



NOTAT – DEKOMPONERING AV ANLEGGSMIDLER

Fastsatt av GKRS' styre 27.04.2023

1. Innledning og avgrensning

Budsjett- og regnskapsforskriften åpner for at varige driftsmidler¹ kan dekomponeres slik at de enkelte delene kan avskrives hver for seg. Dette notatet drøfter kriterier for å kunne dekomponere anleggsmidler i kommuneregnskapet, og hvordan det håndteres i praksis.

Anleggsmidler som har begrenset utnyttbar levetid, skal avskrives over den utnyttbare levetiden til anleggsmidlet, jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 3-4. Avskrivningene utgiftsføres i driftsregnskapet med virkning for brutto driftsresultat, men tilbakeføres slik at avskrivningene ikke har effekt på netto driftsresultat. Hensikten med avskrivninger i kommuneregnskapet er blant annet å synliggjøre det årlige kapitalslitet som bruken av anleggsmiddelet medfører.

Dekomponering innebærer at et varig driftsmiddel deles inn i flere bestanddeler. De ulike bestanddelene følger hver sin avskrivningsplan ut fra forventet utnyttbar levetid eller tid til utskifting, med raskere avskrivningsplan for det som må skiftes ut først.

Samlet avskrivning av dekomponerte driftsmidler innebærer en form for gjennomsnittlig avskrivning. Formålet med dekomponering er at avskrivning av de ulike komponentene over sine respektive unyttbare levetider skal gi et riktigere uttrykk for det faktiske kapitalslitet.

Som følge av at avskrivningene påvirker kravet til kommunenes og fylkeskommunenes² betaling av avdrag på lån, vil virkningen dekomponering har på avskrivningene, ha en tilsvarende virkning på driftsregnskapet gjennom avdragsutgiftene.

Ved dekomponering vil utskifting av de enkelte komponentene regnes som anskaffelse av nye varige driftsmidler. Utgifter til slik utskifting som ellers ville blitt ført som periodisk vedlikehold i driftsregnskapet, vil med dekomponering kunne føres som investeringsutgifter og belastes driftsregnskapet gjennom fremtidige avdragsutgifter.

Retningslinjene i delkapittel 3.1 til 3.3 gjelder generelt uavhengig av når dekomponering implementeres, mens delkapittel 3.4 gir retningslinjer for overgang til dekomponering av eksisterende varige driftsmidler.

Vedlegg 1 til notatet illustrerer virkningen på driftsregnskapet, investeringsregnskapet og balansen av å dekomponere anleggsmidler. I vedlegg 2 vises eksempler på mulig inndeling av anleggsmidler i komponenter. Vedlegg 3 viser praktisk fremgangsmåte ved overgang til dekomponering av eksisterende driftsmidler.

2. Regelverk

Anleggsmidler som har begrenset utnyttbar levetid, avskrives over den utnyttbare levetiden til anleggsmiddelet, jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 3-4 første ledd. Bestemmelsen angir

¹ I notatet brukes også bare begrepet 'driftsmidler' for varige driftsmidler.

² I notatet brukes kommuner om både kommuner og fylkeskommuner

at avskrivningstiden likevel ikke kan være lengre enn nærmere angitte maksimale avskrivningstider, varierende fra 5 år for IKT-utstyr, kontormaskiner o.l. til 50 år for administrasjonslokaler, institusjonslokaler o.l.

Avskrivningene skal være lineære med mindre annet følger av god kommunal regnskapskikk, jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 3-4 andre ledd, og starte senest året etter at anleggsmiddelet er anskaffet, jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 3-4 tredje ledd.

Større varige driftsmidler som består av deler med ulik utnyttbar levetid, kan dekomponeres slik at delene av driftsmiddelet avskrives hver for seg, jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 3-4 fjerde ledd. Ved dekomponering skal gjennomsnittlig avskrivningstid for de ulike delene ikke være lengre enn det som følger av første ledd.

3. Drøfting

3.1 Frivillig adgang til dekomponering av varige driftsmidler

Det er frivillig for kommunene å benytte seg av adgangen i budsjett- og regnskapsforskriften § 3-4 fjerde ledd til å dekomponere varige driftsmidler. Siden dekomponering er en adgang kommunene har, vil det også være tillatt å dekomponere driftsmidler som eksisterte ved ikrafttredelse av forskriften. Det vil også være anledning til å dekomponere nyere driftsmidler på et senere tidspunkt enn ved anskaffelse.

Varige driftsmidler skal avskrives over driftsmiddelets utnyttbare levetid. Utnyttbar levetid vurderes i utgangspunktet individuelt for det enkelte driftsmiddel. Dekomponering innebærer en alternativ tilnærming til avskrivning over utnyttbar levetid. Det vil derfor være en individuell vurdering for hvert enkelt driftsmiddel hvorvidt det skal være gjenstand for dekomponering. Dekomponering av noen anleggsmidler innebærer dermed ingen plikt til å dekomponere andre anleggsmidler. Kommunens vurdering bør imidlertid være konsistent slik at alle driftsmidler av samme type vurderes ut fra de samme kriterier med hensyn til dekomponering eller ikke.

Vurdering av om et driftsmiddel skal dekomponeres bør baseres på en kost/nytte-vurdering. Forhold som kan øke kostnaden ved en omlegging, er bl.a. vanskeligheter med identifisering av komponenter, fordeling av anskaffelseskost og antall komponenter. Nyttien ved dekomponering vil normalt være størst for driftsmidler med høy anskaffelseskost og lang gjenstående utnyttbar levetid, og som består av vesentlige komponenter som må skiftes ut i løpet av den utnyttbare levetiden.

Det er et grunnleggende kvalitetskrav i kommuneregnskapet at regnskapsprinsippene skal praktiseres konsistent over tid. Det taler for at dersom kommunen først har dekomponert et varig driftsmiddel, må dekomponering tillempes i hele den resterende utnyttbare levetiden.

