

Kommunal regnskapsstandard nr. 2 (revidert) – (HU)



Høringsutkast til revidert KRS som erstatter KRS nr. 2 fastsatt av styret i Foreningen GKRS
23.06.2005, med endringer senest 08.05.2014

Anskaffelseskost og opptakskost for balanseposter

1 INNLEDNING OG BAKGRUNN

1. Anskaffelseskost er utgangspunktet for verdivurdering av eiendeler i kommuneregnskapet. Tilsvarende er opptakskost utgangspunktet for verdivurdering av gjeld. Dette fremgår av forskrift om årsregnskap og årsberetning for kommuner og fylkeskommuner (regnskapsforskriften) som fastsetter verdivurderingsreglene for eiendeler og gjeld i kommuneregnskapet. Begrepene anskaffelseskost og opptakskost er imidlertid ikke nærmere definert i forskriften.
2. Denne standarden omhandler definisjon av begrepene «anskaffelseskost» og «opptakskost» samt håndteringen av mottatte overføringer og senere års påkostninger.
3. Klassifisering av eiendeler som henholdsvis anleggsmidler og omløpsmidler og gjeld som henholdsvis langsiktig og kortsiktig er regulert i KRS nr. 1 Klassifisering av anleggsmidler, omløpsmidler, langsiktig og kortsiktig gjeld.
4. Kriterier for hvilke utgifter som kan klassifiseres som investeringsutgifter, er regulert i KRS nr. 4 Avgrensningen mellom driftsregnskapet og investeringsregnskapet.
5. I standarden brukes benevnelsen «kommuner» både om kommuner og fylkeskommuner.

2 REGELVERK

1. I henhold til forskrift om årsregnskap og årsberetning for kommuner og fylkeskommuner (regnskapsforskriften) § 8 andre ledd skal anleggsmidler vurderes til anskaffelseskost.
2. Omløpsmidler skal vurderes til laveste verdi av anskaffelseskost og virkelig verdi, jf. regnskapsforskriften § 8 sjette ledd. Markedsbaserte finansielle omløpsmidler skal vurderes til virkelig verdi.
3. Tilsvarende angir § 8 åttende ledd at langsiktig gjeld skal vurderes til opptakskost. Langsiktig gjeld skal oppskrives ved varig økning i forpliktelsen. Krav til oppskrivning gjelder ikke ved verdiendring som skyldes renteendring på langsiktig gjeld. Oppskrivningen skal reverseres i den utstrekning grunnlaget for oppskrivningen ikke lenger er til stede.

4. Kortsiktig gjeld vurderes til høyeste av opptakskost og virkelig verdi, jf. regnskapsforskriften § 8 niende ledd. Vurdering til høyeste verdi skal fravikes når dette er i samsvar med god kommunal regnskapsskikk for regnskapsføring av sikring. Kortsiktig gjeld som vurderes likt som markedsbaserte finansielle omløpsmidler skal vurderes til virkelig verdi.

3 DRØFTELSE

3.1 Definisjon av anskaffelseskost

1. Anskaffelseskost omfatter kjøpsprisen for omløps- og anleggsmidlet med tillegg for alle utgifter som følger kjøpet/erhvervelsen. Dette er offentlige avgifter, samt tilleggsomkostninger som påløper for å kunne ta anskaffelsen i bruk eller i besittelse.
2. Offentlige avgifter knyttet til anskaffelsen er bl.a. toll, miljøavgifter, merverdiavgift (inklusive kompensasjonsberettiget mva, men eksklusive fradragsberettiget inngående mva), 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.
3. Anskaffelseskost ved tilvirkning (produksjon og bygging av driftsmidler til eget bruk) omfatter samtlige tilvirkningsutgifter som kan henføres til anskaffelsen. 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 direkte sammenheng mellom utgiftene til disse støttefunksjonene og anskaffelsen.
4. Ved lånefinansiering av investeringer (som kan lånefinansieres etter kommuneloven § 50 nr. 1 og 2) kan påløpte renter i byggeperioden tas med. Renter som kan tas med i anskaffelseskost er renter av lån brukt til finansiering i investeringsregnskapet. Det kan uansett ikke tas med mer enn kommunens samlede påløpte renter på lån etter kommuneloven § 50 nr. 1 og 2 i regnskapsåret.
5. Ved investeringer i kommunale foretak, finansiert med lån fra kommunen for øvrig, er det kommunen som juridisk person sine eksterne påløpte gjeldsrenter som er grunnlaget for inkludering av renter i anskaffelseskost.
6. 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.

