

## Høring - Endringer i kommunale regnskapsstandarder som følge av KRS nr. 11 Finansielle eiendeler og forpliktelser



Som følge av KRS nr. 11 (HU) Finansielle eiendeler og forpliktelser sendes også forslag til endringer KRS nr. 1, KRS nr. 2, KRS nr. 3 (F) og KRS nr. 9 (F) på høring.

Når det gjelder endringer i KRS nr. 3 (F) og KRS nr. 9 (F) er kun de endrete og nye punkter gjengitt. KRS nr. 1 og KRS nr. 2 er gjengitt i sin helhet nedenfor med forslag til endringer markert i rødt. Det gjøres oppmerksom på at det kun er endringene som er gjenstand for høring

### KRS nr. 3 (F) Lån – Opptak, avdrag og refinansiering

Overskriften til punkt 3.2 skal lyde:

#### **3.2 Tidspunkt for regnskapsføring av avdrag på *og innløsning av lån***

Punkt 3.2 ny nr. 4 skal lyde:

- 4. Ved vesentlige endringer i de kontraktmessige vilkårene i en låneavtale, f.eks. vesentlig endring i avdragstiden eller nåverdien av kontantstrømmen av gjeldende låneavtale, skal lånet føres ut av balansen og ny gjeld balanseføres. Utgifter/inntekter og tap/gevinst knyttet til endring av avtalen regnskapsføres i endringsåret.*

Som følge av endringer i kommuneloven § 50 med ikrafttredelse 1. juli 2013 gjøres følgende endringer:

*Henvisninger til kommuneloven § 50 nr. 7 c) endres til § 50 nr. 7 b)*

*Punkt 2 nr. 5 to siste setninger oppheves.*

### KRS nr. 9 (F) Nedskrivning av anleggsmidler

Punkt 1.1 nr. 2 skal lyde:

- 2. Standarden omfatter også finansielle anleggsmidler **så langt den passer.**; med unntak for obligasjoner som holdes til forfall.*

## Kommunal regnskapsstandard nr. 1 – (KRS)



Fastsatt som KRS av styret i Foreningen GKRS 23.06.2005, med endringer 04.12.2008 og forslag til endringer som følge av KRS nr. 11 (HU) vedtatt 25.04.2013.

### Klassifisering av anleggsmidler, omløpsmidler, langsiktig og kortsiktig gjeld

#### 1. INNLEDNING OG BAKGRUNN

1. Definisjon av anleggsmidler og omløpsmidler er inntatt i forskrift om årsregnskap og årsberetning for kommuner og fylkeskommuner § 8: *“I balanseregnskapet er anleggsmidler eiendeler bestemt til varig eie eller bruk for kommunen eller fylkeskommunen. Andre eiendeler er omløpsmidler.”*
2. Videre er det satt krav til balanseregnskapet i vedlegg 3 til forskrift om årsregnskap og årsberetning for kommuner og fylkeskommuner, hvor det fremgår at balanseregnskapet skal skille mellom anleggsmidler, omløpsmidler, egenkapital, langsiktig og kortsiktig gjeld.
3. Det er ikke foretatt en nærmere definisjon av langsiktig og kortsiktig gjeld i forskrift om årsregnskap og årsberetning.
4. Arbeidskapital, definert som omløpsmidler fratrukket kortsiktig gjeld, er et sentralt begrep i kommunenes økonomistyring, jfr. forskrift om årsregnskap og årsberetning for kommuner og fylkeskommuner § 7 1.ledd, hvor det fastslås at enhver endring i arbeidskapital skal vises i drifts- eller investeringsregnskapet. Anskaffelse av anleggsmidler skal i det finansielt orienterte system, som kommunene benytter, i all hovedsak henføres til investeringsdelen.
5. Klassifiseringen av balansepostene påvirker kommunens resultat (regnskapsmessig mer-/mindreforbruk) og økonomiske status ved utgangen av året, hovedsakelig som følge av ulike vurderingsregler mellom anleggsmidler og omløpsmidler.
6. Vedrørende regler for verdsettelse vises til forskrift om årsregnskap og årsberetning § 8 da denne standard dreier seg om klassifisering.
7. I standarden brukes benevnelsen ”kommuner” om både kommuner og fylkeskommuner.