Delkapittel 3.2 nedenfor omhandler avskrivninger og dekomponering generelt i kommuneregnskapet, herunder sammenheng mellom avskrivninger og avdragsutgifter. Delkapittel 3.3 går nærmere inn på praktisering av dekomponering, mens delkapittel 3.4 tar for seg dekomponering av eksisterende driftsmidler.

3.2 Avskrivninger og dekomponering

Tradisjonelt har anleggsmidler blitt avskrevet samlet, selv om det har vært gjennomført en viss oppdeling av anleggsmidlene i ulike avskrivningsgrupper, jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 3-4 første ledd. Samlet avskrivning innebærer en form for gjennomsnittlig avskrivning.

Dekomponering innebærer at en eiendel deles i flere komponenter, og at de ulike komponentene balanseføres som separate driftsmidler og avskrives hver for seg etter

utnyttbar levetid på den enkelte komponenten. En bygning kan f.eks. deles inn i bygningskropp, tak/vinduer/yttervegger og tekniske installasjoner.

Dekomponering har den konsekvensen at utskifting av komponenter vil regnes som anskaffelse av nye driftsmidler dersom anskaffelsen oppfyller de alminnelige kriteriene i KRS nr. 4 punkt 3.2. Komponentene føres dermed som investeringsutgifter og ikke som vedlikeholdsutgifter i driftsregnskapet. Det er ikke nødvendig at nye komponenter innebærer en standardheving for å klassifisere utgiften som investeringsutgift. Dette bidrar til en enklere praktisering av skillet mellom drifts- og investeringsregnskapet.

Ulike deler av et større varig driftsmiddel har normalt ulik utnyttbar levetid. Delene må skiftes ut til forskjellig tid for at driftsmiddelet skal kunne fungere som forutsatt over den forventede utnyttbare levetiden. Avskrivning av de ulike komponentene over sine respektive utnyttbare levetider innebærer at avskrivningene vil gi et riktigere uttrykk for det faktiske kapitalslitet.

Avskrivninger påvirker også hvor mye avdrag kommunen skal betale på sine innlån, jf. kommuneloven § 14-18 første ledd. Avdragsbestemmelsene innebærer at kommunens avdragsutgifter skal stå i forhold til kapitalslitet på kommunens varige driftsmidler. Ved dekomponering vil komponenter som er gjenstand for utskifting, gjennomsnittlig bli avskrevet raskere enn ved samlet avskrivning av driftsmidler. Konsekvensen er isolert sett at kravet til årlige avdrag på lån vil øke. Dette må ses i sammenheng med at utskifting av komponenter regnskapsføres som anskaffelse av varige driftsmidler i investeringsregnskapet i stedet for vedlikeholdsutgifter i driftsregnskapet. Ved dekomponering av varige driftsmidler oppnås en jevnere belastning på driftsregnskapet ved at periodisk utskifting av komponenter føres som investeringsutgifter og belastes driftsregnskapet gjennom fremtidige avskrivninger og indirekte gjennom at det er avdrag på lån som belaster netto driftsresultat.

I vedlegg 1 til notatet er virkningen av dekomponering på driftsregnskapet og balanseverdier vist sammenlignet med tradisjonell avskrivning.

3.3 Praktisering av dekomponering

3.3.1 Inndeling i komponenter

Budsjett- og regnskapsforskriften åpner for dekomponering av større varige driftsmidler som består av deler med ulik utnyttbar levetid.

Det settes ingen beløpsgrense for hva som regnes som et større varig driftsmiddel. Dekomponering er først og fremst aktuelt for varige driftsmidler i form av bygninger, båter og ferger, større anlegg som veianlegg, kaianlegg, forbrenningsanlegg, renseanlegg, ledningsnett o.l.

Dekomponering innebærer at hver komponent håndteres som et eget driftsmiddel i regnskapet. Det innebærer at hver enkelt komponent må tilfredsstillere varighets- og vesentlighetskriteriene i KRS nr. 4 punkt 3.2. Det vil si at hver komponent må ha en utnyttbar levetid på minst tre år og en anskaffelseskost på minst kr 100 000.

Kommunen må vurdere hvor mange komponenter det vil være hensiktsmessig å dele et driftsmiddel opp i. Vurderingen må baseres på kommunens egen kunnskap om driftsmidlene.

Deler som har samme utnyttbare levetid, kan vurderes samlet som én komponent. Et utgangspunkt for inndeling i komponenter kan være at deler som normalt skiftes ut eller utbedres i sammenheng, håndteres som samme komponent.

3.3.2 Avskrivning av komponenter

Komponentene avskrives hver for seg etter hver sin avskrivningsplan basert på komponentens forventede utnyttbare levetid. Dette gjelder også deler som ikke byttes ut i

løpet av et driftsmiddels utnyttbare levetid, f.eks. bygningskroppen. Den regnes dermed som en særskilt komponent.

Det følger av budsjett- og regnskapsforskriften § 3-4 fjerde ledd at gjennomsnittlig avskrivningstid for de ulike komponentene ikke skal være lengre enn de maksimale avskrivningstidene i budsjett- og regnskapsforskriften § 3-4 første ledd. Dersom gjennomsnittlig utnyttbar levetid for komponentene overstiger maksimal avskrivningstid, justeres avskrivningstiden på komponenter med lengre utnyttbar levetid enn maksimal avskrivningstid for driftsmiddelet som dekomponeres.

Dette betyr at de maksimale avskrivningstidene etter budsjett- og regnskapsforskriften § 3-4 første ledd ikke gjelder for den enkelte komponent, men kun for driftsmiddelet samlet sett. Komponenter med lang utnyttbar levetid, f.eks. bygningskroppen, kan derfor avskrives over lengre tid enn maksimaltiden etter budsjett- og regnskapsforskriften § 3-4 første ledd for driftsmiddelet som dekomponeres, men ikke lengre enn at gjennomsnittlig avskrivningstid er innenfor denne grensen. Gjennomsnittlig avskrivningstid beregnes ved å vekte avskrivningstiden for de ulike komponentene med komponentens andel av bokført verdi på det samlede anleggsmiddelet.

