

Kommunal regnskapsstandard nr. 9



Oppdatert KRS fastsatt av styret i Foreningen GKRS 19.12.2019 med virkning fra og med regnskapsåret 2020.

Nedskrivning av anleggsmidler

1 INNLEDNING OG BAKGRUNN

1. Denne standarden omhandler nedskrivning av anleggsmidler. Standarden gir veiledning til hvordan virkelig verdi måles. Nedskrivning skal gjennomføres når virkelig verdi er vesentlig lavere enn balanseført verdi og verdifallet er varig. Standarden angir indikatorer på varig verdifall. Standarden gir også veiledning til reversering av nedskrivning.
2. Endringer i verdsettelsen av anleggsmidler i balansen som følge av nedskrivninger eller reversering av tidligere nedskrivninger, vil påvirke fastsettelsen av minimumsavdrag, jf. kommuneloven § 14-18 første ledd. På den måten vil nedskrivninger og reversering av tidligere nedskrivninger ha innvirkning på driftsregnskapet.
3. Med budsjett- og regnskapsforskriften forstås forskrift av 07.06.2019 nr. 714 om økonomiplan, årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning for kommuner og fylkeskommuner mv.
4. I standarden brukes benevnelsen kommuner om både kommuner og fylkeskommuner.

1.1 Avgrensning av virkeområde

1. Varige driftsmidler som brukes i næringsvirksomhet, omfattes ikke av denne standarden.¹ Dermed vil i all hovedsak alle kommunale varige driftsmidler omfattes av standarden.
2. Standarden omfatter også finansielle anleggsmidler og immaterielle eiendeler så langt den passer.
3. Standarden kommer ikke til anvendelse på pensjonsmidler.

¹ Begrepet næringsvirksomhet forstås i denne standarden på samme måte som i kommuneloven § 14-19 første ledd, se Prop. 46 L (2017-2018) punkt. 20.8.4.

2 REGELVERK

1. Anleggsmidler skal nedskrives til virkelig verdi ved et vesentlig og varig verdifall. Nedskrivningen reverseres i den grad grunnlaget for nedskrivningen faller bort, jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 3-2 første ledd tredje og fjerde punktum.
2. Det skal gis noteopplysninger om nedskrivninger, jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 5-11 bokstav a) og b).

3 DRØFTELSE

3.1 Innledning

Prosedyren for vurdering og gjennomføring av nedskrivning deles inn i følgende trinn:

1. *Vurdere om det foreligger indikasjoner på vesentlig og varig verdifall.*
2. *Dersom slike indikasjoner foreligger:*
 - a) *Måle virkelig verdi.*
 - b) *Sammenstille virkelig verdi mot balanseført verdi og vurdere størrelsen på verdiforskjellen.*
 - c) *Foreta nedskrivning i regnskapet dersom verdiforskjellen er vesentlig og varig.*

Denne standarden gir veiledning til hver av punktene i nedskrivningsvurderingen.

3.2 Definisjoner

Følgende begreper anvendes i denne standarden:

- a) *Virkelig verdi* er definert som den høyeste verdien av salgsverdi og bruksverdi av anleggsmidlet.
- b) *Salgsverdi* er det beløpet som anleggsmidlet kan selges for i en transaksjon mellom uavhengige parter.
- c) *Bruksverdi* er verdien av anleggsmidlets gjenværende tjenestepotensial eller produksjonskapasitet.
- d) *Tjenestepotensial* er et anleggsmidlets kapasitet til, alene eller sammen med andre anleggsmidler, å bidra i tjenesteproduksjonen direkte eller indirekte til å oppnå fastsatte mål. Tjenestepotensial må vurderes opp mot formålet med anleggsmidlet. Verdien av langt de fleste kommunale anleggsmidler er knyttet til verdien av å bringe fram tjenester og ikke til økonomisk avkastning av anleggsmidlet.
- e) *Gjenanskaffelseskost* er det beløpet kommunen måtte betalt for anskaffelse av et anleggsmiddel med tilsvarende tjenestepotensial eller produksjonskapasitet på balansedagen.