#### 2. DRØFTELSE

##### 2.1 Klassifisering av anleggsmidler og omløpsmidler

1. Forskrift om årsregnskap og årsberetning for kommuner og fylkeskommuner § 8 angir hovedskillet mellom anleggsmidler og omløpsmidler. Anleggsmidler er eiendeler bestemt for varig eie eller bruk og alle andre eiendeler er omløpsmidler. For kommunene, som har et finansielt orientert system, kan bestemmelsen i regnskapsloven § 5-1 ikke uten videre gjøres gjeldende, da dette vil kunne bryte med de grunnleggende sammenhenger i kommuneregnskapet.

### Anleggsmidler

2. Anleggsmidler inndeles i 3 kategorier: Varige driftsmidler, finansielle anleggsmidler og immaterielle eiendeler.
3. **Varige driftsmidler** er fast eiendom, bygninger, anlegg, inventar, utstyr, transportmidler, maskiner m.v. Et varig driftsmiddel kan defineres som et driftsmiddel som forventes brukt mer enn en regnskapsperiode (1 år). Driftsmiddelet må ha en anskaffelseskost på minimum kr 100 000 og ha en økonomisk levetid på minst 3 år regnet fra anskaffelsestidspunktet. Beløpsgrensen på kr 100 000 er tilpasset det faktum at kommunene benytter et finansielt orientert system, hvor endringen av arbeidskapital, anskaffelse og anvendelse av midler, samt bevilgningskontroll, vektlegges fremfor resultatet (regnskapsmessig mer-/ mindreforbruk).
4. Aksjer, andeler, ~~obligasjoner~~ og utlån med løpetid utover ett år kan klassifiseres som **finansielle anleggsmidler** etter nærmere kriterier i punkt 2.3. ~~Førmål og intensjon med anskaffelsen vil i stor grad være retningsgivende i forhold til klassifiseringen som anleggsmiddel. Eksempler på finansielle anleggsmidler er utlån til privat personer og bedrifter (etableringslån, utlån til bedrifter - både kommunale og andre), egenkapitalinnskudd i pensjonskasser, kjøp av aksjer og andeler i bedrifter som kommunen har en spesiell interesse av å engasjere seg i eller som er næringspolitisk eller samfunnsmessig motivert (f.eks. attføringsbedrifter, kommunale næringssselskaper, energiverk mv). Det presiseres at finansielt motiverte investeringer i verdipapirer (aksjer, obligasjoner, fond m.v.) alltid vil være omløpsmidler uavhengig av hvilken tidshorisont kommunen har for denne plasseringen.~~

~~Kjøp av obligasjoner som kommunen (kommunestyret) på forhånd har bestemt skal beholdes til forfall klassifiseres som finansielle anleggsmidler. Med obligasjoner som holdes til forfall menes finansielle eiendeler, annet enn derivater, strukturerte produkter og utlån, med faste eller bestembare innbetalinger og avtalt forfallsdato, som kommunen har intensjon om og evne til å holde til forfall. Det fastsettes ingen anbefalt beløpsgrense.~~

5. **Immaterielle eiendeler** som f.eks. konsesjoner, rettigheter og patenter, er alltid anleggsmidler.

### Omløpsmidler

6. Kontanter, bankinnskudd, finansielle plasseringer i verdipapirer som aksjer, obligasjoner mv., og fordringer knyttet til kommunens vare og tjenesteproduksjon

er omløpsmidler. Normalt vil fordringene forfalle innen ett år. Fordringer som forfaller senere enn ett år regnes også som omløpsmidler, dersom disse er knyttet til kommunens vare- og tjenesteproduksjon. Med vare- og tjenesteproduksjon menes egne aktiviteter i både drifts- og investeringsregnskapet.