3.3.3 Utskifting av komponenter

Utskifting av komponenter som har vært gjenstand for særskilt avskrivning, regnskapsføres som avhending eller utrangering. Dersom komponenten selges, inntektsføres salgssummen i investeringsregnskapet.

Eventuell resterende bokført verdi på den gamle komponenten nedskrives mot kapitalkonto i samsvar med KRS nr. 9.

Anskaffelsen av den nye komponenten regnskapsføres som kjøp av nye driftsmidler i investeringsregnskapet. Dette forutsetter at den nye komponenten oppfyller de alminnelige kriteriene for en investering i KRS nr. 4 punkt 3.2, det vil si at komponenten er vesentlig og ment for varig eie. Det er ikke nødvendig at den nye komponenten innebærer en standardheving sammenlignet med den gamle komponenten.

Den nye komponenten aktiveres i balansen og avskrives over komponentens forventete utnyttbare levetid. Ved vurdering av utnyttbar levetid tas hensyn til gjenværende utnyttbar levetid til det samlede varige driftsmiddelet. Nye komponenter kan i alle tilfeller ikke avskrives over lengre tid enn gjenværende utnyttbar levetid på komponenter som ikke skiftes ut, f.eks. bygningskropp.

Selv om avskrivningstiden på komponenter som ikke skiftes ut, er redusert som følge av bestemmelsen om gjennomsnittlig avskrivningstid, jf. avsnitt 3.3.2 ovenfor, er det gjenværende utnyttbar levetid på slike komponenter som vil utgjøre grensen for avskrivningstid på nye komponenter, og ikke avskrivningstiden.

Det kan hende at en komponent ikke skiftes ut ved utløpet av avskrivningstiden, men at det først skjer på et senere tidspunkt. For eksempel en komponent som er avskrevet over 20 år, først blir skiftet ut etter 25 år. Fra komponenten er ferdig avskrevet til den blir skiftet ut vil ikke regnskapet bli belastet med avskrivninger for denne komponenten.

Dersom det blir klart at den faktiske utnyttbare levetiden til en komponent vil være kortere enn opprinnelig vurdert, slik at komponenten må skiftes ut tidligere enn planlagt, skal avskrivningstiden for denne komponenten justeres. En slik justering regnes som en estimatendring og regnskapsføres i samsvar med KRS nr. 5 «Endring av regnskapsprinsipper, estimater og korrigerende av tidligere års feil». Estimaten dringen kan regnskapsføres ved å korrigere avskrivningene for tidligere år ved å beregne hva bokført verdi ville vært dersom komponenten var avskrevet over den nye utnyttbare levetiden fra anskaffelsen. Differansen mellom denne beregnede bokførte verdien og faktisk bokført verdi på justeringstidspunktet føres som en nedskrivning mot kapitalkonto (korrigeringsløsning).

Alternativt kan komponentens bokførte verdi på justeringstidspunktet fordeles lineært over den nye forventete gjenværende utnyttbare levetiden (knekkpunktløsning).

3.3.4 Påkostning av komponenter

Dersom det gjøres tiltak på en komponent som innebærer at komponenten ikke skiftes ut, må det gjøres en vurdering av om tiltaket innebærer en påkostning i samsvar med kriteriene i KRS nr. 4 punkt 3.3.1. Vurderingen av hvorvidt tiltaket innebærer standardheving, vurderes for den komponenten tiltaket gjelder.

Vurderes tiltaket som en påkostning, skal tiltaket utgiftsføres i investeringsregnskapet, aktiveres og avskrives over påkostningens utnyttbare levetid, jf. KRS nr. 4 punkt 3.3 nr. 3. Ved vurdering av påkostningens utnyttbare levetid tas det hensyn til gjenværende utnyttbar levetid til den komponenten tiltaket gjelder.

Avskrivningene på den komponenten tiltaket gjelder fortsetter uendret, tatt hensyn til eventuell nedskrivning. Eventuelt behov for nedskrivning vurderes først og fremst for den komponenten tiltaket gjelder. Dersom tiltaket også påvirker andre komponenter, må nedskrivning av disse også vurderes.

Er kriteriene for påkostning ikke oppfylt, regnes tiltaket som vedlikehold og utgiftsføres i driftsregnskapet.

3.3.5 Anskaffelse av en helt ny komponent

Det kan forekomme at det blir anskaffet en helt ny komponent til et varig driftsmiddel som er dekomponert. Et eksempel kan være at det installeres heis i en bygning hvor det tidligere ikke har vært heis.

Gitt at kriteriene for en investering i KRS nr. 4 punkt 3.2 er oppfylt, utgiftsføres anskaffelsen i investeringsregnskapet. Komponentene aktiveres i balansen og avskrives over forventet utnyttbar levetid. Ved vurdering av utnyttbar levetid tas det hensyn til gjenværende utnyttbar levetid til det samlede varige driftsmiddelet. Nye komponenter kan i alle tilfeller ikke avskrives over lengre tid enn gjenværende utnyttbar levetid på komponenter som ikke skiftes ut.

3.3.6 Dekomponering av påkostninger på varige driftsmidler som ikke er dekomponert

KRS nr. 4 punkt 3.3 nr. 3 omhandler avskrivning av påkostninger. Gitt at driftsmiddelet ikke er dekomponert, skal avskrivningene av det varige driftsmiddelet fullføres over gjenstående avskrivningstid. Påkostningen avskrives over dens utnyttbare levetid, men ikke lengre enn de maksimale avskrivningstidene etter budsjett- og regnskapsforskriften § 3-4.

Denne løsningen innebærer i seg selv en form for dekomponering. Ved påkostning på et eksisterende driftsmiddel som ikke er dekomponert, vil det være anledning til å dekomponere påkostningen i flere komponenter. En slik dekomponering innebærer likevel ingen plikt til å dekomponere det eksisterende driftsmiddelet.

Dersom kommunen i forbindelse med en slik påkostning også ønsker å dekomponere det eksisterende driftsmiddelet, gjøres dette i samsvar med delkapittel 3.4 nedenfor.