3.2 Definisjon av opptakskost

1. Opptakskost 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.

2. Opptakskost 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.

3.3 Forholdet til overføringer (tilskudd og gaver)

1. Overføringer (tilskudd, gaver o.l.) direkte knyttet til investeringer inntektsføres i investeringsregnskapet i henhold til anordningsprinsippet og bruttoprinsippet.
2. Bruttometoden legges til grunn for vurdering av anleggsmidler finansiert med tilskudd og gaver. Anskaffelseskost (i balansen), og dermed også avskrivningsgrunnlaget, reduseres ikke med overføringer (verdien av tilskudd og gaver). Det samme gjelder dersom anleggsmidlet overtas vederlagsfritt, jf. KRS nr. 4 punkt 3.1 nr. 8.
3. Det skal gis noteopplysninger om vesentlige overføringer som kommunen har mottatt til finansiering av investeringer. Opplysningene skal omfatte eventuelle klausuler om tilbakebetaling dersom formålet med investeringen ikke opprettholdes.

3.4 Forholdet til senere års påkostninger

1. Senere påkostninger inngår i anskaffelseskost etter de samme kriterier som for det opprinnelige anleggsmidlet.
2. Det må vurderes om påkostningen innebærer at bokført verdi på eksisterende anleggsmiddel skal nedskrives etter KRS nr. 9 Nedskrivning av anleggsmidler.
3. Utgifter til klargjøring av anleggsmidlet for påkostning, vil være en del av anskaffelseskost for påkostningen. Utgifter i byggeperioden som er knyttet til å produsere tjenesten anleggsmidlet normalt anvendes til, er driftsutgifter.

4 ANBEFALING

1. Anskaffelseskost omfatter kjøpsprisen for omløps- og anleggsmidlet og egne tilvirkningsutgifter, med tillegg for alle utgifter som følger kjøpet/erhvervsen. Dette er offentlige avgifter (som ikke refunderes), samt tilleggsomkostninger som påløper for å kunne ta omløps- og anleggsmidlet i bruk eller i besittelse.
2. Opptakskost utgjør gjeldspostens pålydende i norske kroner på det tidspunkt som gjelden oppstår.
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 kriterier som for det opprinnelige anleggsmidlet.

VEDLEGG: Veiledning til anvendelse

3.1 Definisjon av anskaffelseskost

Definisjonen av anskaffelseskost må forstås og praktiseres innenfor rammen av det finansielt orienterte regnskapssystemet og de grunnleggende kommunale regnskapsprinsippene beskrevet i notatet «Kommuneregnskapet – Rammeverk og grunnleggende prinsipper». Iht. arbeidskapitalprinsippet er det endringer i kommunens arbeidskapital som skal regnskapsføres i kommuneregnskapet. Utgifter som kan inngå i anskaffelseskost vil dermed være begrenset til faktisk regnskapsførte utgifter i kommunens bevilgningsregnskap. Kalkulatoriske poster innebærer ingen endring i kommunens arbeidskapital og representerer dermed ingen utgift for kommunen.

Anskaffelseskost inkluderer utgifter som følger kjøpet/erhvervelsen. Forhandlerrabatter og prisavslag kommer til fratrukk i anskaffelseskost. Eksempler på omkostninger som inngår i anskaffelseskost kan være:

- Utgifter til prosjektering o.l. i samsvar med KRS nr. 4 punkt 3.1 nr. 7.
- Advokat- og meglarhonorarer
- Importavgifter og ikke-refunderbare skatter og avgifter ved kjøp
- Kompensasjonsberettiget merverdiavgift
- Direkte henførbare utgifter til å bringe eiendelen til stedet og sette den i den stand som er nødvendig for at den skal kunne virke slik den var tiltenkt, herunder
 - utgifter til opparbeiding av tomt
 - riving av eksisterende bygg
 - bygging av avlastingsvei
 - innledende leverings- og håndteringsutgifter
 - installasjons- og monteringsutgifter
 - utgifter til funksjonstesting

Eksempler på utgifter som ikke inngår i anskaffelseskost kan være:

- Administrasjonsutgifter og andre generelle fellesutgifter som ikke kan henføres direkte til anskaffelsen, herunder utgifter til politisk saksbehandling
- Utgifter til drift av virksomheten i byggeperioden
- Utgifter til prøvedrift og justering
- Utgifter til åpningsarrangement
- Utgifter til å drive virksomheten på et nytt sted
- Erstatning pga feil håndtering av offentlige anbudprosesser

Aktivering av renteutgifter (punkt 3.1 nr. 4)

Standarden åpner for at påløpte renter i byggeperioden kan tas med i anskaffelseskost på anleggsmidlene. Regelen skal forstås slik:

- a) Renter som kan tas med i anskaffelseskost er renter av lån brukt til finansiering i investeringsregnskapet. Kommunene låner imidlertid vanligvis ikke til den enkelte investering. Som en praktisk regel kan rentene som kan tas med i anskaffelseskost fastsettes som kommunens gjennomsnittlige lånerente multiplisert med regnskapsført bruk av lån i investeringsregnskapet. Faktisk utgiftsførte renter i regnskapsåret på lån til investeringer i varige driftsmidler, dvs. lån etter kommuneloven § 50 nr. 1 og 2 utgjør imidlertid øvre grense for hvor mye renter som kan aktiveres.
- b) Rentene kan fordeles til ett eller flere prosjekter eller alle prosjekter. F.eks. kan man fordele renter til en bestemt type prosjekter, men ikke til andre, eller en kan fordele renter til alle prosjekter startet opp etter et gitt tidspunkt.