3.3 Vurdere indikasjoner på verdifall

1. Nedskrivning skal foretas ved varig og vesentlig verdifall. Ved hvert årsskifte må det for anleggsmidler vurderes om det foreligger varig verdifall.
2. Varige driftsmidler skal vurderes nedskrevet dersom driftsmidlet er helt ute av bruk, dets kapasitet (i form av fysiske egenskaper) til å bidra i tjenesteproduksjonen er vesentlig redusert eller driftsmidlet benyttes til et annet formål enn opprinnelig tiltenkt. Det er kun vesentlige og varige endringer som indikerer nedskrivningsbehov.
3. Som et minimum skal kommunen vurdere følgende indikatorer på om det foreligger nedskrivningsbehov:
 - a) Anleggsmidlet tas helt ut av bruk.
 - b) Fysisk skade av anleggsmidlet som forhindrer bruk.
 - c) En vesentlig endring i rammebetingelser som påvirker kapasiteten til anleggsmidlet negativt. Dette kan være teknologiske, juridiske eller politiske rammebetingelser.
 - d) Det fremkommer opplysninger om at byggets tilstand og funksjonsevne er vesentlig redusert slik at bruk forhindres.
 - e) Vesentlige endringer i faktisk bruk av anleggsmidlet som indikerer vesentlig redusert bruksverdi.

Den ovenstående listen av indikatorer er ikke uttømmende. Den er ment å være til hjelp for kommunen for å sikre at relevante forhold tas i betraktning når muligheten for at det har inntruffet et verdifall, vurderes.

Eksempler på indikasjoner på varig verdifall er gitt i vedlegg til standarden.

4. Finansielle anleggsmidler vil ofte eies ut fra andre formål enn at de skal anvendes i tjenesteproduksjonen. For slike eiendeler vil vesentlige og varige negative endringer i eiendelens markedsverdi eller forventede oppgjørsverdi innebære at bokført verdi gir et feilaktig uttrykk for verdiene i balansen.
5. Indikasjoner som påvirker brukstiden for et avskrivbart anleggsmiddel, innebærer at avskrivningsperioden bør revurderes. Etter budsjett- og regnskapsforskriften § 3-2 første ledd andre punktum skal kommunen legge til grunn et anleggsmiddels utnyttbare levetid, men dog ikke lenger enn de maksimale avskrivningsperiodene gitt i § 3-4 første ledd. Standarden har som utgangspunkt at avskrivningsperioden gjennomgås før nedskrivning vurderes.
6. Ved foretatt nedskrivning eller reversering av nedskrivning må avskrivningsperioden revurderes.

3.4 Måling av virkelig verdi

1. En eventuell nedskrivning skal skje til virkelig verdi. Med virkelig verdi for varige driftsmidler menes i denne standarden den høyeste verdien av salgsverdi og

bruksverdi.

2. Salgsverdi er det beløp som anleggsmidlet kan selges for i en transaksjon mellom uavhengige parter. Dersom tilsvarende anleggsmiddel omsettes i et godt fungerende marked, beregnes salgsverdi med utgangspunkt i observert markedsverdi. Dersom det ikke er noe fungerende marked, må salgsverdi estimeres etter beste skjønn.
3. Dersom bruksverdien åpenbart er høyere enn salgsverdi, vil det ikke være nødvendig å beregne salgsverdi.