3.4 Dekomponering av eksisterende varige driftsmidler

Adgangen til dekomponering ble innført med ikrafttredelsen av budsjett- og regnskapsforskriften fra og med regnskapsåret 2020.

Kommunal- og distriktsdepartementet kommenterer i veileder til budsjett- og regnskapsforskriften at de nye avskrivningsreglene etter forskriftens § 3-4 første til tredje

ledd kun kommer til anvendelse for nye anleggsmidler. For eksisterende anleggsmidler fortsetter avskrivningene i tråd med etablert avskrivningsplan. Dette gjelder overgang til nye maksimale avskrivningsperioder. Veilederen er ikke til hinder for at kommunene kan ta i bruk en frivillig adgang til dekomponering etter budsjett- og regnskapsforskriften § 3-4 fjerde ledd som ikke var en del av tidligere bestemmelser. Det er derfor adgang til å dekomponere varige driftsmidler som er anskaffet før 1.1.2020.

I delkapittel 3.1 er det gitt anledning til å dekomponere nyere driftsmidler på et senere tidspunkt enn ved anskaffelse, og at det ikke er en tidsfrist for å gå over til dekomponering. Fremgangsmåten nedenfor er beskrevet med tanke på dekomponering av driftsmidler som eksisterte 1.1.2020, men gjelder generelt ved overgang til dekomponering av driftsmidler som ikke er dekomponert fra anskaffelsestidspunktet.

Kommuner som vurderer å dekomponere eksisterende varige driftsmidler, bør vurdere kost/nytte ved en slik omlegging av regnskapspraksis. Forhold som kan øke kostnaden ved en omlegging, er blant annet pålitelighet av regnskapsdata om driftsmidlene, vanskeligheter med å identifisere komponenter, fordeling av anskaffelseskost og antall komponenter. Nyttien ved dekomponering vil normalt være størst for driftsmidler med høy bokført verdi og lang gjenstående utnyttbar levetid, og driftsmidler med kort tid til utskifting av vesentlige komponenter.

3.4.1 Fastsettelse av bokført verdi på komponenter ved dekomponering av eksisterende varige driftsmidler

Overgang til dekomponering kan prinsipielt gjennomføres etter to alternative metoder. Prinsippet om konsistent prinsippanvendelse tilsier at kommunen velger en metode og bruker den konsistent.

Overgangen kan gjennomføres ved at bokført verdi på driftsmiddelet på tidspunktet for omlegging fordeles på de ulike komponentene (knekkpunktløsning).

Ved bruk av knekkpunktløsningen deles driftsmidler som skal dekomponeres, inn i komponenter, og driftsmiddelets bokførte verdi fordeles på komponentene basert på driftsmiddelets alder og hvilken stand driftsmiddelet er i. Fordelingen kan gjennomføres ved sjablonger for driftsmidler som er sammenlignbare, og slik at en felles fremgangsmåte gir et fornuftig uttrykk av verdi og utnyttbar levetid på komponentene. Dette vil være driftsmidler av samme type (f.eks. skoler, idrettshaller, administrasjonsbygg, veier etc.) som har noenlunde samme alder og er i noenlunde samme stand.

Eksempel på hvordan slik fordeling etter knekkpunktløsningen kan gjøres er vist i vedlegg 3.

Alternativt kan overgangen gjennomføres ved å beregne hva bokført verdi på komponentene ville vært på tidspunktet for omlegging gitt at dekomponering var anvendt fra anskaffelsestidspunktet (korrigeringsløsning).

Budsjett- og regnskapsforskriften innebærer et forbud mot oppskrivning av bokført verdi på anleggsmidler. Det innebærer at korrigeringsløsningen ikke kan anvendes dersom beregnet bokført verdi på tidspunkt for overgang til dekomponering vil være høyere enn faktisk bokført verdi. Korrigeringsløsningen kan også være problematisk å anvende for driftsmidler som anvendes på selvkostområder. Videre vil sammenhengen mellom avskrivninger og kommunens avdragsutgifter tale for at bokført verdi på anleggsmidlene ikke bør endres uten underliggende verdiendringer, det vil si nedskrivninger. Det anbefales derfor å legge knekkpunktløsningen til grunn ved overgang til dekomponering. Denne metoden fremstår også vesentlig enklere å anvende i praksis.

Det bør også gjøres en individuell vurdering for hvert enkelt driftsmiddel hvor blant annet følgende momenter vektlegges:

- Fordelt verdi på de respektive komponentene skal tilsvare hvor stor del av verdien på driftsmiddelet som kan henføres til komponenten i den nåværende stand.
- Jo eldre driftsmiddelet er, jo større andel av bokført verdi henføres til komponenter som ikke skiftes ut (f.eks. bygningskroppen).
- For komponenter med kort gjenværende utnyttbar levetid kan det unnlates å henføre bokført verdi til komponenten.
- For driftsmidler som har vært gjenstand for en total rehabilitering, kan driftsmiddelets alder justeres.
- For driftsmidler som skal rives eller saneres innen kort tid, kan det meste av bokført verdi henføres til komponenter som ikke skiftes ut (f.eks. bygningskroppen).

Retningslinjene som er angitt i avsnitt 3.3.1 ovenfor gjelder uavhengig av modell.

3.4.2 Avskrivningstider ved dekomponering av eksisterende varige driftsmidler

Ved dekomponering av eksisterende driftsmidler etableres en ny avskrivningsplan som skal følge reglene i budsjett- og regnskapsforskriften § 3-4. Det innebærer blant annet at bokført verdi som henføres til komponentene, avskrives over gjenværende utnyttbar levetid for den enkelte komponent. En mulig fremgangsmåte er å ta utgangspunkt i den avskrivningstiden som ville vært anvendt på en tilsvarende komponent for et nytt driftsmiddel, og trekke fra komponentens faktiske alder.

Det følger av budsjett- og regnskapsforskriften § 3-4 at gjennomsnittlig avskrivningstid for komponentene ikke kan overstige gjenværende avskrivningstid for det samlede driftsmiddelet. Ved overgang til dekomponering av eksisterende driftsmidler ivaretas dette ved at gjennomsnittlig gjenværende avskrivningstid for komponentene på tidspunktet for overgang til dekomponering ikke skal overstige gjenværende avskrivningstid etter tidligere avskrivningsplan.

