

Kommunal regnskapsstandard nr. 2 (oppdatert)



Oppdatert KRS fastsatt av styret i Foreningen GKRS 19.09.2019 med virkning fra og med regnskapsåret 2020.

Anskaffelseskost og opptakskost for balanseposter

1 INNLEDNING OG BAKGRUNN

1. Denne standarden omhandler definisjon av begrepene «anskaffelseskost» og «opptakskost».
2. Anskaffelseskost er utgangspunktet for måling av eiendeler i kommuneregnskapet. Tilsvarende er opptakskost utgangspunktet for måling av gjeld.
3. Klassifisering av eiendeler som henholdsvis anleggsmidler og omløpsmidler, og gjeld som henholdsvis langsiktig og kortsiktig, er regulert i KRS nr. 1 Klassifisering av anleggsmidler, omløpsmidler, langsiktig og kortsiktig gjeld.
4. Kriterier for hvorvidt utgifter til et tiltak kan klassifiseres som investeringsutgifter, er regulert i KRS nr. 4 Avgrensningen mellom driftsregnskapet og investeringsregnskapet.
5. Måling av balanseposter etter anskaffelse eller etter opptak av gjeld faller utenfor standarden.
6. Med budsjett- og regnskapsforskriften forstås forskrift av 07.06.2019 nr. 714 om økonomiplan, årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning for kommuner og fylkeskommuner mv.
7. I standarden brukes benevnelsen «kommuner» både om kommuner og fylkeskommuner.

2 REGELVERK

1. I henhold til budsjett- og regnskapsforskriften § 3-2 første ledd skal anleggsmidler måles til anskaffelseskost.
2. Omløpsmidler skal måles til laveste verdi av anskaffelseskost og virkelig verdi, jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 3-3 første ledd første punktum.

Markedsbaserte finansielle omløpsmidler skal måles til virkelig verdi, jf. § 3-3 første ledd andre punktum.

3. Tilsvarende bestemmer budsjett- og regnskapsforskriften § 3-2 andre ledd at langsiktig gjeld skal måles til opptakskost.
4. Kortsiktig gjeld måles til høyeste av opptakskost og virkelig verdi, jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 3-3 andre ledd.

3 DRØFTELSE

3.1 Definisjon av anskaffelseskost

1. Anskaffelseskost omfatter kjøpsprisen for omløps- og anleggsmidlet med tillegg for alle utgifter som følger kjøpet/erhvervsen. Dette er offentlige avgifter samt tilleggsomkostninger som påløper for å kunne ta anskaffelsen i bruk eller i besittelse.
2. Offentlige avgifter knyttet til anskaffelsen er bl.a. toll, miljøavgifter, merverdiavgift (inklusive kompensasjonsberettiget mva., men eksklusive fradragsberettiget inngående mva.), tinglysningsgebyr og dokumentavgift.
3. Tilleggsomkostninger som inngår i anskaffelseskost, er bl.a. frakt, forsikring ved forsendelse, emballasje, installasjons- og monteringsutgifter og provisjoner til megler/mellommann. Andre utgifter som er direkte henførbare til anskaffelsen, kan også tas med, for eksempel egne innkjøpsutgifter (bestilling, forhandlinger med leverandør, reise og oppholdsutgifter m.m.). Rabatter reduserer anskaffelseskost.
4. Anskaffelseskost ved tilvirkning (produksjon og bygging av driftsmidler til eget bruk) omfatter samtlige tilvirkningsutgifter som kan henføres til anskaffelsen. Med tilvirkningsutgifter forstås direkte, indirekte, variable og faste utgifter, f.eks. lønnsutgifter, 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.
5. Utgifter til prosjektering av en anskaffelse som vil være en investering etter KRS nr. 4, 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.
6. Utgifter til klargjøring for investering vil være en del av anskaffelseskost for påkostningen. Utgifter i byggeperioden som er knyttet til å produsere tjenesten anleggsmidlet skal anvendes til, er driftsutgifter.

