Inntekter som mottas som vederlag eller kompensasjon for et tapt varig driftsmiddel er alltid en ikke-løpende inntekt, og skal føres i investeringsregnskapet.

4.2 Salg av finansielle anleggsmidler

1. Inntekt ved salg av finansielle anleggsmidler er som hovedregel en ikke-løpende inntekt som skal regnskapsføres i investeringsregnskapet. Dersom kommunen alene, eller sammen med andre kommuner, har bestemmende innflytelse i selskapet, skal imidlertid en andel av salgsinntekten regnes som avkastning på innskutt kapital, jf. regnskapsforskriften § 3, fjerde ledd. Avkastning på innskutt kapital regnes som løpende inntekt og skal regnskapsføres i driftsregnskapet.
2. Avkastning på innskutt kapital settes til det kommunen kunne fått i utbytte etter reglene i aksjeloven § 8-1, beregnet ved siste årsskifte før salgsdato. Utdelt utbytte i salgsåret skal trekkes fra. Det er den faktiske balansen til selskapet, slik den var sammensatt ved utgangen av året før salgsåret, som skal legges til grunn. Det kan ikke inkluderes mulig omgjøring av bundet egenkapital til fri i året før salgsåret dersom omgjøringen faktisk ikke var gjennomført.
3. Ved fusjon av selskaper hvor det utbetales tilleggsvederlag etter aksjeloven § 13-2, skal vederlaget håndteres på samme måte som ved salg av finansielle anleggsmidler. Forutsetningen er at tilleggsvederlaget innebærer at kommunen realiserer deler av sin eierandel i overdragende selskap. Avkastning på innskutt kapital beregnes med utgangspunkt i balansen i overdragende selskap ved siste årsskifte før fusjonsdato. **Tilleggsvederlag ved fisjon etter aksjeloven § 14-2 behandles tilsvarende.**
4. Beregning av avkastning på innskutt kapital ved salg av finansielle anleggsmidler skal dokumenteres og opplyses om i note til årsregnskapet, jf. forskrift om årsregnskap og årsberetning § 5 nr. 8.

4.3 Andre ikke-løpende inntekter/innbetalinger

1. Det er det reelle innholdet i inntekten/innbetalingen **for kommunen** som er bestemmende for regnskapsføringen.

Regnskapsføring av utdelinger fra interkommunale selskaper, aksjeselskaper og samvirkeforetak er behandlet i KRS nr. 13 Engasjement i selskaper – regnskapsmessige problemstillinger.

2. Andre inntekter/innbetalinger skal klassifiseres som ikke-løpende dersom inntekten/innbetalingen er både uvanlig, uregelmessig og vesentlig.

"Uvanlig" er når inntekten og innbetalingen ikke har en 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.

"Uregelmessig" er når kommunen ikke har innflytelse på om og når inntekten eller innbetalingen kan forventes å komme og den ikke kommer årlig eller med jevne mellomrom.

"Vesentlig" er når inntekten eller innbetalingen anses som vesentlig i forhold til kommunens virksomhet eller inntekten/innbetalingen har stor prinsipiell betydning for kommunen.

Om en inntekt/innbetaling er uvanlig eller uregelmessig må vurderes med utgangspunkt i kommunens spesifikke forhold og de omgivelser kommunen befinner seg i. Disse kravene tilsier at det skal mye til for at en inntekt/innbetaling, utover det som er drøftet ovenfor og som ikke er et rent investeringstilskudd, skal regnskapsføres i investeringsregnskapet.

5. ANBEFALING

1. Som investering anses anskaffelser av eiendeler av vesentlig verdi som er bestemt til eget, varig eie eller bruk, samt påkostning på allerede eksisterende varige driftsmidler. Alle investeringer skal utgiftsføres i investeringsregnskapet og aktiveres i balansen.
2. Med varig menes en økonomisk levetid på minst 3 år regnet fra anskaffelsestidspunktet.
3. Med vesentlig verdi menes en anskaffelseskost på minst kr 100.000,-.
4. Som påkostning klassifiseres utgifter som påløper for å føre anleggsmidlet til en annen stand, eller bedre standard enn det var i da det opprinnelig ble anskaffet av kommunen. Det vil si utgifter som øker et anleggsmiddels bruksverdi. Påkostning regnskapsføres i investeringsregnskapet.
5. Som vedlikehold klassifiseres utgifter som påløper for å holde et anleggsmiddel i samme standard tilsvarende som den var på opprinnelig anskaffelsestidspunkt.

Tiltak som har karakter av løpende vedlikehold, skal alltid klassifiseres som vedlikehold. Vedlikehold regnskapsføres i driftsregnskapet.

6. Følgende inntekter/innbetalinger skal defineres som ikke-løpende inntekter og regnskapsføres i investeringsregnskapet:
 - a) Inntekter ved salg av varige driftsmidler og immaterielle eiendeler. Utgifter som kan henføres direkte til salg av anleggsmidler, utgiftsføres i investeringsregnskapet etter bruttoprinsippet.
 - b) Inntekt mottatt som vederlag eller kompensasjon for tapte anleggsmidler.
 - c) Inntekt ved salg av finansielle anleggsmidler, med unntak av beregnet avkastning på innskutt kapital.
 - d) Annen inntekt/innbetaling som er både uvanlig, uregelmessig og vesentlig.

Tilhørende endringer i KRS nr. 2:

Pkt. 3.1 nr. 4 skal lyde:

*Utgifter til prosjektering av **anskaffelsen inngår i anskaffelseskost**. Utgifter til generell planlegging av investeringer, **inngår ikke i anskaffelseskost**. Dersom det viser seg at **anskaffelsen** ikke blir gjennomført, anses dette som en indikasjon på varig verdifall og nedskrivning skal vurderes i henhold til KRS nr. 9 Nedskrivning av anleggsmidler.*

Gjeldende nr. 4 blir nr. 5 osv.

Veiledningens punkt 3.1 andre avsnitt, første kulepunkt, skal lyde:

- *Utgifter til prosjektering o.l.*
 - *Herunder utgifter som kommunen, dersom utbyggingen ble foretatt av andre, kunne ha belastet utbygger og som ville vært en investeringsutgift for dem.*

Veiledningens tredje avsnitt, nytt andre kulepunkt, skal lyde:

- *Utgifter til generell planlegging av investeringer*