3.5 Noteopplysninger

Det skal gis noteopplysninger om varige driftsmidler i henhold til budsjett- og regnskapsforskriften § 5-11 bokstav a. Noteopplysningene om varige driftsmidler bør også inneholde opplysninger om dekomponering.

Det opplyses om virkningen av overgang til dekomponering dersom det er vesentlig for vurdering av kommunens økonomiske utvikling og stilling, jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 5-15 første ledd.

4. Oppsummering

1. Dekomponering av varige driftsmidler innebærer at hver enkelt komponent avskrives hver for seg over komponentens utnyttbare levetid. Det er frivillig for kommunene å dekomponere varige driftsmidler. Dette notatet gir veiledning dersom kommunene velger å dekomponere.
2. Ved dekomponering av varige driftsmidler skal hver enkelt komponent tilfredsstillende varighets- og vesentlighetskriteriene i KRS nr. 4 punkt 3.2. Det vil si at hver identifisert komponent må ha en utnyttbar levetid på minst tre år og en anskaffelseskost på minst kr 100 000.
3. De identifiserte komponentene avskrives hver for seg etter hver sin avskrivningsplan basert på komponentens forventete utnyttbare levetid. Komponenter med lang utnyttbar levetid kan avskrives over lengre tid enn maksimaltiden etter budsjett- og

regnskapsforskriften § 3-4 første ledd for driftsmiddelet som dekomponeres, men ikke lengre enn at gjennomsnittlig avskrivningstid er innenfor denne grensen.

4. Utskifting av komponenter som har vært gjenstand for særskilt avskrivning, regnskapsføres som avhending eller utrangering av komponenten. Dersom komponenten selges, inntektsføres salgssummen i investeringsregnskapet. Eventuell resterende bokført verdi på den gamle komponenten nedskrives mot kapitalkonto i samsvar med KRS nr. 9.
5. Anskaffelsen av den nye komponenten regnskapsføres som kjøp av nye driftsmidler i investeringsregnskapet, forutsatt at den nye komponenten oppfyller de alminnelige kriteriene for en investering i KRS nr. 4 punkt 3.2. Den nye komponenten aktiveres i balansen og avskrives over forventet utnyttbar levetid.
6. Andre tiltak knyttet til komponenter enn at hele komponenten skiftes ut, regnskapsføres i investeringsregnskapet dersom tiltaket tilfredsstillende kriteriene for påkostning i KRS nr. 4 punkt 3.3.1. Er kriteriene for påkostning ikke oppfylt, regnes tiltaket som vedlikehold og utgiftsføres i driftsregnskapet.
7. Dekomponering kan gjennomføres for eksisterende varige driftsmidler. Det anbefales at overgangen gjennomføres ved at bokført verdi på driftsmiddelet på tidspunktet for omlegging fordeles på de ulike komponentene (knekkpunktløsning).
8. Noteopplysninger om varige driftsmidler bør også inneholde opplysninger om eventuell dekomponering. Det opplyses om virkningen av overgang til dekomponering dersom det er vesentlig for vurderingen av kommunens økonomiske utvikling og stilling.

VEDLEGG 1 Virkningen av dekomponering

Dette vedlegget illustrerer en investering i et skolebygg til 50 mill. kroner og virkningen på driftsregnskapet, investeringsregnskapet og balansen ved anvendelse av dekomponering sammenlignet med tradisjonell modell for avskrivning. Tallene bak eksemplet er de samme som er benyttet i vedlegg 2.

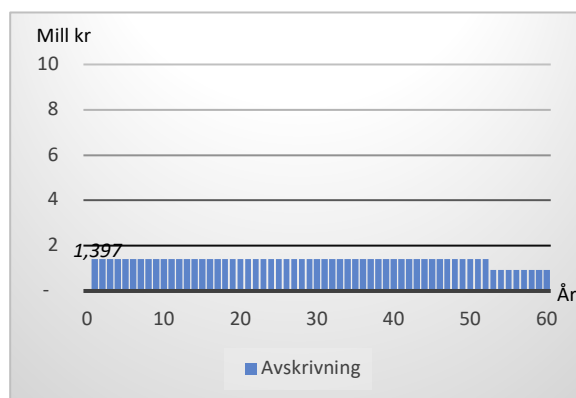
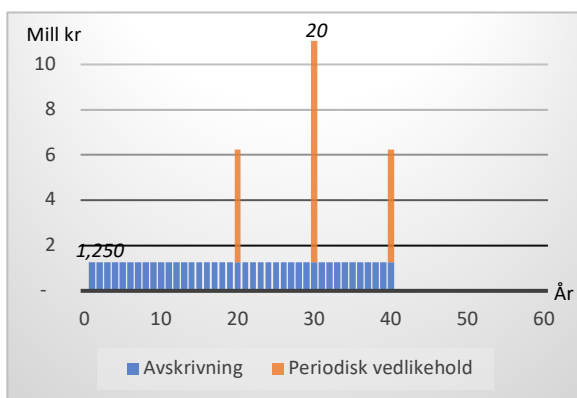
Driftsregnskapet belastes med avskrivninger på skolebygget samt periodisk vedlikehold ved utskifting av komponenter ved bruk av tradisjonell modell. Ved dekomponering blir utskiftingene regnskapsført som investeringer. De årlige avskrivningene blir noe høyere (i eksemplet 1,397 mill. kroner mot 1,250 mill. kroner) og løper over lengre tid ved dekomponering.

I eksemplet er det forutsatt at komponentene skiftes ut ved utløpet av sine respektive utnyttbare levetider med en tilsvarende komponent med samme anskaffelseskost. Ved dekomponering avskrives nye komponenter over komponentens utnyttbare levetid, men ikke lengre enn gjenstående utnyttbar levetid for komponenten som ikke skiftes ut, det vil si bygningskroppen.