7. Ved lånefinansiering av investeringer, som kan lånefinansieres etter kommuneloven, kan påløpte renter i byggeperioden tas med. Renter som kan tas med i anskaffelseskost, er renter av lån brukt til finansiering i investeringsregnskapet. Det kan uansett ikke tas med mer enn kommunens samlede påløpte renter på lån etter kommuneloven § 14-15 første ledd i regnskapsåret.
8. Ved investeringer i kommunale foretak finansiert med lån fra kommunen for øvrig, er det kommunen som juridisk person sine eksterne påløpte gjeldsrenter som er grunnlaget for inkludering av renter i anskaffelseskost. Dette kan praktiseres ved å anvende gjennomsnittlig rente.
9. Anskaffelseskost for finansielle eiendeler omfatter kjøpsprisen med tillegg for alle utgifter som følger av kjøpet/avtalen (direkte transaksjonsutgifter). Over-/underkurs og premie ved avtale om derivater inngår i anskaffelseskost. Den del av kjøpsprisen for obligasjoner o.l. som gjelder påløpt rente, inngår ikke i anskaffelseskost, men føres i driftsregnskapet på transaksjonstidspunktet.

3.2 Definisjon av opptakskost

1. Opptakskost for langsiktig gjeld utgjør gjeldspostens pålydende i norske kroner på det tidspunktet som gjelden oppstår. Låneomkostninger (gebyrer, provisjoner mv.) samt over- og underkurs, er renteutgift og renteinntekt.
2. Opptakskost for kortsiktig gjeld utgjør gjeldspostens pålydende i norske kroner på tidspunkt for regnskapsføring iht. KRS nr. 11 punkt 3.2 med tillegg for alle utgifter som følger av avtalen (direkte transaksjonsutgifter). Dette kan være omkostninger i form av gebyrer, provisjoner mv., over- og underkurs og premie ved avtale om derivater.

3.3 Overføringer (tilskudd og gaver)

1. Overføringer (tilskudd, gaver o.l.) direkte knyttet til investeringer inntektsføres i investeringsregnskapet i henhold til anordningsprinsippet og bruttoprinsippet.
2. Bruttometoden legges til grunn for vurdering av anleggsmidler finansiert med tilskudd og gaver. Anskaffelseskost (i balansen), og dermed også avskrivningsgrunnlaget, reduseres ikke med overføringer (verdien av tilskudd og gaver). Det samme gjelder dersom anleggsmidlet overtas vederlagsfritt, jf. KRS nr. 4 punkt 3.2 nr. 9.

3.4 Påkostninger på varige driftsmidler

1. Påkostninger på varige driftsmidler inngår i anskaffelseskost etter de samme kriterier som for det opprinnelige driftsmidlet.

2. Det må vurderes om påkostningen innebærer at bokført verdi på eksisterende driftsmiddel skal nedskrives etter KRS nr. 9 Nedskrivning av anleggsmidler.

4 ANBEFALING

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, men inklusive kompensasjonsberettiget merverdiavgift, samt tilleggsomkostninger som påløper for å kunne ta omløps- og anleggsmidlet i bruk eller i besittelse.
2. Opptakskost utgjør gjeldspostens pålydende i norske kroner på tidspunkt for låneopptak.
3. Overføringer (tilskudd og gaver) reduserer ikke anskaffelseskost.
4. Påkostninger på varige driftsmidler inngår i anskaffelseskost etter de samme kriterier som for det opprinnelige driftsmidlet.

VEDLEGG: Veiledning til anvendelse

Avsnittsnummereringen nedenfor henviser til tilsvarende avsnitt i standarden.

3.1 Definisjon av anskaffelseskost

Definisjonen av anskaffelseskost må forstås og praktiseres innenfor rammen av det finansielt orienterte regnskapssystemet og de grunnleggende kommunale regnskapsprinsippene beskrevet i notatet «Kommuneregnskapet – Rammeverk og grunnleggende prinsipper». Iht. arbeidskapitalprinsippet er det endringer i kommunens arbeidskapital som skal regnskapsføres i kommuneregnskapet. Utgifter som kan inngå i anskaffelseskost, vil dermed være begrenset til faktisk regnskapsførte utgifter i kommunens drifts- og investeringsregnskap. Kalkulatoriske poster innebærer ingen endring i kommunens arbeidskapital, og representerer dermed ingen utgift for kommunen.