7. Fordringer knyttet til andre formål enn vare- og tjenesteproduksjon og som forfaller senere enn ett år, er finansielle anleggsmidler. I praksis dreier dette seg om formål hvor hovedhensikten er å finansiere andres aktiviteter i form av utlån eller forskottering. Eksempler på dette er forskottering av veianlegg og etableringslån.
8. Neste års avdrag på utlån regnes ikke som omløpsmidler, men inngår i finansielle anleggsmidler av hensyn til grunnleggende sammenhenger i kommuneregnskapet, samt at all endring av arbeidskapitalen skal vises i drifts- eller investeringsregnskapet.
9. Også regnskapsmessige periodiseringer som følge av god kommunal regnskapsskikk fører til balanseposter, for eksempel forskuddsbetalte utgifter som husleie, forsikring osv. Denne type poster klassifiseres som omløpsmidler.

## **2.2 Klassifisering av kortsiktig og langsiktig gjeld**

### **Langsiktig gjeld**

1. Langsiktig gjeld er knyttet til formål som nevnt i kommunelovens § 50 med unntak av likviditetstrekkrettighet/likviditetslån, jfr. kommunelovens § 50 nr 5. Eksempler på slik langsiktig gjeld er obligasjonslån, sertifikatlån, lån i banker og kredittforetak mv. Langsiktig gjeld er oppstått i forbindelse med finansiering av egne investeringer (anleggsmidler), refinansiering, investeringstilskudd til kirkeformål (kirkeloven) forskotteringer (som skal regnskapsføres i investeringsregnskapet), utlån mv. Avtale om finansiell leasing anses også som langsiktig gjeld.
2. Avdrag som forfaller til betaling det påfølgende regnskapsår regnes ikke som kortsiktig gjeld, dvs. inngår i langsiktig gjeld, av hensyn til grunnleggende sammenhenger i kommuneregnskapet, samt at all endring av arbeidskapitalen skal vises i drifts- eller investeringsregnskapet.
3. Bruk av sertifikatlån/kortsiktige avtaler til finansiering av formål som nevnt i KL § 50 er langsiktig gjeld, selv om avtalt løpetid er kort, f.eks. 1,3, 6, 9 eller 12 måneder. Denne type lån refinansieres som oftest fortløpende.

### **Kortsiktig gjeld**

4. All gjeld i kommunen som ikke er knyttet til formålene i kommunelovens § 50 unntatt likviditetstrekkrettighet/likviditetslån, jfr. kommuneloven § 50 nr 5, er kortsiktig gjeld. Kortsiktig gjeld er som oftest oppstått som følge av kommunens vare- og tjenesteproduksjon. Eksempler på slik kortsiktig gjeld er kassekreditt,

skyldig skattetrekk, arbeidsgiveravgift, feriepenger, mva, leverandørgjeld og poster som oppstår som følge av regnskapsføring i samsvar med god kommunal regnskapsskikk.

### **2.3 Nærmere om klassifisering av finansielle eiendeler**

#### **Finansielle anleggsmidler**

1. Formålet med anskaffelsen vil i stor grad være retningsgivende for klassifisering av finansielle eiendeler som anleggsmiddel. Eksempler på finansielle anleggsmidler er utlån, egenkapitalinnskudd i pensjonskasser, aksjer og andeler i selskaper som kommunen har en spesiell interesse av å engasjere seg i.
2. Med utlån og forskutteringer forstås overføring av likviditet til andre hvor kommunen samtidig får et krav på tilbakebetaling av de utlånte midlene. Utlån omfatter bl.a., sosiallån, etableringslån/startlån, utlån til bedrifter (både kommunale og andre), næringslån, ansvarlige lån og forskuttering av andres investeringer.
3. Det er kun reelle utlån som kan klassifiseres under finansielle anleggsmidler. Reelle utlån skiller seg fra tilskudd ved at:
  - Det er inngått rente- og avdragsplan. Det kan være inngått avdragsfrie perioder, men avdragsfrie perioder må ikke være "evigvarende".
  - Situasjonene der kommunene vil kreve inn avdrag må være realistisk.
  - Det er åpenbart at partenes intensjon er at lånet betjenes i samsvar med rente- og avdragsplanen.
4. Hvis en aksjepost er av strategisk eller annen "ikke finansiell" karakter (investering i en ideell organisasjon eller lignende), klassifiseres den som anleggsmiddel. Motivet for eierskapet i slike tilfeller er at kommunen ønsker om å påvirke beslutninger i selskapet det er investert i. Slike investeringer vil normalt være næringspolitisk eller samfunnsmessig motivert.
5. Finansielt motiverte plasseringer i finansielle instrumenter vil alltid være omløpsmidler, uavhengig av hvilken tidshorison kommunen har for plasseringen.
6. Det gjelder ingen vesentlighetsgrense for klassifisering av finansielle eiendeler som anleggsmidler.

