

Kommunal regnskapsstandard nr. 4 (oppdatert)



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

Avgrensningen mellom driftsregnskapet og investeringsregnskapet

1 INNLEDNING OG BAKGRUNN

1. Denne standarden omhandler avgrensningen mellom driftsregnskapet og investeringsregnskapet. Avgrensningen er basert på prinsippet om at de løpende inntektene skal finansiere utgifter til drift. Prinsippet er bærende for en sunn og langsiktig økonomiforvaltning.
2. Standarden angir hvilke kriterier som må oppfylles for at en utgift kan klassifiseres som investeringsutgift, herunder skillet mellom vedlikehold og påkostning.
3. Kriteriene for skillet mellom påkostning og vedlikehold er avgjørende for om en utgift klassifiseres som en investering i varige driftsmidler, og dermed skal føres i investeringsregnskapet, eller om utgiften skal føres i driftsregnskapet.
4. Standarden omfatter også hvilke inntekter som skal henføres til investeringsregnskapet, herunder salg av finansielle anleggsmidler og immaterielle eiendeler, men ikke anskaffelse av slike eiendeler.
5. Avdrag på lån (se KRS nr. 3 Lån – opptak, avdrag og refinansiering), utlån og forskutteringer omfattes ikke av denne standarden.
6. Denne standarden regulerer ikke adgangen til å lånefinansiere utgifter. Kommuneloven §§ 14-15, 14-16 og 14-17 regulerer kommuners og fylkeskommuners adgang til låneopptak. Standarden gir ikke retningslinjer som innebærer en utvidet adgang til å ta opp lån til formål som ikke er nevnt i kommuneloven.
7. 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.
8. 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.

9. Med budsjett- og regnskapsforskriften forstås forskrift av 07.06.2019 nr. 714 om økonomiplan, årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning for kommuner og fylkeskommuner mv.
10. I standarden brukes benevnelsen "kommuner" om både kommuner og fylkeskommuner.

2 REGELVERK

1. I henhold til kommuneloven § 14-6 andre ledd skal kommunenes årsregnskap bestå av et driftsregnskap og et investeringsregnskap. Kommuneloven § 14-9 bestemmer at utgifter til drift skal føres i driftsregnskapet og at løpende inntekter skal føres i driftsregnskapet.
2. Budsjett- og regnskapsforskriften kapittel 2 angir hvilke utgifter og inntekter som skal føres i henholdsvis drifts- og investeringsregnskapet. Forskriften definerer uttømmende hvilke utgifter og inntekter som skal føres i henholdsvis driftsregnskapet og investeringsregnskapet, jf. budsjett- og regnskapsforskriften §§ 2-1 og 2-2.
3. Det følger av forskriften at vedlikehold føres i driftsregnskapet og påkostninger i investeringsregnskapet, jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 2-3.
4. Inntekter fra salg av anleggsmidler og inntekter knyttet til anskaffelser av anleggsmidler skal føres i investeringsregnskapet, jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 2-2 første ledd bokstav a) og b). Videre skal investeringsregnskapet ifølge budsjett- og regnskapsforskriften § 2-2 andre ledd omfatte inntekter fra tilskudd til andres investeringer når dette følger av § 2-4.

Ved salg av aksjer klassifisert som finansielle anleggsmidler skal en andel av salgsinntekten under visse forutsetninger regnes som avkastning på innskutt kapital og regnskapsføres i driftsregnskapet, jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 2-1 andre ledd og § 2-9. Dette gjelder bare hvis kommunen har bestemmende innflytelse, jf. kommuneloven § 14-9 fjerde ledd.

5. Investeringsregnskapet omfatter også utbytte og uttak av kapital når dette følger av budsjett- og regnskapsforskriften § 2-8, jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 2-2 andre ledd bokstav c).