Måling av varige driftsmidler

4. Bruksverdi er verdien av et varig driftsmiddels gjenværende tjenestepotensial eller produksjonskapasitet. Vurdering av bruksverdi må skje ut fra en formålsoppfyllelse, hvor bruksverdien må kunne sies å være tilstede så lenge det varige driftsmidlet brukes som forutsatt. Et varig driftsmiddel som er varig ute av bruk, vil ikke ha noen bruksverdi. Brukes det varige driftsmidlet til et annet formål enn tidligere, er det den nye bruken som skal legges til grunn ved beregning av bruksverdien.
5. Gjenanskaffelseskost for et sammenlignbart varig driftsmiddel gir best uttrykk for et varig driftsmiddels bruksverdi.
6. Gjenanskaffelseskost er det beløpet kommunen måtte betalt for anskaffelse av et varig driftsmiddel med tilsvarende tjenestepotensial eller produksjonskapasitet på balansedagen. Estimert på gjenanskaffelseskost skal ta utgangspunkt i fornuftige og holdbare forutsetninger, og skal gjenspeile beste skjønn.
7. For et brukt varig driftsmiddel vil bruksverdi være gjenanskaffelseskost av et tilsvarende brukt varig driftsmiddel. En praktisk tilnærming er å redusere gjenanskaffelseskost for et nytt varig driftsmiddel med akkumulerte avskrivninger basert på gjenanskaffelseskost i bruksperioden. Metoden illustreres nærmere i vedlegg til standarden.
8. Dersom det varige driftsmidlet er fysisk skadet, vil det være gjenanskaffelseskost av et tilsvarende skadet varig driftsmiddel som er bruksverdi. En praktisk tilnærming er å trekke estimerte reparasjonskostnader fra gjenanskaffelseskost for et uskadet varig driftsmiddel.
9. Dersom bruken av det varige driftsmidlet er vesentlig redusert eller forventes å bli vesentlig redusert, vil bruksverdi være gjenanskaffelseskost av et varig driftsmiddel med tilsvarende redusert bruk eller tjenestenivå.

Måling av finansielle anleggsmidler

10. Virkelig verdi for finansielle anleggsmidler er som hovedregel eiendelens salgsverdi. Dersom aksjer og andeler klassifisert som finansielle anleggsmidler ikke omsettes i et fungerende marked, estimeres salgsverdien ved beste skjønn.

Utlån og andre langsiktige fordringer verdsettes til realisasjonsverdien, det vil si den forventede tilbakebetalingen på fordringen.

3.5 Reversering av tidligere nedskrivning

1. Nedskrivninger skal reverseres i den grad grunnlaget for nedskrivning faller bort. Denne vurderingen foretas på samme måte som ved vurdering av nedskrivning.
2. Som et minimum skal kommunen vurdere om tilsvarende indikatorer som beskrevet i punkt 3.3 viser at grunnlaget for nedskrivning er falt bort.
3. Dersom indikatorene viser at det kan være grunnlag for reversering, skal kommunen beregne virkelig verdi på anleggsmidlet. Tidligere foretatt nedskrivning skal reverseres dersom virkelig verdi er høyere enn balanseført verdi.
4. Balanseført verdi etter reversering skal være virkelig verdi begrenset oppad til verdien som anleggsmidlet ville hatt, dersom nedskrivning ikke var blitt foretatt.

3.6 Regnskapsføring

1. Dersom det er påvist at virkelig verdi er vesentlig lavere enn balanseført verdi, og verdifallet er varig, skal det gjennomføres nedskrivning. Nedskrivning skal skje til virkelig verdi.
2. Nedskrivning av anleggsmidler medfører ikke bruk av midler, og skal i henhold til arbeidskapitalprinsippet ikke regnskapsføres i drifts- eller investeringsregnskapet, men regnskapsføres direkte mot egenkapitalen (kapitalkonto).
3. Reversering av hele eller deler av tidligere nedskrevet beløp regnskapsføres direkte mot egenkapitalen (kapitalkonto).
4. Noteopplysninger skal gis i samsvar med budsjett- og regnskapsforskriften § 5 11 bokstav a) og b).

4 ANBEFALING

1. Prosedyren for vurdering og gjennomføring av nedskrivning deles inn i følgende trinn:
 1. Vurdere om det foreligger indikasjoner på vesentlig og varig verdifall.
 2. Dersom slike indikasjoner foreligger:
 - a) Måle virkelig verdi.
 - b) Sammenstille virkelig verdi mot balanseført verdi og vurdere størrelsen på verdiforskjellen.
 - c) Foreta nedskrivning i regnskapet dersom verdiforskjellen er vesentlig og varig.

2. Nedskrivning skal skje til virkelig verdi som er den høyeste av salgsverdi og bruksverdi av anleggsmidlet.
3. Gjenanskaffelseskost for et sammenlignbart anleggsmiddel gir best uttrykk for anleggsmidlets bruksverdi.
4. Reversering av nedskrivning skjer etter samme kriterier som for den opprinnelige nedskrivningen.