#### **Finansielle omløpsmidler**

7. Finansielle instrumenter som ikke tilfredsstillter kriteriene for klassifisering som finansielle anleggsmidler, klassifiseres som finansielle omløpsmidler.
8. Markedsbaserte finansielle omløpsmidler som vurderes til virkelig verdi er finansielle instrumenter (omsettelige verdipapirer, verdipapirfondsandeler, pengemarkedsinstrumenter, finansielle terminkontrakter, fremtidige renteavtaler (FRA), rente- og valutabytteavtaler mv.) og varederivater som:
  - a) er klassifisert som omløpsmiddel
  - b) inngår i en handelsportefølje med henblikk på videresalg,

- c) omsettes på børs, autorisert markedsplass eller tilsvarende regulert marked i utlandet, og
  - d) har god eierspredning og likviditet
9. Finansielle eiendeler som inneholder derivatelement(er) vil normalt ikke tilfredsstille kriteriene for markedsbaserte finansielle omløpsmidler.
10. Handelsporteføljen består av instrumenter som kjøpes eller selges løpende. Det forutsettes således en løpende vurdering av hvorvidt kommunen vil selge sine finansielle instrumenter eller ikke, men det er ikke krav om at kommunen faktisk handler med de enkelte instrumentene i handelsporteføljen.

## **2.4 Omklassifisering**

1. Omklassifisering fra omløpsmidler til anleggsmidler medfører regnskapsføring i investeringsregnskapet og eventuelt i driftsregnskapet. Omklassifisering skal kun gjennomføres i unntakstilfeller. Verdivurderingen skal gjennomføres før omklassifisering finner sted.
2. Av hensyn til formuesbevaringsprinsippet, skal omklassifisering av anleggsmidler til omløpsmidler ikke finne sted. Heller ikke langsiktige anleggsfordringer som har mindre enn 1 år igjen til forfall skal omklassifiseres.

## **3. ANBEFALING**

1. Klassifiseringen av anleggsmidler og omløpsmidler baseres først og fremst på definisjonen av anleggsmidler som eiendeler bestemt til varig eie eller bruk.
2. Fordringer knyttet til egen vare- og tjenesteproduksjon, samt markedsbaserte verdipapirer som inngår i en handelsportefølje er alltid omløpsmidler. Andre markedsbaserte verdipapirer skal klassifiseres som omløpsmidler med mindre kommunen har foretatt investeringen ut fra næringspolitiske eller samfunnsmessige hensyn. I slike tilfeller klassifiseres verdipapirene som anleggsmidler.
3. Andre fordringer som ikke inngår i punkt 2, er omløpsmidler dersom disse forfaller til betaling innen ett år etter anskaffelsestidspunktet. Ellers skal de klassifiseres som anleggsmidler.
4. Langsiktig gjeld er knyttet til formålene i kommuneloven § 50 med unntak av likviditetstrekkrettighet/ likviditetsslån jf. kommuneloven § 50 nr. 5. All annen gjeld er kortsiktig gjeld.
5. Neste års avdrag på utlån inngår i anleggsmidler og neste års avdrag på lån inngår i langsiktig gjeld.
6. En omklassifisering medfører en regnskapsføring i investeringsregnskapet og eventuelt i driftsregnskapet. Verdivurderingen må gjennomføres før omklassifiseringen. Omklassifisering av anleggsmidler til omløpsmidler skal ikke finne sted.

