

Kommunal regnskapsstandard nr. 4 – (KRS)



Vedlegg til KRS nr. 4 Avgrensningen mellom driftsregnskapet og investeringsregnskapet, vedtatt av styret i Foreningen GKRS 02.05.2017

VEDLEGG: VEILEDNING TIL ANVENDELSE AV KRS nr. 4

Avsnittsnummereringen nedenfor henviser til tilsvarende avsnitt i standarden.

3.1 Definisjoner

Standarden definerer enkelte sentrale begreper som er anvendt i standarden. Med mindre noe annet fremgår, skal disse begrepene og andre begreper som er benyttet i standarden forstås på samme måte som tilsvarende begrep benyttet i andre kommunale regnskapsstandarder.

Immaterielle eiendeler er definert som ervervede konsesjoner, rettigheter og patenter mv. Begrepet har samme innhold i denne standarden som i KRS nr. 1 Klassifisering av anleggsmidler, omløpsmidler, langsiktig og kortsiktig gjeld. Det presiseres at det er ervervede konsesjoner, rettigheter mv. som kan klassifiseres som immaterielle eiendeler. Egenutviklede rettigheter, patenter mv. kan følgelig ikke klassifiseres som anleggsmiddel.

Med økonomisk levetid forstås den forventede brukstiden til et anleggsmiddel. Som et utgangspunkt kan avskrivningsperiodene etter regnskapsforskriften § 8 legges til grunn for vurdering av økonomisk levetid.

3.2 Investeringsutgifter – tiltak av investeringsmessig karakter

Aktivering av investeringsutgifter (nr. 1)

Det er en klar hovedregel at utgifter som regnskapsføres i investeringsregnskapet også skal aktiveres som anleggsmidler i balanseregnskapet. Dette vil være utgifter som inngår i anleggsmidlets anskaffelseskost etter KRS nr. 2.

Investeringsutgifter hvor kommunen ikke blir reell eier eller reell medeier av anleggsmidlet skal ikke aktiveres. Dette gjelder investeringstilskudd til kirkelig fellesråd etter standardens punkt 3.2 nr. 10 og investeringer i varige faste installasjoner etter punkt 3.2 nr. 11.

Vesentlig verdi (nr. 5)

Med vesentlig verdi forstås en anskaffelseskost på kr. 100.000,- eller mer. Anskaffelseskost skal forstås på samme måte i KRS nr. 4 som i KRS nr. 2 Definisjon av anskaffelseskost og opptakskost for balanseposter. Det innebærer blant annet at vesentlighetsgrensen på kr. 100.000,- er inklusive kompensasjonsberettiget merverdiavgift, men eksklusiv fradragsberettiget merverdiavgift, jf. KRS nr. 2 pkt. 3.1 nr. 2.

Dersom to eller flere kommuner i fellesskap gjennomfører en investering, hvor hver av kommunene vil bli reelle (med-)eiere av anleggsmidlet, vil kommunene ha hver sin vesentlighetsgrense. Dvs. at grensen på 100.000,- vurderes for den enkelte kommunes andel av investeringsutgiftene.

Fellesanskaffelser (nr. 6)

Låneadgangen i kommuneloven § 50 nr. 1 "bygninger, anlegg og varige driftsmidler" er ment å omfatte alle typer fast eiendom, tekniske anlegg, maskiner og større tekniske utstyr (Ot.prp.nr.43 (1999-2000) s. 134). Dette må forstås dit hen at det er et vesentlighetskrav til låneformålet. Loven hindrer derfor at det kan tas opp lån for å finansiere mindre innkjøp (bare det er mange nok av dem). Samme forståelse ligger til grunn for avgrensningen av hva som kan være en investering etter denne standarden.

I noen tilfeller er det likevel slik at en investering består av flere, gjerne likeartede, eiendeler som hver for seg ikke kan anses som vesentlige, men hvor det likevel er naturlig å anskaffe alle eiendelene samlet.

Standarden åpner for at slike fellesanskaffelser kan anses som én investering dersom de enkelte eiendelene inngår i et samlet system med samme bruksformål. Med det forstås at anskaffelsen må bestå av alle (eller det alt vesentlige av) eiendelene som anskaffes for at bruksformålet skal kunne tilfredsstilles. Videre kan hver enkelt eiendel som anskaffes ikke være ubetydelig. Standarden setter ingen bestemt grense for hva som regnes som ubetydelig. Det må vurderes konkret hva som vil være ubetydelig for den enkelte kommune. Eksemplene nedenfor på hva som ikke kan utgjøre en fellesanskaffelse, kan være en indikator på hva som må forstås som ubetydelig i denne sammenhengen.

