

## Kommunal regnskapsstandard nr 9 – Foreløpig standard (F)



Foreløpig standard fastsatt av styret i Foreningen for GKRS 25.09.2008, med endringer 21.06.2012

### Nedskrivning av anleggsmidler

#### 1. INNLEDNING OG BAKGRUNN

1. Denne standarden omhandler nedskrivning av anleggsmidler. Standarden gir veiledning til hvordan virkelig verdi skal beregnes og angir indikatorer på varig verdifall. Nedskrivning skal gjennomføres når virkelig verdi er lavere enn balanseført verdi. Standarden gir også veiledning til reversering av nedskrivning.
2. Nedskrivning vil være aktuelt i de tilfeller bokført verdi på anleggsmidlene, basert på anskaffelseskost, gir et misvisende bilde av virkelig verdi på anleggsmidlene og/eller når bokført verdi ikke gir grunnlag for en fornuftig fordeling av anskaffelseskost over anleggsmidlets økonomiske levetid.

##### 1.1 Avgrensning av virkeområde

1. Alle varige driftsmidler og immaterielle eiendeler som eies med annet hovedformål enn å oppnå økonomisk gevinst, omfattes av standarden. I all hovedsak vil alle kommunale anleggsmidler inngå i denne gruppen.
2. Standarden omfatter også finansielle anleggsmidler, med unntak for obligasjoner som holdes til forfall.
3. Standarden kommer ikke til anvendelse på pensjonsmidler.
4. Standarden kommer ikke til anvendelse på nedskrivning av anleggsmidler som eies med det hovedformål å oppnå økonomisk gevinst. Kommunal næringsvirksomhet vil alltid ha som hovedformål å oppnå økonomisk gevinst. Økonomisk gevinst og kommunal næringsvirksomhet forstås i denne standarden på samme måte som i forskrift om særbudsjett, særregnskap og årsberetning for kommunale og fylkeskommunale foretak.

#### 2. REGELVERK

1. Standarden skal gi veiledning til forståelsen av forskrift om årsregnskap og årsberetning (regnskapsforskriften) § 8, 4. ledd:  
*Anleggsmidler skal nedskrives til virkelig verdi i balansen ved verdifall som forventes ikke å være forbigående. Nedskrivningen skal reverseres i den utstrekning grunnlaget for nedskrivningen ikke lenger er tilstede.*
2. Kommuneloven § 50 nr. 7 a gir bestemmelser om avdrag på kommunens eller fylkeskommunens lånegjeld:

*Kommunens og fylkeskommunens samlede lånegjeld etter nr. 1 og nr. 2, skal avdras med like årlige avdrag. Gjenstående løpetid for kommunens eller fylkeskommunens samlede gjeldsbyrde kan ikke overstige den veide levetiden for kommunens eller fylkeskommunens anleggsmidler ved siste årsskifte.*

Endringer i verdsettelsen av anleggsmidler i balansen som følge av nedskrivninger eller reversering av tidligere nedskrivninger, vil påvirke fastsettelsen av minste tillatte låneavdrag etter denne bestemmelsen. På den måten vil nedskrivninger og reversering av tidligere nedskrivninger ha innvirkning på driftsregnskapet.

### **3. DRØFTELSE**

#### **3.1 Innledning**

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

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

Denne standarden gir veiledning til hver av punktene i nedskrivningsvurderingen.

#### **3.2 Definisjoner**

Følgende begreper anvendes i denne standarden:

*Virkelig verdi* er definert som den høyeste verdien av salgsverdi og bruksverdi av anleggsmidlet.

*Salgsverdi* er det beløp som anleggsmidlet kan selges for i en transaksjon mellom uavhengige parter.

*Bruksverdi* er verdien av anleggsmidlets gjenværende tjenestepotensial eller produksjonskapasitet.

*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 i forhold til 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.

*Gjenanskaffelseskost* er det beløp kommunen måtte betalt for anskaffelse av et anleggsmiddel med tilsvarende tjenestepotensial eller produksjonskapasitet, på balansedagen.

#### **3.3 Vurdere indikasjoner på verdifall**

1. Den nedenstående 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. Det er kun vesentlige og varige endringer som indikerer nedskrivningsbehov.
2. Etter regnskapsforskriften skal nedskrivning foretas ved verdifall som forventes ikke å være forbigående. Ved hvert årsskifte må det for eiendeler klassifisert som anleggsmidler, vurderes om det foreligger verdifall.
3. 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. Som et minimum skal kommunen vurdere følgende indikatorer på om nevnte forhold har inntruffet:
  - 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.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 vil gi et feilaktig inntrykk av verdiene i balansen.
5. Indikasjoner som påvirker brukstiden for et avskrivbart anleggsmiddel, innebærer at avskrivningstiden bør revurderes. Etter regnskapsforskriften § 8, 2. ledd kan kommunen legge til grunn en kortere avskrivningsperiode enn den som er angitt i 1. ledd, dersom det er åpenbart at den økonomiske levetiden til anleggsmidlet er kortere enn de fastsatte avskrivningsperiodene. Standarden har som utgangspunkt at avskrivningstiden gjennomgås før nedskrivning vurderes.
6. Ved foretatt nedskrivning eller reversering av nedskrivning må avskrivningstiden revurderes.