## Kommunal regnskapsstandard nr. 2 – (KRS)



Fastsatt som KRS av styret i Foreningen GKRS 23.06.2005, med forslag til endringer som følge av KRS nr. 11 (HU) vedtatt 25.04.2013

### Anskaffelseskost og opptakskost for balanseposter

#### 1 INNLEDNING OG BAKGRUNN

Forskrift om årsregnskap og årsberetning for kommuner og fylkeskommuner § 8 baserer vurderingen av både anleggsmidler og omløpsmidler på anskaffelseskost.

*«Omløpsmidler skal vurderes til laveste verdi av anskaffelseskost og virkelig verdi. Markedsbaserte finansielle omløpsmidler skal vurderes til virkelig verdi.»*

*«Anleggsmidler skal vurderes til anskaffelseskost».*

Forskrift om årsregnskap og årsberetning for kommuner og fylkeskommuner, har imidlertid ingen tilsvarende bestemmelser for langsiktig- og kortsiktig gjeld.

Når det gjelder hva som er en investering fremgår det av en egen standard.

#### 2 DRØFTELSE

Forskrift om årsregnskap og årsberetning for kommuner og fylkeskommuner benytter begrepet anskaffelseskost i relasjon til vurderingen av anleggsmidler og omløpsmidler. Selv om forskrift om årsregnskap og årsberetning for kommuner og fylkeskommuner er taus vedrørende vurderingsregler for gjeldsposter, er det nærliggende å forstå forskriften slik at vurderingsreglene for eiendeler gjelder tilsvarende for kortsiktig- og langsiktig gjeld. Dette understøttes også av de sentrale økonomiske sammenhenger i kommuneregnskapet, knyttet til endringen av arbeidskapital (arbeidskapitalkretsløpet) og forholdet mellom anleggsmidler, langsiktig gjeld og kapitalkonto (kretsløpet for anleggsmidler og langsiktig gjeld). Disse sammenhengene tilsier at omløpsmidler og kortsiktig gjeld (arbeidskapital) vurderes etter felles prinsipper og at anleggsmidler og langsiktig gjeld også vurderes etter felles prinsipper. Det vises også til Regnskapsloven § 5-13. (der det begrunnes hvorfor vurderingsreglene for eiendeler også bør gjelde for vurdering av gjeld).

I relasjon til langsiktig- og kortsiktig gjeld har begrepet opptakskost samme innhold som anskaffelseskost for eiendeler. Dette innebærer at kortsiktig gjeld skal vurderes til høyeste verdi av opptakskost og virkelig verdi. Langsiktig gjeld skal vurderes til opptakskost **og skrives opp ved varig verdifall (økning i forpliktelsen). Renteendringer hensyntas normalt ikke ved vurdering av langsiktig gjeld.**

## 2.1 Definisjon av anskaffelseskost

Anskaffelseskost omfatter kjøpsprisen for omløps- og anleggsmidlet med tillegg for alle utgifter som følger kjøpet/erhvervsen. Dette er offentlige avgifter, samt tilleggsomkostninger som påløper for å kunne ta driftsmidlet i bruk eller i besittelse.

Offentlige avgifter knyttet til anskaffelsen er bl.a. toll, miljøavgifter, merverdiavgift (dersom inngående mva ikke er fradragberettiget), tinglysnings- og dokumentavgift. Tilleggsomkostninger som inngår i anskaffelseskost er bl.a. frakt, forsikring ved forsendelse, emballasje, installasjons- og monteringsutgifter, provisjoner til megler/mellommann. Andre utgifter, som for eksempel egne innkjøpsutgifter (bestilling, forhandlinger med leverandør, reise og oppholdsutgifter m.m.), kan også medtas så fremt disse er direkte henførbare til anskaffelsen. Rabatter reduserer anskaffelseskost.