Standarden presiserer videre at unntaket for individuell vurdering gjelder for vesentlighetskriteriet. Hver enkelt eiendel må derfor uansett ha en økonomisk levetid på 3 år eller mer.

Eksempler på hva som kan utgjøre en fellesanskaffelse

- Utskifting av alle stoler i en kinosal
- Installering av felles brannvarslingssystem eller inneklimastyring for flere bygninger
- Sykehjemssenger til en sykehjemsavdeling eller et helt sykehjem
- Klasesett med PC-er

Eksempler på hva som normalt ikke kan utgjøre en fellesanskaffelse

- Anskaffelse av PC-er som fordeles ut til ulike brukere/avdelinger i kommunen
- Trygghetsalarmer
- Bøker

Eiendeler som anskaffes i forbindelse med nybygging eller påkostninger (nr. 7)

Eiendeler som anskaffes i forbindelse med nybygging eller påkostninger på en eksisterende eiendel, vurderes som en del av de totale utgiftene til den samlede investeringen. Det innebærer at mindre inventar og utstyr som har naturlig sammenheng med en investering ikke skilles ut som en egen anskaffelse. Dette gjelder selv om utgiftene hadde blitt klassifisert som driftsutgifter dersom disse eiendelene hadde blitt anskaffet for seg.

Tilskudd til andres investeringer (nr. 10)

Tilskudd til andre juridiske enheters investeringer klassifiseres som driftsutgifter. Med andre juridiske enheter forstås bl.a. interkommunale selskaper, aksjeselskaper, stiftelser mv. Dette gjelder også selskaper hvor kommunen er eneste eier.

Kommunale foretak er en del av kommunen som rettssubjekt og regnes derfor ikke som annen juridisk enhet. Overføringer fra kommunen til finansiering av investeringer i KF, kan derfor regnskapsføres i kommunens investeringsregnskap. Det vises for øvrig til KRS nr. 10.

Unntaket for investeringstilskudd til kirkelig fellesråd, er begrunnet i kommunens økonomiske ansvar etter kirkeloven § 15.

Investeringer i varige faste installasjoner (nr. 11)

Standarden åpner for at en kommunes utgifter til investeringer i varige faste installasjoner, under visse forutsetninger, kan regnskapsføres i investeringsregnskapet, selv om kommunen ikke kan anses som reell eier av anlegget. Et eksempel på dette kan være kommunal andel (distriktsandel) til finansiering av flomsikringstiltak i regi av NVE.

Slike faste installasjoner skiller seg fra andre anlegg ved at råderetten til anlegget er bundet både for grunneiere og andre i den forstand at en ikke kan selge eller endre bruk av anleggene på samme måte som for eksempel en bygning eller andre formuesgjenstander. Det vil likevel være slik at den som har et lovpålagt ansvar for å ivareta infrastruktur, også må anses å være reelle eiere av infrastrukturen. F.eks. er kommunen reell eier av det kommunale veinettet og fylkeskommunen er reell eier av fylkesveiene.

Tiltak knyttet til slike faste installasjoner vil generelt ivareta fellesskapets interesser, mer enn grunneiers egne interesser. Ofte vil tiltakene også bidra til å sikre kommunal infrastruktur. Siden grunneier heller ikke kan anses som reell eier av anlegget, vil slike tiltak ikke ha karakter av å være tilskudd til andres investeringer eller formue.

Standarden åpner ikke generelt for å regnskapsføre distriktsandeler eller sikringstiltak i investeringsregnskapet. Sikringstiltak som ikke sikrer fellesinteresser, men primært

private eiendommer og enkelte private interesser, må som regel anses som tilskudd til andres investeringer og regnskapsføres i driftsregnskapet etter nr. 9.

Dette punktet i standarden er basert på uttalelser fra departementet til Overhalla kommune av 24.04.2007¹ og Grong kommune av 18.06.2009.