3 DRØFTELSE – KRITERIER FOR KLASSIFISERING SOM INVESTERINGSUTGIFTER

3.1 Definisjoner

Følgende begreper anvendes i denne standarden:

- a) Bruksverdi: Verdien av anleggsmidlets gjenværende tjenestepotensial eller produksjonskapasitet. Tjenestepotensial er anleggsmidlets kapasitet til, alene eller sammen med andre anleggsmidler, å bidra i tjenesteproduksjonen direkte eller indirekte til å oppnå fastsatte mål, jf. KRS nr. 9 Nedskrivning av anleggsmidler.
- b) Finansielle anleggsmidler: Aksjer, andeler, obligasjoner og utlån med løpetid utover ett år som etter KRS nr. 1 kan klassifiseres som anleggsmidler.
- c) Immaterielle eiendeler: Ervervede konsesjoner, rettigheter og patenter mv., jf. KRS nr. 1.
- d) Varige driftsmidler: Fast eiendom, bygninger, anlegg, inventar, utstyr, transportmidler, maskiner mv., klassifisert som anleggsmiddel etter KRS nr. 1.
- e) Utnyttbar levetid: Den forventede brukstiden til et anleggsmiddel.

3.2 Investering i varige driftsmidler

1. Utgifter til tiltak som klassifiseres som investeringer i varige driftsmidler skal regnskapsføres i investeringsregnskapet og føres i balansen under anleggsmidler (aktiveres) i balanseregnskapet. Investeringstilskudd som føres i investeringsregnskapet etter punkt 3.2 nr. 10, og utgifter som klassifiseres som investeringsutgifter etter punkt 3.2 nr. 11, aktiveres ikke.
2. Som investeringer i varige driftsmidler regnes:
 - a) Anskaffelse av driftsmidler som er bestemt til varig eie og som er vesentlige.
 - b) Påkostning på eksisterende varige driftsmidler som er varig og vesentlige.
3. Med *eie* 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 reell medeier av eiendelen. Overtakelse av formell eierrettighet vil normalt være til eget eie. 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.
4. Som *varig* legges til grunn at eiendelen må ha en utnyttbar levetid på minst tre (3) år.
5. 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.
6. 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 av flere like eller likeartede eiendeler, der hver enkelt eiendel

er ubetydelig, kan ikke klassifiseres som investering.

7. 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.
8. 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.
9. 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 som overføringsinntekt i investeringsregnskapet.
10. Tilskudd til andre juridiske enheter er en driftsutgift som skal regnskapsføres i driftsregnskapet, også når det er tilskudd til andres investeringer.

Unntak fra dette er tilskudd til andres investeringer som nevnt i kommuneloven § 14-16 første og andre ledd og kirkeloven § 15 første ledd bokstav a og b. Slike tilskudd føres i investeringsregnskapet hvis de finansieres av inntekter i investeringsregnskapet, jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 2-4.

11. Kommunens utgifter til investeringer i varige faste installasjoner på annen manns grunn, som først og fremst skal ivareta lokalsamfunnets interesser og ikke grunneiers, kan regnskapsføres i kommunens investeringsregnskap. Dette gjelder tilfeller hvor hverken kommunen eller andre vil være å anse som reelle eier, herunder at grunneier ikke har, eller har svært begrenset, råderett over anlegget. Slike utgifter kan klassifiseres som investeringsutgifter uavhengig av om kommunen er byggherre eller ikke. Dersom tiltaket har karakter av tilskudd til andres investering eller formue, kan utgiftene ikke klassifiseres som investeringsutgifter.
12. Når kommunen finansierer investeringer som foretas i driftsmidler som kommunen leier, klassifiseres utgiftene som investeringsutgifter. Utgiftene føres i investeringsregnskapet og aktiveres i balansen under anleggsmidler. Anleggsmidlene avskrives maksimalt over gjenværende lengde på leiekontrakten. Leiekontrakten må minimum ha 3 års gjenværende løpetid og anskaffelsen må være vesentlig.

3.3 Avgrensning mellom påkostning og vedlikehold

1. Påkostning skiller seg fra vedlikehold ved at utgifter til påkostning er av investeringsmessig karakter, dvs. av varig og vesentlig verdi. Påkostninger skal utgiftsføres i investeringsregnskapet og aktiveres i balansen. Vedlikeholdsutgifter skal utgiftsføres i driftsregnskapet. Avgrensningen mellom vedlikehold og påkostning vedrører kun varige driftsmidler.

2. Et sentralt kriterium for å klassifisere et tiltak som påkostning, er standardheving. 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 sto ferdig forstås anleggsmidlets standard da det opprinnelig ble anskaffet av kommunen.