Anskaffelseskost ved tilvirkning (produksjon og bygging av driftsmidler til eget bruk) omfatter samtlige tilvirkningsutgifter som kan henføres til prosjektet. Med tilvirkningsutgifter forstås direkte, indirekte variable og faste utgifter, f.eks. lønnsutgifter til arbeidsstokk, byggeledelse, prosjektmedarbeidere, materialer, o.l.), som er påløpt frem til ferdigstillestidspunktet. Administrative støttefunksjoner omfattes også dersom det er **en slik direkte sammenheng mellom utgiftene til disse støttefunksjonene og anskaffelsen som innebærer at kommunen har merutgifter som følge av anskaffelsen.**

Ved lånefinansiering til investeringsprosjekter kan påløpte renter i byggeperioden tas med. Det kan fordeles renter på alle pågående prosjekter eventuelt henføre rentene til ett eller flere konkrete prosjekter. Renter av ubrukte lånemidler belastes driftsregnskapet.

~~Etter høringsutkast til kommunal regnskapsstandard for klassifisering anses obligasjoner som holdes til forfall som anleggsmidler. For obligasjoner som holdes til forfall gjøres et unntak fra hovedregelen:~~

~~Anskaffelseskost for obligasjoner som holdes til forfall er pålydende i norske kroner. For å ivareta hensynet til en tilfredsstillende periodisering regnskapsføres over- og underkurs som kortsiktig fordring/gjeld, og resultatføres som finansposter i driften med like store årlige beløp over løpetiden. Løsningen er en praktisk tilnærming til anordningsprinsippet.~~

Anskaffelseskost for finansielle eiendeler omfatter kjøpsprisen med tillegg for alle utgifter som følger av kjøpet/avtalen (direkte transaksjonsutgifter). Over-/underkurs og premie ved avtale om derivater inngår i anskaffelseskost. Den del av kjøpsprisen for obligasjoner o.l. som gjelder påløpt rente inngår ikke i anskaffelseskost, men føres i driftsregnskapet på transaksjonstidspunktet.

## 2.2 Definisjon av optakskost

Optakskost **for langsiktig gjeld** utgjør gjeldspostens pålydende i norske kroner på det tidspunkt som gjelden oppstår. Låneomkostninger (gebyrer, provisjoner mv.), samt over- og underkurs er finansutgifter og inntekter. Over- og underkurs regnskapsføres som kortsiktig fordring/gjeld og periodiseres over lånets løpetid. ~~etter samme prinsipp som gjelder for obligasjoner som holdes til forfall.~~

~~Optakskost for kortsiktig gjeld utgjør gjeldspostens pålydende i norske kroner på tidspunkt regnskapsføring iht. KRS nr. 11 punkt 3.2, med tillegg for alle utgifter som følger av avtalen (direkte transaksjonsutgifter). Dette kan være omkostninger i form av gebyrer, provisjoner mv., over- og underkurs og premie ved avtale om derivater.~~



## 2.3 Forholdet til overføringer (tilskudd og gaver)

Kommunene mottar årlig en rekke ulike former for overføringer (tilskudd og gaver) fra staten og andre. En del av disse overføringene er tilknyttet anleggsmidler og dermed oppstår problemstillingen om hvordan dette påvirker anskaffelseskost.

Overføringer direkte tilknyttet investeringer inntektsføres i investeringsregnskapet i henhold til anordningsprinsippet og bruttoprinsippet, uavhengig av de to løsningene som skisseres i det etterfølgende.

### Nettometoden

Innebærer at anskaffelseskost (i balansen), og dermed også avskrivningsgrunnlaget, reduseres med overføringer. Nettometoden viser den del av anskaffelseskost som kommunen selv må finansiere ved egne midler eller lån.

### Bruttometoden

Anskaffelseskost (i balansen) og dermed også avskrivningsgrunnlaget reduseres ikke med overføringer. Bruttometoden viser anleggsmidlets anskaffelseskost.

### Vurdering

Bruttometoden innebærer at både egenkapital og anleggsmidler gjennomgående viser høyere verdier enn ved nettometoden. Metodevalg vil kunne øke eller redusere de lovpålagte årlige avdrag (minimumskravene) i henhold til kommunelovens § 50 dersom tilskuddene systematisk er knyttet til investeringer med lengre eller kortere levetid enn gjennomsnittet. De årlige avskrivninger blir høyere ved bruttometoden. Avskrivninger påvirker uansett ikke kommunens resultat (regnskapsmessig mer- eller mindreforbruk).