Anskaffelseskost inkluderer utgifter som følger kjøpet/erhvervsen. Forhandlerrabatter og prisavslag kommer til fratrukk i anskaffelseskost. Eksempler på omkostninger som inngår i anskaffelseskost kan være:

- 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.
- Utgifter til nødvendig opplæring for å kunne ta anleggsmidlet i bruk, f.eks.
 - nødvendig driftssertifisering
 - superbruker o.l.
- Advokat- og meglerhonorarer.
- Importavgifter og ikke-refunderbare skatter og avgifter ved kjøp.
- Kompensasjonsberettiget merverdiavgift.
- Direkte henførbare utgifter til å bringe eiendelen til stedet og sette den i den stand som er nødvendig for at den skal kunne virke slik den var tiltenkt, herunder
 - utgifter til opparbeiding av tomt
 - riving av eksisterende bygg
 - innledende leverings- og håndteringsutgifter
 - installasjons- og monteringsutgifter
 - utgifter til funksjonstesting
 - utgifter som påløper i forbindelse med klargjøring for en investering, vil være en del av anskaffelseskost. Dette vil for eksempel kunne gjelde påkrevd flytting av pasienter, utstyr mv. i forbindelse med ombygging eller rehabilitering av sykehjem/skole for i det hele tatt å kunne gjennomføre ombyggingen eller rehabiliteringen eller gjennomføre prosjektet mer effektivt. Det kan også være bygging av avlastningsvei for å kunne gjennomføre prosjektet trafikksikkert eller hensiktsmessig for anleggstrafikk mv.

Eksempler på utgifter som ikke inngår i anskaffelseskost, kan være:

- Administrasjonsutgifter og andre generelle fellesutgifter som ikke kan henføres direkte til anskaffelsen, herunder utgifter til politisk saksbehandling.
- Utgifter til generell planlegging av investeringer.

- Utgifter til prøvedrift og justering.
- Utgifter til åpningsarrangement.
- Utgifter til å drive virksomheten på et nytt sted.
- Erstatning pga. feil håndtering av offentlige anbudsprosesser.
- Utgifter som er knyttet til det å produsere den relevante tjenesten i byggeperioden, påløper i stedet for ordinære driftsutgifter i denne perioden, og vil dermed være driftsutgifter. Dette gjelder selv om den midlertidige driften er mer tungvinn, gir økte utgifter til lokaler, transport mv.

Aktivering av renteutgifter (punkt 3.1 nr. 6)

Renter på kommunens innlån er løpende utgifter for kommunen og skal derfor som hovedregel regnskapsføres i driftsregnskapet. Standarden åpner imidlertid for at påløpte renter i byggeperioden kan tas med i anskaffelseskost på anleggsmidlene. Regelen skal forstås slik:

- a) Renter som kan tas med i anskaffelseskost, er renter av lån brukt til finansiering i investeringsregnskapet. Faktisk påløpte renter i regnskapsåret på lån til investeringer i varige driftsmidler, dvs. lån etter kommuneloven § 14-15 første ledd utgjør øvre grense for hvor mye renter som kan aktiveres.
- b) Rentene kan fordeles til ett eller flere prosjekter eller alle prosjekter. F.eks. kan man fordele renter til en bestemt type prosjekter, men ikke til andre, eller en kan fordele renter til alle prosjekter startet opp etter et gitt tidspunkt.
- c) Som en praktisk regel kan rentene som henføres til det enkelte prosjekt, fastsettes som kommunens gjennomsnittlige lånerente multiplisert med lånefinansiert andel av samlede investeringsutgifter på prosjektet, tatt hensyn til prosjektets framdrift. Det kan normalt legges til grunn at investeringsutgiftene påløper jevnt over byggeperioden.
- d) Rentene som skal fordeles, utgiftsføres i investeringsregnskapet og aktiveres som en del av anskaffelseskost på det aktuelle anleggsmidlet.