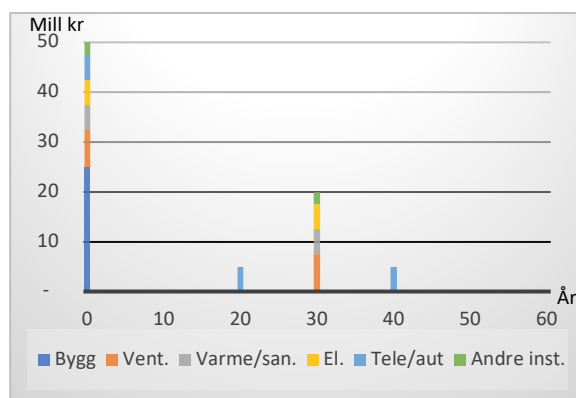
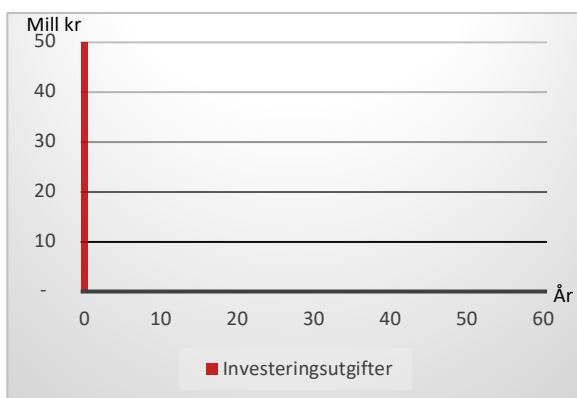
Tradisjonell modell

Dekomponering

Driftsregnskapet



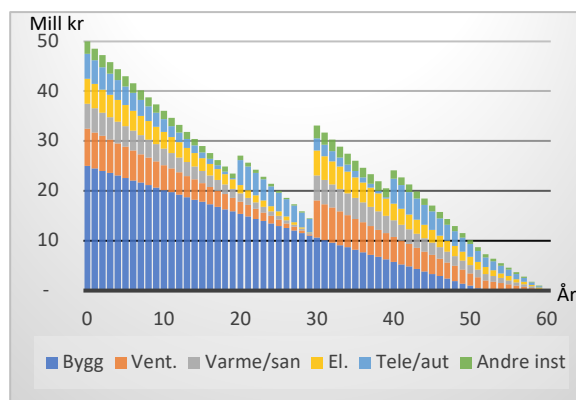
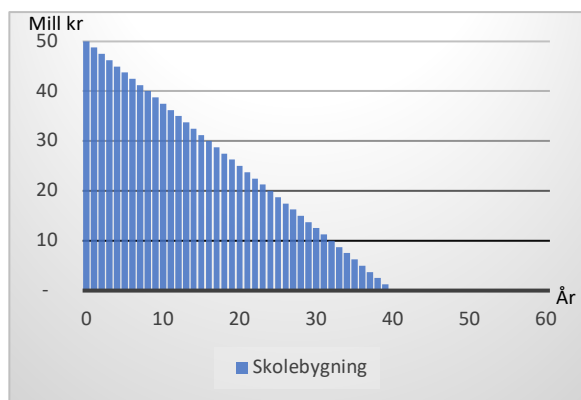
Investeringsregnskapet



Tradisjonell modell

Dekomponering

Balansen (anleggsmidler)



VEDLEGG 2 Eksempler på dekomponering

Her vises noen eksempler på mulig inndeling og utnyttbare levetider på komponenter ved dekomponering av større varige driftsmidler. Det understrekes at dette kun er eksempler og at det for det enkelte driftsmiddel må gjøres en konkret vurdering av hva som vil være en fornuftig inndeling i komponenter og utnyttbare levetider.

For bygninger kan Norsk Standard NS 3451 Bygningsdelstabell gi et godt utgangspunkt for tilnærming til dekomponering og fastsettelse av standard levetider for de enkelte bygningsdeler. Videre kan inndelingen av bygge- og anleggsprosjekter i ulike entrepriser være gode utgangspunkt for dekomponering.

Eksempel 2.1 Skolebygg

Et skolebygg kan som et utgangspunkt deles inn i komponentene bygningskropp, ventilasjon, varme/sanitær, elkraft, tele og automatisering og andre installasjoner. Fordeling av nybyggverdi og utnyttbare levetider kan for eksempel settes opp slik:

Skolebygg	Andel nybyggverdi	Utnyttbar levetid	Vektet levetid
Bygning	50 %	60	30
Ventilasjon	15 %	30	4,5
Varme/sanitær	10 %	30	3
Elkraft	10 %	30	3
Tele og automatisering	10 %	20	2
Andre installasjoner	5 %	30	1,5
SUM	100 %		44

Ifølge budsjett- og regnskapsforskriften § 3-4 fjerde ledd kan den gjennomsnittlige avskrivningstiden for et dekomponert driftsmiddel ikke overstige maksimal avskrivningstid etter første ledd. Notatet legger til grunn at gjennomsnittlig avskrivningstid beregnes ved å vekte avskrivningstiden for de enkelte komponentene med komponentens andel av samlet verdi. I tabellen over gir det en vektet gjennomsnittlig utnyttbar levetid på 44 år. For skolebygg er maksimal avskrivningstid 40 år. For å tilpasse dette til forskriftens krav justeres avskrivningstiden for komponenter som har lengre utnyttbar levetid enn maksimal avskrivningstid. I dette tilfellet vil det være bygningskroppen. Kravet om maksimalt 40 års

NOTAT – Dekomponering av anleggsmidler

gjennomsnittlig avskrivningstid kan i dette eksemplet ivaretas ved å justere avskrivningstiden for bygningskroppen til 52 år.