I den grad en mener at bruttoprinsippet i forskrift om årsregnskap og årsberetning for kommuner og fylkeskommuner § 7, også gjelder for anskaffelseskost i balansen, må bruttometoden benyttes. Imidlertid er bruttoprinsippet først og fremst knyttet til informasjons- og kontrollaspektet for bevilgningene i drifts- og investeringsregnskapet, hvor den samlede anskaffelse og anvendelse av midler skal fremgå (fullstendighet) av regnskapet. Balansen er ikke bevilgningsorientert og det er derfor ikke opplagt at bruttometoden må legges til grunn for anskaffelseskost i balansen.

Statlige overføringer til kommunesektoren gis som rammetilskudd eller som øremerkede tilskudd til driftstiltak som tilskudd til renter og avdrag, rente- og avdragsfrie perioder eller til investeringsformål. Gjennom kommuneproposisjonen avklares i prinsippet størrelsen på kommunesektorens samlede inntekter det påfølgende år. De øremerkede tilskuddene finansieres innenfor de fastsatte rammene for kommuneopplegget. Økte bevilgninger til øremerkede tilskudd medfører derfor i praksis at kommunesektoren får tildelt tilsvarende lavere frie inntekter (rammetilskudd). Endringer i sammensetningen av de samlede inntekter fra år til år, bør ikke påvirke hvilket investeringsbeløp som regnskapsføres i balansen eller forbruk av realaktiva (avskrivninger). Bruttometoden er nøytral i forhold til disse forhold.

*Regnskapet skal gi best mulig informasjon til brukerne, ikke minst til kommunens egne styringsorganer. Selv om en investering opprinnelig ble delfinansiert med et øremerket tilskudd, må kommunen selv regne med å stå for utgiftene til vedlikehold og framtidig reinvestering. Regnskapsføring i balansen basert på bruttometoden gir et bedre grunnlag for å foreta egnede beregninger knyttet til disse forholdene.*

Anleggsmidler som i sin helhet er finansiert av overføringer faller helt ut av balansen ved bruk av nettometoden, hvilket svekker informasjonsverdien i regnskapet.

### **Anbefalt løsning**

Etter en samlet vurdering anbefales bruttometoden, først og fremst fordi denne ordningen er nøytral i forhold til virkningen av de ulike overføringsordninger, som i kommunesektoren utgjør betydelige beløp.

Opplysninger knyttet til overføringer, herunder klausuler om tilbakebetaling dersom formålet ikke opprettholdes, anbefales innarbeidet i egen note dersom beløpet anses som vesentlig.

## **2.4 Forholdet til senere års påkostninger**

Senere påkostninger inngår i anskaffelseskost etter de samme verdifastsettingskriterier som for det opprinnelige anleggsmidlet.

## **3 ANBEFALING**

1. Anskaffelseskost omfatter kjøpsprisen for omløps- og anleggsmidlet og egne tilvirkningsutgifter, med tillegg for alle utgifter som følger kjøpet/erhvervelsen. Dette er offentlige avgifter (som ikke refunderes), samt tilleggsomkostninger som påløper for å kunne ta omløps- og anleggsmidlet i bruk eller i besittelse. ~~Før obligasjoner som holdes til forfall (anleggsmidler) er anskaffelseskost pålydende i norske kroner.~~
2. Opptakskost utgjør gjeldspostens pålydende i norske kroner på det tidspunkt som gjelden oppstår. Over- eller underkurs føres som kortsiktig fordring/gjeld og periodiseres over lånets løpetid.
3. Overføringer (tilskudd og gaver) reduserer ikke anskaffelseskost. Vilkår for overføringen gis i egen note dersom beløpet anses som vesentlig.
4. Senere påkostninger inngår i anskaffelseskost etter de samme verdifastsettingskriterier som for det opprinnelige anleggsmidlet.