Tidspunkt for regnskapsføring av renter styres av anordningsprinsippet, dvs. at inntekter og utgifter skal regnskapsføres når de er kjent. Renteutgifter skal etter anordningsprinsippet utgiftsføres på transaksjonstidspunktet. Dette vil være når utgiften er påløpt, dvs. når rentene skal godskrives kreditor. Sum renteutgifter i drifts- og investeringsregnskapet skal dermed tilsvare kommunens samlede påløpte renteutgifter i regnskapsåret. Aktivering av renteutgifter dreier seg dermed ikke om beregning av kalkulatoriske rentekostnader, men om fordeling av faktisk påløpte renteutgifter mellom driftsregnskapet og investeringsregnskapet.

Det er påløpte renter i byggeperioden som kan aktiveres. Byggeperioden anses normalt å være ferdig når anleggsmidlet kan tas i bruk. Fra det tidspunkt anleggsmidlet tas i bruk, eller kunne vært tatt i bruk, regnskapsføres rentene i driftsregnskapet. Dersom deler av et anleggsmiddel kan tas i bruk, kan forholdsmessige deler regnskapsføres i investeringsregnskapet.

Også ved investeringer i kommunale foretak kan det inkluderes renter i anskaffelseskost. I de tilfeller kommunale foretak finansierer investeringene med lån fra kommunen for øvrig, praktiseres reglene slik at rentesatsen som legges til grunn, er gjennomsnittlig lånerente på eksterne lån for kommunen som juridisk person

samlet sett. Videre vil samlede påløpte renter på eksterne lån for kommunen som juridisk person utgjøre begrensningen for hvor mye renter som i sum kan fordeles til investeringsregnskapet i alle regnskapene innenfor kommunen som juridisk person (dvs. «kommunekassen» og alle kommunale foretak til sammen).

3.3 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 skal inntektsføres i investeringsregnskapet i henhold til anordningsprinsippet og bruttoprinsippet.

Uavhengig av dette kan anskaffelseskost i balansen vurderes etter enten nettometoden eller bruttometoden. Metodevalg vil kunne øke eller redusere de lovpålagte årlige avdrag (minimumskravene) i henhold til kommunelovens § 14-18 dersom tilskuddene systematisk er knyttet til investeringer med lengre eller kortere levetid enn gjennomsnittet.

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.

Bruttometoden innebærer at både egenkapital og anleggsmidler gjennomgående viser høyere verdier enn ved nettometoden. De årlige avskrivninger blir høyere ved bruttometoden.

Standarden legger derfor til grunn bruttometoden for den regnskapsmessige behandlingen av overføringer, først og fremst fordi denne ordningen er nøytral i forhold til virkningen av de ulike overføringsordninger.

Statlige overføringer til kommunesektoren gis som rammetilskudd eller som øremerkede tilskudd til driftstiltak, som tilskudd til renter og avdrag, rente- og avdragsfrie perioder eller tilskudd til investeringsformål. 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.

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 slike vurderinger.

For ordens skyld gjøres oppmerksom på at det i beregning av kapitalkostnader som grunnlag for fastsetting av gebyrer for selvkosttjenester, er det kommunens netto anskaffelseskost som skal legges til grunn.

3.4 Påkostninger på varige driftsmidler

Påkostning på et anleggsmiddel er 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 og øker derfor anleggsmidlets bruksverdi, jf. KRS nr. 4 punkt 3.3.1. Påkostningens anskaffelseskost tillegges derfor bokført verdi på det påkostede anleggsmidlet.

I noen tilfeller kan en påkostning innebære behov for å nedskrive bokført verdi på det aktuelle anleggsmidlet. Det kan f.eks. være tilfelle dersom påkostningen innebærer at deler av det eksisterende anleggsmidlet rives, at gammelt teknisk utstyr skiftes ut e.l. I slike tilfeller er det ikke grunnlag for å opprettholde bokført verdi på anleggsmidlene som rives/fjernes. Utgiftene til rivning/fjerning inngår imidlertid i anskaffelseskost til påkostningen. Utgifter til rivning/fjerning vil i seg selv ikke utgjøre en investering, men kan innebære at et område tilrettelegges på en slik måte at det blir en investering.