Skolebygget med samlet anskaffelseskost på 50 mill. kroner kan dekomponeres som følger:

Skolebygg	Andel nybyggverdi	Utnyttbar levetid	Avskrivnings-tid	Anskaffelses-kost	Årlig avskrivning
Bygning	50 %	60	52	25 000 000	480 769
Ventilasjon	15 %	30	30	7 500 000	250 000
Varme/sanitær	10 %	30	30	5 000 000	166 667
Elkraft	10 %	30	30	5 000 000	166 667
Tele og autom...	10 %	20	20	5 000 000	250 000
Andre installasjoner	5 %	30	30	2 500 000	83 333
SUM	100 %			50 000 000	1 397 436

Til sammenligning vil bruk av en tradisjonell avskrivningsmodell ved avskrivning over 40 år gi årlige avskrivninger på kr 1 250 000.

Eksempel 2.2 Vei

En vei kan som et utgangspunkt deles inn i veiens underbygning og overbygning. Veioverbygningen kan igjen deles inn i vegfundament og vegdekke. Ved bygging av vegger etter Statens vegvesens standarder dimensjoneres vegoverbygningen ut fra en dimensjoneringsperiode³ på 20 år. Vegdekket vil normalt ha kortere utnyttbar levetid avhengig av type dekke, trafikkmengde, klimatiske forhold og vedlikeholds nivå.

Også tunneler, overganger og underganger, bruer, stikkrenner, skilt, signalanlegg, rekkverk, lys, skredsikring i form av voller, fanggjerdar o.l. regnes som en del av vegen.

Eventuell inndeling av veianlegg i ulike komponenter vil kreve en grundigere vurdering.

³ Dimensjoneringsperiode er tiden fra vegen settes i trafikk til den må forsterkes fordi beregnet trafikkbelastning er nådd.

Eksempel 2.3 Vann og avløp

VA-anlegg er sammensatt av en rekke systemtyper som krever ulik forvaltning. De ulike systemtypene og tilhørende komponenter, samt hva som skiller dem når det gjelder forvaltningsansvar, eierskap og levetid. Dette er illustrert i figuren nedenfor.

	Komponenter i kategorien	Eier	Levetid*	Selvkost
Ledningsanlegg	<ul style="list-style-type: none"> • Ledninger for vann, spillvann og overvann. • Kummer for vann, spillvann og overvann • Lukkede grøfteanlegg for VA-ledninger 	Kommunalt VA	80-150	JA
	<ul style="list-style-type: none"> • Private stikkledninger 		Private anlegg	50-150
Behandlingsanlegg	<ul style="list-style-type: none"> • Behandlingsanlegg for vann • Renseanlegg for avløp • Slamanlegg, biogassanlegg etc. • Høydebasseng 	Kommunalt VA	20-50	JA
			20-50	JA
			20-50	JA
			50-150	JA
Tekniske anlegg	<ul style="list-style-type: none"> • Pumpestasjoner • Trykkreduksjonskummer • Armatur: eks. ventiler og pumper. • Automasjon: Måleutstyr, sensorer og vakter, PLS, fjernovervåkingssystem etc. 	Kommunalt VA	20-50	JA
			20-50	JA
			10-20	JA
			10-20	JA
Spredte anlegg	<ul style="list-style-type: none"> • LOD-løsninger (lokal overvannsdiskonering) for overvann og veivann, eks. regnbed, fordrøynings- og infiltrasjonsmagasiner, grønne tak. • Renseanlegg for spredt avløp, eks. septik, gråvannsanlegg, minirensanlegg, naturbaserte renseløsninger, oljeutskillere. 	Offentlige anlegg	20-30**	JA /NEI
			20-50	NEI
Drensanlegg	<ul style="list-style-type: none"> • Sandfang og hjelpestuk • Stikkrenner og evt. inntaksrister • Drensledninger 	Offentlige anlegg	50-100	JA/NEI
			50-100	JA/NEI
			30-100	JA/NEI
Flom anlegg	<ul style="list-style-type: none"> • Åpne grøfter og fuktdrag • Åpne bekker • Lukkede bekker og bekeinntak • Flomveier 	Offentlige anlegg	Evig	JA/NEI
			Evig	JA/NEI
			50-100	JA/NEI
			Evig	JA/NEI

	Kommunalt VA		Offentlige anlegg		Private anlegg
---	--------------	---	-------------------	--	----------------

Figur 1 Rapport A 243 Verdiforvaltning av vann- og avløpsstruktur, Norsk Vann 2018

Renseanlegg, pumpestasjoner, høydebasseng og ledningsnett har i kommuneregnskapet en maksimal avskrivningstid på 40 år, jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 3-4. Som figuren ovenfor viser kan faktisk levetid være betydelig lengre enn dette. Dekomponering er derfor som regel bare aktuelt når deler av driftsmiddelet antas å ha en levetid som er kortere enn 40 år.

2.3.1 Nytt VA-ledningsstrek

Så og si alle nye tiltak på ledningsnettet vil ha en levetid på mer enn 40 år. Nye anlegg bygges for å kunne leve i om lag 100 år.

Ved anlegg av et helt nytt ledningsstrek vil arbeidet med grøften utgjøre en stor del av totalkostnadene når en etablerer et nytt ledningsnett, anslagsvis hele 75 prosent, mens rørene utgjør om lag 5 prosent av totalkostnaden. I eksemplet nedenfor er disse arbeidene ført opp under betegnelsen rørtrasé. I tillegg er henholdsvis større og mindre pumpestasjoner skilt ut som egne komponenter. Prosentfordelingen vil kunne variere fra prosjekt til prosjekt og er kun satt opp som et eksempel.

Komponent	%-andel	Kostnad	Utnyttbar levetid	Avskrivningstid	Årlig avskrivning
01 Rørtrasé	80 %	80 000	100	42	1 905
02 Mindre pumpestasjoner med teknisk anlegg	10 %	10 000	25	25	400
03 Større pumpestasjoner bygg	10 %	10 000	50	40	250
Sum		100 000			2 555

For å komme ned på en gjennomsnittlig avskrivningstid på 40 år er avskrivningstiden for rørtraseen redusert i samsvar med avsnitt 3.4.2 i dette notatet. For at ikke rørtraseen da skal avskrives raskere enn komponenter med faktisk kortere utnyttbar levetid, er også avskrivningstiden for større pumpestasjoner redusert i dette eksemplet.