VEDLEGG

Vedlegg 1: Eksempler på indikasjoner på varig verdifall

Vedlegg 2: Eksempler på måling av virkelig verdi

VEDLEGG 1*Eksempler på indikasjoner på varig verdifall – varige driftsmidler*

- a) Sviktende befolkningsgrunnlag og demografiske endringer fører til nedleggelse av grendeskolen
- b) Medisinsk utstyr er ikke lenger i bruk eller er svært sjelden i bruk
- c) Et anleggsmiddel tilfredsstillter ikke oppdaterte miljøkrav, og kan ikke brukes
- d) En bygning må stenges pga. nye krav til brannsikkerhet
- e) Vannverket oppfyller ikke nye krav til rensing av vann
- f) Bygging av nytt samfunnshus blir ikke fullført på grunn av miljøhensyn
- g) En bygning blir ødelagt i brann
- h) En bygning blir avstengt som følge av svikt i bygningskonstruksjonen
- i) En bil blir totalskadet som følge av kollisjon
- j) En skole blir nedlagt og tatt i bruk som lager
- k) En tilstandsrapport viser at et driftsmiddels tekniske tilstand er vesentlig dårligere enn antatt
- l) Deler av eksisterende bygningsmasse rives eller fjernes på annen måte i forbindelse med vesentlig rehabilitering av bygg.

Eksempler på indikasjoner på varig verdifall – finansielle anleggsmidler

- a) Markedsverdien på et finansielt anleggsmiddel har falt vesentlig
- b) Et selskap e.l. kommunen eier aksjer eller andeler i, har vist negative resultater over tid
- c) Kommunen har mottatt informasjon om at en låntaker har betalingsvansker eller har gått konkurs

VEDLEGG 2*Eksempler på måling av virkelig verdi²**Vesentlig endring faktisk bruk av eiendelen*

Grendeskolen ble bygd i år X0 for 60 mill. kr. Skolen ble nedlagt i år X10 pga. sviktende elevgrunnlag og stram kommuneøkonomi. Skolen blir nå benyttet til lager for diverse utstyr for teknisk etat. Bygging av en lagerbygning som dekker teknisk etat sitt behov vil koste ca. 2 mill. kr. Den endrede bruken innebærer ikke at bygningens brukstid reduseres. Skolen har ingen salgsverdi.

Anskaffelseskost	60 000 000	
Akk. Avskrivninger	<u>15 000 000</u>	(60 mill./40år * 10 år)
Bokført verdi X10	45 000 000	
Gjenanskaffelseskost	2 000 000	
Akk. Avskrivninger	<u>400 000</u>	(2 mill./50 år * 10 år)
Bruksverdi X10	1 600 000	
Salgsverdi	0	
Virkelig verdi	1 600 000	
Nedskrivning	43 400 000	

Fysisk skade av anleggsmiddel

Skolen ble bygget i år X0 for 50 mill. I år X19 ble bygningen skadet i brann. Av sikkerhetsmessige årsaker ble skolen stengt. Reparasjonskostnadene etter brannen vil komme på 35,5 mill. Anskaffelseskost for en ny skole i X19 vil sannsynligvis være rundt 100 mill. kr. Skolen har ingen salgsverdi.

Anskaffelseskost	50 000 000	
Akk. Avskrivninger	<u>23 750 000</u>	(50 mill./40år * 19 år)
Bokført verdi X19	26 250 000	
Gjenanskaffelseskost	100 000 000	
Akk. Avskrivninger	<u>47 500 000</u>	(100 mill./40 år * 19 år)
Bruksverdi X19	52 500 000	(uskadet skole)
Reparasjonskost	<u>35 500 000</u>	
Bruksverdi X19	17 000 000	(brannskadet skole)
Salgsverdi	0	
Virkelig verdi	17 000 000	
Nedskrivning	9 250 000	

² I eksemplene forutsettes det at avskrivning starter samme år som anleggsmidlet er anskaffet eller tatt i bruk.