Investeringer i leide driftsmidler (nr. 12)

Varighetskriteriet i punkt 3.2 nr. 4 tilsier at utgifter kommunen foretar i leide driftsmidler, må ha en levetid på minst 3 år. Videre må dette også ses i sammenheng med bestemmelsen i punkt 3.2 nr. 10 om at tilskudd til andres investeringer er driftsutgifter for kommunen. Disse forholdene tilsier at leiekontrakten må ha en gjenværende levetid på minst 3 år. Ved vurdering av gjenværende løpetid tas også hensyn til den periode leietaker har rett, men ikke plikt til å fortsette leieforholdet utover minimumsperioden, dersom det er rimelig sikkert at leietaker vil benytte seg av denne retten.

3.3 Avgrensning mellom påkostning og vedlikehold

Forholdet til NS 3454 «Livssyklus kostnader for byggverk»

NS 3454 «Livssyklus kostnader for byggverk» omfatter kalkulasjonsmetodikk og kostnadsoppstilling for kalkulasjon av livssyklus kostnader for byggverk og bygningsdeler. Standarden definerer kostnadsposter og klargjør forholdet og sammenhengen mellom disse. Livssyklus kostnadene omfatter alle kostnader som påløper ved oppføring, bruk og avhending av en bygningsdel eller et byggverk.

KRS nr. 4 har ingen eksplisitt kobling til NS 3454. Det er fordi formålet med NS 3454 er et annet enn formålet med KRS nr. 4, som skal klargjøre hvilke utgifter som skal regnskapsføres i hhv. drifts- og investeringsregnskapet.

Kostnadsdefinisjonene og -grupperingene i NS 3454 kan likevel brukes som et utgangspunkt for å trekke skillet mellom drifts- og investeringsregnskapet.

Påkostning (nr. 1 og 2)

Påkostninger på eksisterende varige driftsmidler er tiltak av investeringsmessig karakter jf. standardens punkt 3.2 nr. 2. Påkostninger skal regnskapsføres i investeringsregnskapet og aktiveres i balansen. Vedlikehold av eksisterende anleggsmidler er derimot å anse som løpende utgifter som skal regnskapsføres i driftsregnskapet.

Mange kommuner har vedlikeholdsetterslep på deler av sine varige driftsmidler. Større rehabiliteringer er ofte nødvendig for å forhindre at eksempelvis et bygg ikke kan brukes lenger. I slike tilfeller kan det være krevende å skille mellom påkostning og vedlikehold og det vil ofte være nødvendig å anvende skjønn i vurderingen.

¹ Se www.regjeringen.no/globalassets/upload/krd/vedlegg/komm/kommunejuss/h_02_09/07_222.pdf

Avskrivning av påkostninger (nr. 3)

Standarden legger til grunn at avskrivningene av eksisterende anleggsmidler som er gjenstand for påkostning fortsetter uendret, uavhengig av påkostningen. Det innebærer at avskrivningene på bokført verdi på et anleggsmiddel med f.eks. 5 års gjenstående avskrivningstid fullføres over 5 års-perioden, selv om påkostningen innebærer at den økonomiske levetiden på anleggsmidlet øker med f.eks. 20 år.

Selve påkostningen avskrives i samsvar med de avskrivningstidene som følger av regnskapsforskriften § 8, forutsatt at den økonomiske levetiden til anleggsmidlet etter påkostningen minst er like lang. I eksemplet over vil anskaffelseskost på påkostningen avskrives over 20 år.

Øker ikke anleggsmidlets samlede økonomiske levetid, avkortes avskrivningstiden på påkostningen tilsvarende. F.eks. vil påbygging av et mindre vindfang på et bygg som uansett ikke vil ha lengre gjenværende økonomisk levetid enn 5 år, ikke kunne avskrives over mer enn 5 år. Et tilbygg som kan ha en selvstendig funksjon uavhengig av det øvrige byggets gjenværende levetid skal derimot avskrives etter hovedregelen i regnskapsforskriften § 8.

Innebærer en påkostning at deler av det opprinnelige anleggsmidlet rives, kan det være grunnlag for nedskrivning av den gamle bokførte verdien. Nedskrivning vurderes og gjennomføres i samsvar med KRS nr. 9 Nedskrivning av anleggsmidler. Avskrivningene på gammel bokført verdi skal ta hensyn til eventuell nedskrivning.