3. Påkostningen avskrives i samsvar med utnyttbar levetid på påkostningen, jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 3-2 første ledd, men ikke lengre enn det som følger av § 3-4. Avskrivningene på bokført verdi før påkostningen fortsetter uendret, tatt hensyn til 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.

3.3.1 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. Dette er f.eks. utgifter som
 - øker anleggsmidlets tekniske standard utover samme relative standard
 - endrer funksjonaliteten
 - utvider eller endrer bruksområdet
 - endrer arealbruk eller standard
2. Videre vil andre utgifter, utover det som følger av normalt slit og elde, som øker bruksverdien kunne klassifiseres som påkostning. Herunder større helhetlige tiltak, f.eks. rehabilitering, som får anleggsmidlet eller vesentlige deler av dette til å fremstå som helhetlig nytt. Dette er f.eks. utgifter som
 - forlenger forventet utnyttbar levetid til et anleggsmiddel
 - øker kapasiteten til anleggsmidlet
 - utvikler anleggsmidlet for å imøtekomme nye krav fra f.eks. brukere og myndigheter

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 utnyttbar levetid.

5. 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 3.2 nr. 5. Påkostningen må også være varig, jf. punkt 3.2 nr. 4. Det innebærer at påkostningen i seg selv må ha en utnyttbar levetid på minst tre år, samt at anleggsmidlet som påkostes må ha en gjenværende utnyttbar levetid etter påkostningen på minst tre år.

3.3.2 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 forventet utnyttbar levetid.
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 normalt 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. Dette medfører ikke at utgiften kan klassifiseres som påkostning.

4 DRØFTELSE – KRITERIER FOR KLASSIFISERING SOM INVESTERINGSINNTEKTER

4.1 Salg av varige driftsmidler og immaterielle eiendeler

1. Inntekt ved salg av varige driftsmidler skal regnskapsføres i investeringsregnskapet.
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, likestilles med realisasjon av anleggsmiddel og skal føres i investeringsregnskapet.

4. Inntekt ved salg av immaterielle eiendeler skal regnskapsføres i investeringsregnskapet.

4.2 Salg av finansielle anleggsmidler

1. Inntekt ved salg av finansielle anleggsmidler skal som hovedregel regnskapsføres i investeringsregnskapet.
2. En andel av inntektene fra salg av aksjer klassifisert som finansielle anleggsmidler skal likevel regnskapsføres i driftsregnskapet dersom vilkårene i kommuneloven § 14-9 fjerde ledd er oppfylt. En andel av inntektene fra salg av aksjer kan imidlertid bare føres i driftsregnskapet dersom kommuner eller fylkeskommuner har bestemmende innflytelse i selskapet, jf. kommuneloven § 14-9 fjerde ledd.

Andelen som skal regnskapsføres i driftsregnskapet er den delen av salgsinntekten som gjenspeiler resultatene som er opptjent i selskapet i løpet av kommunens eiertid, og som ved en videreføring av eierskapet til aksjene kunne blitt utdelt og inntektsført i driftsregnskapet, jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 2-9 andre ledd. Andelen skal likevel reduseres dersom dette følger av § 2-9 tredje ledd.

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. Tilleggsvederlag ved fusjon etter aksjeloven § 14-2 behandles tilsvarende.

5 ANBEFALING

1. Som investering i anleggsmidler regnes anskaffelser av eiendeler som er vesentlige og til varig eie, samt påkostning på allerede eksisterende varige driftsmidler. Alle investeringer i anleggsmidler skal utgiftsføres i investeringsregnskapet og aktiveres i balansen.
2. Som påkostning klassifiseres utgifter som påløper for å føre et anleggsmiddel til en annen stand eller bedre standard enn det var da det opprinnelig ble anskaffet av kommunen. Det samme gjelder andre utgifter som øker et anleggsmiddels utnyttbare levetid. Kriteriene for vesentlig og varig gjelder tilsvarende for påkostninger. Påkostning regnskapsføres i investeringsregnskapet.
3. Med vesentlig menes en anskaffelseskost på minst kr 100 000,-.
4. Med varig menes en utnyttbar levetid på minst tre år regnet fra anskaffelsestidspunktet.

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.

Veileder til KRS 4 er ikke oppdatert