- c) Rentene som skal fordeles utgiftsføres i investeringsregnskapet og aktiveres som en del av anskaffelseskost på det aktuelle anleggsmidlet.

Tidspunkt for regnskapsføring av renter styres av anordningsprinsippet, dvs. at inntekter og utgifter skal regnskapsføres når de er kjent. Renteutgifter skal etter anordningsprinsippet utgiftsføres på transaksjonstidspunktet. Dette vil være når utgiften er påløpt, dvs. når rentene skal godskrives kreditor. Sum renteutgifter i drifts- og investeringsregnskapet skal dermed tilsvare kommunens samlede påløpte renteutgifter i regnskapsåret.

Det er påløpte renter i byggeperioden som kan aktiveres. Byggeperioden anses normalt å være ferdig når anleggsmidlet kan tas i bruk. Fra det tidspunkt anleggsmidlet tas i bruk, eller kunne vært tatt i bruk, regnskapsføres rentene i driftsregnskapet. Dersom deler av et anleggsmiddel kan tas i bruk, kan forholdsmessige deler regnskapsføres i investeringsregnskapet.

Også ved investeringer i kommunale foretak kan det inkluderes renter i anskaffelseskost. I de tilfeller kommunale foretak finansieres investeringene med lån fra kommunen for øvrig, praktiseres reglene slik at rentesatsen som legges til grunn er gjennomsnittlig lånerente på eksterne lån for kommunen som juridisk person samlet sett. Videre vil samlede påløpte renter på eksterne lån for kommunen som juridisk person utgjøre begrensningen for hvor mye renter som i sum kan fordeles til investeringsregnskapet i alle regnskapene innenfor kommunen som juridisk person (dvs. «kommunekassen» og alle KF til sammen).

3.3 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 skal inntektsføres i investeringsregnskapet i henhold til anordningsprinsippet og bruttoprinsippet.

Uavhengig av dette kan anskaffelseskost i balansen, vurderes etter enten nettometoden eller bruttometoden. 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.

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.

Bruttometoden innebærer at både egenkapital og anleggsmidler gjennomgående viser høyere verdier enn ved nettometoden. De årlige avskrivninger blir høyere ved bruttometoden.

Standarden legger derfor til grunn bruttometoden for den regnskapsmessige behandlingen av overføringer, først og fremst fordi denne ordningen er nøytral i forhold til virkningen av de ulike overføringsordninger.

Statlige overføringer til kommunesektoren gis som rammetilskudd eller som øremerkede tilskudd til driftstiltak, som tilskudd til renter og avdrag, rente- og avdragsfrie perioder eller tilskudd til investeringsformål. 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.

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 slike vurderinger.

For ordens skyld gjøres oppmerksom på at det i beregning av kapitalkostnader som grunnlag for fastsetting av avgifter for selvkosttjenester, er det kommunens netto anskaffelseskost som skal legges til grunn.

3.4 Forholdet til senere års påkostninger

Påkostning på et anleggsmiddel er utgifter som påløper for å føre anleggsmidlet til en annen stand, eller bedre standard enn det var i da det opprinnelig ble anskaffet av kommunen og øker derfor anleggsmidlets bruksverdi, jf. KRS nr. 4 punkt 3.2.1. Påkostningens anskaffelseskost tillegges derfor bokført verdi på påkostede anleggsmidlet.

I noen tilfeller kan en påkostning innebære behov for å nedskrive bokført verdi på det aktuelle anleggsmidlet. Det kan f.eks. være tilfelle dersom påkostningen innebærer at deler av det eksisterende anleggsmidlet rives, at gammelt teknisk utstyr skiftes ut e.l. I slike tilfeller er det ikke grunnlag for å opprettholde bokført verdi på anleggsmidlene som rives/fjernes. Utgiftene til rivning/fjerning inngår imidlertid i anskaffelseskost til påkostningen. Utgifter til rivning/fjerning vil i seg selv ikke utgjøre en investering, men kan innebære at et område tilrettelegges på en slik måte at det blir en investering.

Utgifter som påløper i forbindelse med klargjøring av et anleggsmiddel for påkostning, vil være en del av anskaffelseskost for påkostningen. Dette vil for eksempel kunne gjelde påkrevd flytting av pasienter, utstyr mv. i forbindelse med ombygging eller rehabilitering av sykehjem/skole for i det hele tatt å kunne gjennomføre ombyggingen eller rehabiliteringen eller gjennomføre prosjektet mer effektivt. Det kan også være bygging av avlastningsvei for å kunne gjennomføre prosjektet trafiksikkert eller hensiktsmessig for anleggstrafikk m.v. Utgifter som er knyttet til det å produsere den relevante tjenesten i byggeperioden, påløper i stedet for ordinære driftsutgifter i denne perioden, og vil dermed være driftsutgifter. Dette gjelder selv om den midlertidige driften er mer tungvinn, gir økte utgifter til lokaler, transport mv.