3.3.1 Påkostning

Med påkostning forstås utgifter til tiltak som fører anleggsmidlet til en annen stand, eller bedre standard enn det var i da det opprinnelig ble anskaffet av kommunen. I de fleste tilfeller vil det si utgifter som øker anleggsmidlets bruksverdi, dvs. at anleggsmidlets evne eller kapasitet til å produsere de tiltenkte tjenester øker. I noen tilfeller kan imidlertid tiltak som ikke øker anleggsmidlets bruksverdi anses som en investering, dersom tiltaket i stedet øker salgsverdien. Dette kan f.eks. være tilfelle ved opprusting av bygg eller opprydding av tomter som vurderes solgt.

Noen eksempler på tiltak som kan anses som påkostning.

- Det blir foretatt ombygging eller påbygging.
- Det blir byttet til bygningsdeler med en vesentlig høyere standard (utover samme relative standard).
- Det blir installert ventilasjonsanlegg i en bygning som fra før har naturlig ventilasjon.
- Rehabilitering av et sykehjem bygd for 30 år siden, som omfatter at et eller flere rom får bygd inn eget bad, ventilasjon og varslingsanlegg skiftes ut, vegger og gulv fornyes, utvendig fasade moderniseres/skiftes ut, nytt inngangsparti lages og/eller nytt vaktrom bygges mv.
- Ombygging av sykehjem til kontorbygg.
- Rehabilitering av en kommunal vei, som i tillegg til reasfaltering også innebærer at f.eks. bærelaget styrkes, veibredden økes eller kurver rettes ut e.l.

- Planmessig rehabilitering/utskiftning av ledningsnett for vann- og avløp, hvor ledningsnett etter fullført rehabilitering fremstår som helhetlig nytt.

Vurderingen av hvorvidt det er påkostning eller vedlikehold foretas på tiltaksnivå. Det vil si at det ved gjennomføring av et tiltak som regnes som påkostning, skal alle utgiftene til dette tiltaket regnes som påkostning. Det er ikke nødvendig å trekke ut et tenkt vedlikehold. Hvert enkelt tiltak skal vurderes for seg. Dersom det f.eks. i forbindelse ombygging av deler av en skole også males vegger i skolens gymsal, vil malingen være et eget tiltak som regnes som vedlikehold.

Bevaringsverdige bygninger

Kommuner og andre som avlegger regnskap etter god kommunal regnskapsskikk, f.eks. kirkelig fellesråd, har ofte ansvar for bevaringsverdige bygninger. Tiltak på slike bygninger gjøres ikke for å heve standarden, men for å bevare eiendelen mest mulig i opprinnelig stand. Standardheving som kriterie for å klassifisere et tiltak som påkostning vil i slike tilfeller ikke være relevant. Utgifter som påløper for å sette bygningen i stand for å kunne bevares, vil kunne anses å være tiltak av investeringsmessig karakter, forutsatt at det gjøres større helhetlige tiltak, f.eks. rehabilitering. Det må likevel gjøres en avgrensning mot utgifter som har karakter av løpende vedlikehold.

3.3.2 Vedlikehold

Med vedlikehold forstås utgifter for å holde et anleggsmiddel i samme standard tilsvarende som det var på opprinnelig anskaffelsestidspunkt, slik at anleggsmidlet kan brukes til sitt tiltenkte formål innenfor dets forventede økonomiske levetid.

Noen eksempler på tiltak som normalt vil være vedlikehold.

- Utskifting av vinduer som hadde normal standard når de ble satt inn med vinduer med normal standard i dag (innenfor samme relative standard)
- Bygninger males/beises
- Bytte av ytterkledning
- Takteking blir skiftet ut
- Komponenter i ventilasjonsanlegg blir skiftet ut
- Biler repareres
- Fastmontert utstyr som lysarmatur, ovner, sanitærutstyr mv. i en bygning skiftes ut
- Reasfaltering av en tidligere asfaltert vei

4.2 Salg av finansielle anleggsmidler

Inntekt ved salg av finansielle anleggsmidler, herunder aksjer klassifisert som anleggsmidler, skal som hovedregel inntektsføres i investeringsregnskapet.

Det følger imidlertid av regnskapsforskriften § 3 at ved salg av finansielle anleggsmidler i selskaper hvor kommunen har bestemmende innflytelse i selskapet,

skal avkastning på innskutt kapital regnes som løpende inntekt og inntektsføres i driftsregnskapet.

