

## Kommunal regnskapsstandard nr. 4 – (KRS)



Fastsatt som KRS av styret i Foreningen GKRS 02.05.2017, med virkning fra regnskapsåret 2018.

### 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 den løpende driften bare skal finansieres av løpende inntekter. 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. Standarden omfatter også kriterier for å klassifisere en inntekt eller innbetaling som "ikke-løpende". Reglene om salg av finansielle anleggsmidler i regnskapsforskriften § 3 fjerde ledd, som representerer et unntak fra hovedregelen, er omtalt spesielt.
3. 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.
4. 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.
5. 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 fellesråd, 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.
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. I standarden brukes benevnelsen "kommuner" om både kommuner og fylkeskommuner.
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.

## 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 henhold til regnskapsforskriften § 8 er anleggsmidler 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

### 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 m.v., klassifisert som anleggsmiddel etter KRS nr. 1.

e) Økonomisk levetid: Den forventede brukstiden til et anleggsmiddel.

### 3.2 Investeringsutgifter – tiltak av investeringsmessig karakter

1. Utgifter til tiltak som klassifiseres som investeringer skal regnskapsføres i investeringsregnskapet og aktiveres som anleggsmidler i balanseregnskapet. Investeringstilskudd til kirkelig fellesråd, jf. punkt 3.2 nr. 10, og utgifter som klassifiseres som investeringsutgifter etter punkt 3.2 nr. 11, aktiveres ikke.
2. 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.
3. 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 reell 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.
4. Som *varig* legges til grunn at eiendelen må ha en økonomisk 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 enheters investeringsutgifter er en driftsutgift som skal regnskapsføres i driftsregnskapet. Unntak fra dette er investeringstilskudd til kirkelig fellesråd, som føres i investeringsregnskapet.
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. Samt 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. 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.

### **3.3 Avgrensning mellom påkostning og vedlikehold**

1. Påkostning skiller seg fra vedlikehold ved at utgifter til påkostning er av investeringsmessig karakter. 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 kriterie 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 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).

### **3.3.1 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 anleggsmidlet tekniske standard utover samme relative standard,
  - endrer funksjonaliteten,
  - utvider eller endrer bruksområdet eller
  - endrer arealbruk eller standard
2. Videre vil andre utgifter, utover det som følger av normal 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 økonomisk 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 økonomisk 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 økonomisk levetid på minst tre år, samt at anleggsmidlet som påkostes må ha en gjenværende 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 brukstid.

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. 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 immaterielle eiendeler klassifisert som anleggsmidler og varige driftsmidler 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.
2. Som unntak fra dette skal beregnet avkastning ved salg av aksjer i selskaper hvor kommunen har bestemmende innflytelse i selskapet, regnes som løpende inntekt og regnskapsføres i driftsregnskapet, jf. regnskapsforskriften § 3 fjerde 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.
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.

## 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. 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 samme gjelder andre utgifter som øker et anleggsmiddels bruksverdi. Kriteriene for varighet og vesentlig verdi gjelder tilsvarende for påkostninger. Påkostning regnskapsføres i investeringsregnskapet.
3. Med varig menes en økonomisk levetid på minst 3 år regnet fra anskaffelsestidspunktet.
4. Med vesentlig verdi menes en anskaffelseskost på minst kr 100.000,-.
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.