### **3.4 Beregne virkelig verdi**

1. En eventuell nedskrivning skal skje til virkelig verdi. Med virkelig verdi for varige driftsmidler menes i denne standard 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 ved beste skjønn.
3. Vanligvis vil bruksverdi være høyere enn salgsverdi. Dersom bruksverdien åpenbart er høyere enn salgsverdi, vil det ikke være nødvendig å beregne salgsverdi.

4. Bruksverdi er verdien av anleggsmidlets gjenværende tjenestepotensial eller produksjonskapasitet. Vurdering av bruksverdi må skje ut fra en formålsoppfyllelse, hvor bruksverdien må kunne sies å være tilstede så lenge anleggsmidlet brukes som forutsatt. Et anleggsmiddel som er varig ute av bruk, vil ikke ha noen bruksverdi. Brukes anleggsmidlet 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 anleggsmiddel gir best uttrykk for et varig driftsmiddels bruksverdi.
6. Gjenanskaffelseskost er det beløp kommunen måtte betalt for anskaffelse av et anleggsmiddel 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 anleggsmiddel vil bruksverdi være gjenanskaffelseskost av et tilsvarende brukt anleggsmiddel. En praktisk tilnærming er å redusere gjenanskaffelseskost for et nytt anleggsmiddel med akkumulerte avskrivninger basert på gjenanskaffelseskost i bruksperioden. Metoden illustreres nærmere i vedlegg til standarden.
8. Dersom anleggsmidlet er fysisk skadet, vil det være gjenanskaffelseskost av et tilsvarende skadet anleggsmiddel som er bruksverdi. En praktisk tilnærming er å trekke estimerte reparasjonskostnader fra gjenanskaffelseskost for et uskadet anleggsmiddel.
9. Dersom bruken av anleggsmidlet er vesentlig redusert eller forventes å bli vesentlig redusert, vil bruksverdi være gjenanskaffelseskost av et anleggsmiddel med tilsvarende redusert bruk eller tjenestenivå.
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, dvs. den forventede tilbakebetalingen på fordringen.

### **3.5 Reversering av tidligere nedskrivning**

1. Regnskapsforskriften fastsetter at nedskrivning skal reverseres i den utstrekning grunnlaget for nedskrivning ikke lenger er tilstede. Denne vurderingen foretas på samme måte som ved vurdering av nedskrivning.
2. Som et minimum skal kommunen vurdere om tilsvarende indikatorer som beskrevet i pkt 3.3 viser at grunnlaget for nedskrivning ikke lenger er tilstede.
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 anleggsmidlet ville hatt dersom nedskrivning ikke var blitt foretatt.

### **3.6 Regnskapsføring**

1. Dersom det er påvist at virkelig verdi er lavere enn balanseført verdi, 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 KRS nr 6 Noter og årsberetning pkt. 5. For hver gruppe av anleggsmidler skal det opplyses om årets og samlede nedskrivninger. Det er netto av nedskrivning og reversering av nedskrivning som skal opplyses i note.
5. Forutsetningene som er lagt til grunn for nedskrivningen, herunder årsak til nedskrivning og hvordan virkelig verdi er fastsatt, bør opplyses i note.

#### **4. ANBEFALING**

1. Nedskrivning skal vurderes ved ethvert verdifall. Ved utslag på nedskrivningsindikatorerne skal kommunen undersøke nærmere behovet for nedskrivning. Fall i et varig driftsmiddels markedsverdi er i seg selv ikke en indikasjon på varig verdifall.
2. Nedskrivning skal foretas ved verdifall som forventes ikke å være forbigående.
3. Anleggsmidler skal nedskrives når virkelig verdi er vesentlig lavere enn balanseført verdi.
4. Nedskrivning skal skje til virkelig verdi som er den høyeste av salgsverdi og bruksverdi av anleggsmidlet.
5. Gjenanskaffelseskost for et sammenlignbart anleggsmiddel gir best uttrykk for anleggsmidlets bruksverdi.
6. Vurdering av reversering av nedskrivning skjer etter samme kriterier som for selve vurderingen av nedskrivning.

#### **VEDLEGG**

Vedlegg 1: Eksempler på indikasjoner på varig verdifall

Vedlegg 2: Eksempler på beregning av virkelig verdi

**VEDLEGG 1***Eksempler på indikasjoner på varig verdifall*

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

**VEDLEGG 2***Eksempler på beregning av virkelig verdi<sup>1</sup>**Vesentlig endring faktisk bruk av eiendelen*

Grøndeskolen 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	

<sup>1</sup> I eksemplene forutsettes det at avskrivning starter samme år som anleggsmidlet er anskaffet eller tatt i bruk.