

Kommunal regnskapsstandard nr 2 – (KRS)

Anskaffelseskost og opptakskost for balanseposter

Juni 2005

1. INNLEDNING OG BAKGRUNN

Forskrift om årsregnskap og årsberetning for kommuner og fylkeskommuner §8 baserer vurderingen av både anleggsmidler og omløpsmidler på anskaffelseskost.

«Omløpsmidler skal vurderes til laveste verdi av anskaffelseskost og virkelig verdi. Markedsbaserte finansielle omløpsmidler skal vurderes til virkelig verdi.»

«Anleggsmidler skal vurderes til anskaffelseskost».

Forskrift om årsregnskap og årsberetning for kommuner og fylkeskommuner, har imidlertid ingen tilsvarende bestemmelser for langsiktig- og kortsiktig gjeld.

Når det gjelder hva som er en investering fremgår det av en egen standard.

2. DRØFTELSE

Forskrift om årsregnskap og årsberetning for kommuner og fylkeskommuner benytter begrepet anskaffelseskost i relasjon til vurderingen av anleggsmidler og omløpsmidler. Selv om forskrift om årsregnskap og årsberetning for kommuner og fylkeskommuner er taus vedrørende vurderingsregler for gjeldsposter, er det nærliggende å forstå forskriften slik at vurderingsreglene for eiendeler gjelder tilsvarende for kortsiktig- og langsiktig gjeld. Dette understøttes også av de sentrale økonomiske sammenhenger i kommuneregnskapet, knyttet til endringen av arbeidskapital (arbeidskapitalkretsløpet) og forholdet mellom anleggsmidler, langsiktig gjeld og kapitalkonto (kretsløpet for anleggsmidler og langsiktig gjeld). Disse sammenhengene tilsier at omløpsmidler og kortsiktig gjeld (arbeidskapital) vurderes etter felles prinsipper og at anleggsmidler og langsiktig gjeld også vurderes etter felles prinsipper. Det vises også til Regnskapsloven § 5-13. (der det begrunnes hvorfor vurderingsreglene for eiendeler også bør gjelde for vurdering av gjeld).

I relasjon til langsiktig- og kortsiktig gjeld har begrepet opptakskost samme innhold som anskaffelseskost for eiendeler. Dette innebærer at kortsiktig gjeld skal vurderes til høyeste verdi av opptakskost og virkelig verdi. Langsiktig gjeld skal vurderes til opptakskost.

2.1 Definisjon av anskaffelseskost

Anskaffelseskost omfatter kjøpsprisen for omløps- og anleggsmidlet med tillegg for alle utgifter som følger kjøpet/erhvervelsen. Dette er offentlige avgifter, samt tilleggsomkostninger som påløper for å kunne ta driftsmidlet i bruk eller i besittelse.

Offentlige avgifter knyttet til anskaffelsen er bl.a. toll, miljøavgifter, merverdiavgift (dersom inngående mva ikke er fradragsberettiget), tinglysnings- og dokumentavgift. Tilleggsomkostninger som inngår i anskaffelseskost er bl.a. frakt, forsikring ved forsendelse, emballasje, installasjons- og monteringsutgifter, provisjoner til megler/mellommann. Andre utgifter, som for eksempel egne innkjøpsutgifter (bestilling, forhandlinger med leverandør,

reise og oppholdsutgifter m.m.), kan også medtas så fremt disse er direkte henførbare til anskaffelsen. Rabatter reduserer anskaffelseskost.

Anskaffelseskost ved tilvirkning (produksjon og bygging av driftsmidler til eget bruk) omfatter samtlige tilvirkningsutgifter som kan henføres til prosjektet. Med tilvirkningsutgifter forstås direkte, indirekte variable og faste utgifter, f.eks. lønnsutgifter til arbeidsstokk, byggeledelse, prosjektmedarbeidere, materialer, o.l.), som er påløpt frem til ferdigstillestidspunktet. Administrative støttefunksjoner omfattes også dersom det er direkte sammenheng mellom utgiftene til disse støttefunksjonene og anskaffelsen.

Ved lånefinansiering til investeringsprosjekter kan påløpte renter i byggeperioden tas med. Det kan fordeles renter på alle pågående prosjekter eventuelt henføre rentene til ett eller flere konkrete prosjekter. Renter av ubrukte lånemidler belastes driftsregnskapet.

Etter høringsutkast til kommunal regnskapsstandard for klassifisering anses obligasjoner som holdes til forfall som anleggsmidler. For obligasjoner som holdes til forfall gjøres et unntak fra hovedregelen:

Anskaffelseskost for obligasjoner som holdes til forfall er pålydende i norske kroner. . For å ivareta hensynet til en tilfredsstillende periodisering regnskapsføres over- og underkurs som kortsiktig fordring/gjeld, og resultatføres som finansposter i driften med like store årlige beløp over løpetiden. Løsningen er en praktisk tilnærming til anordningsprinsippet.

2.2 Definisjon av opptakskost

Opptakskost utgjør gjeldspostens pålydende i norske kroner på det tidspunkt som gjelden oppstår. Låneomkostninger (gebyrer, provisjoner mv.), samt over- og underkurs er finansutgifter og inntekter. Over- og underkurs periodiseres over lånets løpetid som kortsiktig fordring/gjeld etter samme prinsipp som gjelder for obligasjoner som holdes til forfall.