Med bestemmende innflytelse forstås at kommunen alene, eller sammen med andre kommuner, har flertall i generalforsamlingen, og således har bestemmende innflytelse over utbyttebeslutningen i selskapet. Med flertall i generalforsamlingen forstås alminnelig flertall, med mindre selskapets vedtekter har fastsatt andre flertallskrav for utbyttebeslutningen.

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.

Standarden legger videre til grunn at tilleggsvederlag ved fusjon eller fisjon, jf. aksjeloven §§ 13-2 og 14-2, skal håndteres på samme måte som salg av aksjer. Dette forutsetter at tilleggsvederlaget innebærer at kommunens eierandel i overdragende selskap reduseres. Avkastning på innskutt kapital i form av tilleggsvederlag beregnes med utgangspunkt i balansen i overdragende selskap ved siste årsskifte før fusjons- eller fisjonsdato.

4.3 Andre ikke-løpende inntekter/innbetalinger

Andre inntekter/innbetalinger enn de som er drøftet i punkt 4.1 og 4.2 skal klassifiseres som ikke-løpende dersom inntekten/innbetalingen er både uvanlig, uregelmessig og vesentlig. Om en inntekt/innbetaling er uvanlig, uregelmessig eller vesentlig må vurderes med utgangspunkt i kommunens spesifikke forhold og de omgivelser kommunen befinner seg i.

Standardens krav tilsier at det skal mye til for at en inntekt/innbetaling, utover de inntekter som er drøftet i punkt 4.1 og 4.2 og som ikke er et rent investeringstilskudd, skal regnskapsføres i investeringsregnskapet.

Uvanlig

En inntekt eller innbetaling er uvanlig når den ikke har 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. Sett på bakgrunn av regnskapsforskriftens definisjon av løpende inntekter og hvilke inntekter som for øvrig klassifiseres som ikke-løpende, jf. punkt 4.1 og 4.2, må det være rimelig å forstå «kommunens normale virksomhet» som virksomhet som genererer løpende inntekter eller utgifter. I hvilken grad en inntekt gir grunnlag for å finansiere kommunens løpende aktiviteter på lengre sikt vil derfor ha betydning ved vurderingen av hvorvidt inntekten er uvanlig eller ikke.

F.eks. vil utdelt utbytte fra resultater i selskaper hvor kommunen er eier, opptjent i kommunens eiertid, gi grunnlag for å finansiere kommunens løpende utgifter på noe sikt og kan dermed ikke anses som uvanlige. Andre utdelinger, for eksempel med bakgrunn i ulike omstruktureringer i selskapene, vil som regel ikke gi grunnlag for å finansiere kommunens løpende utgifter på sikt, og må anses som uvanlige. På samme måte vil inntekter fra hendelser som har likhetstrekk med salg av eiendeler trekke i retning av at inntekten vil være uvanlig.

Erstatninger vil normalt både være uvanlig og uregelmessig, men må vurderes opp mot den inntekten eller verdien den skal erstatte.

Uregelmessig

En inntekt er uregelmessig når kommunen ikke har innflytelse på om og når inntekten kan forventes å komme og den ikke kommer årlig eller med jevne mellomrom. F.eks. vil en kommunes andel av betaling for konsesjoner for virksomhet som starter opp i kommunen som regel måtte anses som uregelmessige.

Budsjettforskriftens definisjon av løpende inntekter som påregnelige inntekter eller innbetalinger som kommer igjen med jevne mellomrom, innebærer at det ikke vil være krav om at de aktuelle inntektene kommer årlig. Det er tilstrekkelig at inntekten kommer igjen med ikke alt for store mellomrom.

Inntekter som av karakter er en engangsinntekt, kan likevel være å anse som regelmessige dersom utbetalingene fordeles over flere år. Utbetalingene må imidlertid fordeles over en tilstrekkelig lang tidshorisont, mer enn noen få år, for at de skal kunne gi grunnlag for å finansiere kommunens løpende utgifter på sikt.

Vesentlig

Det siste vilkåret at inntekten er vesentlig. Dvs. at inntekten anses som vesentlig i forhold til kommunens virksomhet eller at inntekten har stor prinsipiell betydning for kommunen.

Standarden setter ingen fast vesentlighetsgrense på inntektssiden og må derfor vurderes i den enkelte kommune.