2.3.2 Høydebasseng

Eksemplet er basert på et faktisk dekomponert anlegg. De ulike entreprisene ved byggingen er benyttet som grunnlag for dekomponeringen.

Komponent	%-andel	Kostnad	Utnyttbar levetid	Avskrivningstid	Årlig avskrivning
01 Basseng	78,0 %	780 000	80	42	18 571
02 Utvendig fasade	2,0 %	20 000	50	40	500
03 Elektroinstallasjoner	3,5 %	35 000	20	20	1 750
04 Automasjon	2,5 %	25 000	20	20	1 250
05 UV-anlegg	2,0 %	20 000	10	10	2 000
06 VVS	1,5 %	15 000	20	20	750
07 Ventilasjon	0,5 %	5 000	10	10	500
08 Rør, rørdeler og ventiler	10,0 %	100 000	50	40	2 500
Sum		1 000 000			27 821

For å komme ned på gjennomsnittlig avskrivningstid på 40 år er avskrivningstiden for basseng samt fasade og rør, rørdeler og ventiler redusert i forhold til forventet utnyttbar levetid.

2.3.3 Vannbehandlingsanlegg

Eksemplet er basert på et faktisk dekomponert anlegg. Entreprisene er benyttet som grunnlag for dekomponeringen.

Komponent	%-andel	Kostnad	Utnyttbar levetid	Avskrivningstid	Årlig avskrivning
01 Bygg og anlegg	56,0 %	560 000	80	57	9 285
02 Rør, armatur	9,0 %	90 000	20	20	4 500
03 Heis, inkl. utstyr	9,0 %	90 000	20	20	4 500
04 Pumper	9,0 %	90 000	20	20	4 500
05 VVS	4,3 %	43 000	20	20	2 150
06 Elektro	4,3 %	43 000	20	20	2 150
07 Driftskontroll	4,3 %	43 000	10	10	4 300
08 Annet teknisk utstyr	4,3 %	43 000	20	20	2 150
Sum		1 000 000			34 075

For å komme ned på gjennomsnittlig avskrivningstid på 40 år er avskrivningstiden for bygg og anlegg redusert til 57 år. Anlegget består av flere komponenter med samme utnyttbare levetid. Det kan være aktuelt å slå to eller flere av disse sammen og håndtere dem regnskapsmessig som samme komponent.

VEDLEGG 3 Dekomponering av eksisterende driftsmidler

Her vises et eksempel på hvordan overgang til dekomponering kan gjennomføres for eksisterende anleggsmidler.

Eksempel 3 Knekkpunktløsningen

Eksemplet gjelder dekomponering av et ti år gammelt skolebygg med bokført verdi 37 500 000 kroner. Opprinnelig anskaffelseskost var 50 000 000. Bygningen har vært avskrevet med 40års avskrivningstid, slik at akkumulerte avskrivninger er 12 500 000. Det er lagt til grunn at bokført verdi på tidspunktet for implementering av dekomponering fordeles på de ulike komponentene som avskrives over gjenværende utnyttbar levetid (knekkpunktløsningen).

Fremgangsmåten er basert på en del underliggende forenklinger, herunder at de ulike komponentene er skiftet ut med tilsvarende komponenter ved utløpet av sine respektive utnyttbare levetider.

Fordeling av bokført verdi på komponentene vil være ulik avhengig av hvor gammelt driftsmiddelet er, som illustrert nedenfor.

Komponent	Nybygg/ som nytt (%)	1999–1980 (%)	Bygget før 1980 (%)
Bygning	50	70	90
Ventilasjon	15	13	5
Varme og sanitær	10	10	5
Elkraft	10	7	0
Tele og automatisering	10	0	0
Andre installasjoner	5	0	0
Sum	100	100	100

Bokført verdi fordeles på de enkelte komponenter. Dette kan gjøres med utgangspunkt i en tabell som vist ovenfor. Det gir bokført verdi for den enkelte komponent på tidspunkt for implementering av dekomponering. Bokført verdi avskrives lineært over komponentens gjenstående levetid. Gjennomsnittlig gjenværende avskrivningstid for komponentene skal ikke overstige gjenværende avskrivningstid etter tidligere avskrivningsplan.

I dette eksempelet er det gjort en konkret vurdering av gjenværende utnyttbar levetid på den enkelte komponent (kolonne E2). Alternativt kan gjenværende utnyttbar levetid fastsettes sjablongmessig med utgangspunkt i utnyttbar levetid som nytt (kolonne E1). Avskrivningstiden for komponenter som har lengre utnyttbar levetid enn maksimal avskrivningstid, i dette tilfellet bygningskroppen, justeres for at gjennomsnittlig gjenværende avskrivningstid etter dekomponering ikke skal overstige gjenværende avskrivningstid etter tidligere avskrivningsplan, i dette eksemplet 30 år.

(A) Komponent	(B) Andel år 10	(C) Utnyttbar levetid som nytt	(D) Avskr. tid. som nytt	(E1) Sjablonmessig gjenv. utnyttbar levetid	(E2) Gjeværende utnyttbar levetid v/dekomponering	(F) Justert gjenværende avskr. tid v/dekomponering	(G) Andel bokf. verdi år 10	(H) Årlige avskr. e/dekomp. fra år 11
Bygning	50 %	60	52	42	45	42	18 750 000	446 429
Ventilasjon	15 %	30	30	20	25	25	5 625 000	225 000
Varme/sanitær	10 %	30	30	20	25	25	3 750 000	150 000
Elkraft	10 %	30	30	20	20	20	3 750 000	187 500
Tele og automatisering	10 %	20	20	10	5	5	3 750 000	750 000
Andre installasjoner	5 %	30	30	20	5	5	1 875 000	375 000
SUM	100 %		40		31,5	30	37 500 000	2 133 929

I eksemplet er utnyttbar levetid og avskrivningstid som nytt (kolonne C og D) tatt med for illustrasjonens skyld. Disse opplysningene er ikke nødvendig å ta med i praksis, og er heller ikke nødvendigvis kjent.