2.3 Forholdet til overføringer (tilskudd og gaver)

Kommunene mottar årlig en rekke ulike former for overføringer (tilskudd og gaver) fra staten og andre. En del av disse overføringene er tilknyttet anleggsmidler og dermed oppstår problemstillingen om hvordan dette påvirker anskaffelseskost.

Overføringer direkte tilknyttet investeringer inntektsføres i investeringsregnskapet i henhold til anordningsprinsippet og bruttoprinsippet, uavhengig av de 2 løsningene som skisseres i det etterfølgende.

Nettometoden

Innebærer at anskaffelseskost (i balansen), og dermed også avskrivningsgrunnlaget, reduseres med overføringer. Nettometoden viser den del av anskaffelseskost som kommunen selv må finansiere ved egne midler eller lån.

Bruttometoden

Anskaffelseskost (i balansen) og dermed også avskrivningsgrunnlaget reduseres ikke med overføringer. Bruttometoden viser anleggsmidlets anskaffelseskost.

Vurdering

Bruttometoden innebærer at både egenkapital og anleggsmidler gjennomgående viser høyere verdier enn ved nettometoden. Metodevalg vil kunne øke eller redusere de lovpålagte årlige avdrag (minimumskravene) i henhold til kommunelovens § 50 dersom tilskuddene systematisk er knyttet til investeringer med lengre eller kortere levetid enn gjennomsnittet. De årlige avskrivninger blir høyere ved bruttometoden. Avskrivninger påvirker uansett ikke kommunens resultat (regnskapsmessig mer eller mindreforbruk).

I den grad en mener at bruttoprinsippet i forskrift om årsregnskap og årsberetning for kommuner og fylkeskommuner §7, også gjelder for anskaffelseskost i balansen, må bruttometoden benyttes. Imidlertid er bruttoprinsippet først og fremst knyttet til informasjons- og kontrollaspektet for bevilgningene i drifts- og investeringsregnskapet, hvor den samlede anskaffelse og anvendelse av midler skal fremgå (fullstendighet) av regnskapet. Balansen er ikke bevilgningsorientert og det er derfor ikke opplagt at bruttometoden må legges til grunn for anskaffelseskost i balansen.

Statlige overføringer til kommunesektoren gis som rammetilskudd eller som øremerkede tilskudd til driftstiltak som tilskudd til renter og avdrag, rente- og avdragsfrie perioder eller til investeringsformål. Gjennom kommuneproposisjonen avklares i prinsippet størrelsen på kommunesektorens samlede inntekter det påfølgende år. De øremerkede tilskuddene finansieres innenfor de fastsatte rammene for kommuneopplegget. Økte bevilgninger til øremerkede tilskudd medfører derfor i praksis at kommunesektoren får tildelt tilsvarende lavere frie inntekter (rammetilskudd). Endringer i sammensetningen av de samlede inntekter fra år til år, bør ikke påvirke hvilket investeringsbeløp som regnskapsføres i balansen eller forbruk av realaktiva (avskrivninger). Bruttometoden er nøytral i forhold til disse forhold.

Regnskapet skal gi best mulig informasjon til brukerne, ikke minst til kommunens egne styringsorganer. Selv om en investering opprinnelig ble delfinansiert med et øremerket tilskudd, må kommunen selv regne med å stå for utgiftene til vedlikehold og framtidig reinvestering. Regnskapsføring i balansen basert på bruttometoden gir et bedre grunnlag for å foreta egnede beregninger knyttet til disse forholdene.

Anleggsmidler som i sin helhet er finansiert av overføringer faller helt ut av balansen ved bruk av nettometoden, hvilket svekker informasjonsverdien i regnskapet.

Anbefalt løsning

Etter en samlet vurdering anbefales bruttometoden, først og fremst fordi denne ordningen er nøytral i forhold til virkningen av de ulike overføringsordninger, som i kommunesektoren utgjør betydelige beløp.

Opplysninger knyttet til overføringer, herunder klausuler om tilbakebetaling dersom formålet ikke opprettholdes, anbefales innarbeidet i egen note dersom beløpet anses som vesentlig.

2.4 Forholdet til senere års påkostninger

Senere påkostninger inngår i anskaffelseskost etter de samme verdifastsetningskriterier som for det opprinnelige anleggsmidlet.

3. STANDARD

1. Anskaffelseskost omfatter kjøpsprisen for omløps- og anleggsmidlet og egne tilvirkningsutgifter, med tillegg for alle utgifter som følger kjøpet/erhvervsen. Dette er offentlige avgifter (som ikke refunderes), samt tilleggsomkostninger som påløper for å kunne ta omløps- og anleggsmidlet i bruk eller i besittelse. For obligasjoner som holdes til

forfall (anleggsmidler) er anskaffelseskost pålydende i norske kroner.

2. Opptakskost utgjør gjeldspostens pålydende i norske kroner på det tidspunkt som gjelden oppstår. Over- eller underkurs føres som kortsiktig fordring/gjeld og periodiseres over lånets løpetid.
3. Overføringer (tilskudd og gaver) reduserer ikke anskaffelseskost. Vilkår for overføringen gis i egen note dersom beløpet anses som vesentlig.
4. Senere påkostninger inngår i anskaffelseskost etter de samme verdifastsetningskriterier som for det opprinnelige anleggsmidlet.

Vedtatt som KRS av GKRS Styret 23.06.2005