

GKRS

v/ Jon Ivar Stakkeland
Postboks 135 Gravane 26
4610 Kristiansand

Deres ref:

Vår ref. FE2006031ml

Dato: 15. 11.2006

Spørsmål skille mellom drift og investering for bygdebokprosjekter

Vi har foretatt en vurdering om et bygdebokprosjekt er en kommunal driftsutgift eller om det er en investering. Vurderingene er gjort i henhold til KRS nr 1, Foreløpig KRS nr 4, tolkning fra KR D, kommunelovens §50 og forskrift om årsregnskap og årsberetninger for fylkeskommuner og kommuner av 15.12.2000. Bygdebokprosjektet som vi her omtaler ble igangsatt før KRS nr 4 trådte i kraft, og er et samarbeidsprosjekt mellom to kommuner. Prosjektet er finansiert med tilskudd fra samarbeidskommunen og låneopptak. Prosjektet er ført i kommunens investeringsregnskap.

Definisjoner og tolkning ifølge regelverket:

KRS nr 4: En investering er anskaffelse av eiendel* som er bestemt til varig eie eller bruk, og som er av vesentlig verdi

Tolkning fra KR D i sak 04/3962: KR D legger til grunn at kommuneloven ikke avskjærer anskaffelser av varig bruksrettighet som lovlig låneformål.

KRS nr 1: Immatrielle eiendeler som for eksempel bruksrettigheter er alltid anleggsmidler.

Forskrift om årsregnskap og årsberetning: vi kan ikke finne at forskriften inneholder forslag til regnskapsføringer av konsesjoner, rettigheter og patenter (immatrielle eiendeler).

** Eiendel = KRS nr 1 varige driftsmidler, finansielle anleggsmidler og immatrielle eiendeler. Det ut som om KRS nr 4 kun tar for seg varige driftsmidler fordi alle eksemplene og henvisningene er rettet mot varige driftsmidler. I innledningen til standarden er det opplyst at kun avdrag på lån, utlån og forskutteringer ikke omfattes av denne standarden. Vi har merket oss at KRS nr 4 ikke benevner immatrielle eiendeler i teksten, men ut i fra avgrensingen antar vi at standarden også er ment å gjelde for immatrielle eiendeler.*

Kort oppsummering av våre vurderinger:

Har vurdert utgiften til bygdebokprosjekter etter KRS nr 4 punkt 3.3. Vi mener at definisjonen i KRS nr 4 punkt 3.3 *en investering er anskaffelse av eiendeler som er bestemt til varig eie eller bruk...* må ses i sammenheng med KRS nr 1 punkt 2.1 *..Anleggsmidler er eiendeler bestemt for varig eie eller bruk...*

1) Først vurderte vi om hele utgiften kan defineres som investering hvis bygdebokprosjektet defineres som "varige driftsmidler". Resultatet ble at prosjektet ikke er investering ifølge definisjon av varige driftsmidler i KRS nr 1.

- 2) Foretok så vurdering om inntekten av salg av bygdebøker oppfyller kriteriene i KRS nr 4 punkt 4.1 Andre inntekter/innbetalinger. Resultatet ble at inntekter i forbindelse med salg av bygdebøker kan oppfylle kravene om at inntekten må være uvanlig, uregelmessig og vesentlig. Det som likevel gjør at vi er i sterk tvil om dette blir riktig er at vi mener at standardens punkt om inntekter ikke er ment til å "fange opp" inntekter fra salg av bygdebøker, og at inntektene vil komme en tid etter at utgiftene er påløpt. I tillegg er prosjektet delvis lånefinansiert og vi tolker regelverket slik at utgifter som er direkte henførbare til inntekten ikke kan lånefinansieres. Utgiftene blir da å regne som driftsutgifter.
- 3) På en annen side ser vi for oss at bygdebokprosjekter kan deles i to; opparbeidelse av manuskriptet (immatrielle eiendeler) og utgifter i forbindelse med trykking og salg. Resultatet ble at opparbeidelse av manuskriptet kan være en rettighet som kommunen står som eier av. Ifølge tolkning fra KRD i sak 04/3962 og definisjoner av eiendeler i KRS nr 1 og KRS nr 4 er slike immatrielle rettigheter anleggsmidler og kan lånefinansieres.

Konklusjonen blir da at bygdebokprosjekter må deles mellom driftsutgifter og investeringer. Opparbeidelse av manuskriptet er en rettighet og utgiften kan føres i kommunens investeringsregnskap og lånefinansieres. Mens utgiften til trykking og salg er en del av kommunes driftsutgifter.

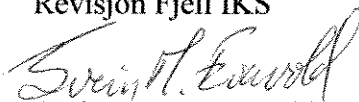
Spørsmål:


- 1) Er ovenstående konklusjon i samsvar med god kommunal regnskapsskikk?
- 2) Vi har tidligere ikke opplevd at opparbeidede rettigheter (immatrielle eiendeler) er aktivert i en kommunes balanse, og vi finner ingen forslag til regnskapsmessig behandling av rettigheter i det kommunale regelverket utenom benevnelsen i KRS nr. 1(I KOSTRAS rapportveileder for foretak og IKS er kapittel 5.28 reservert for immatrielle eiendeler). Vi ønsker derfor en uttalelse fra GKRS om vår tolkning er riktig, og hvordan kommunene skal følge opp dette regnskapsteknisk.
- 3) Bokprosjektet ble igangsatt før 1.1.2004 og vedtatt finansiert med lånemidler. Gir det grunnlag nok for videreføring som investering etter at KRS nr 4 ble gjeldende?

Kommunene har i dag ulikt syn om bygdebokprosjekter er en driftsutgift eller en investering. Vi opplever at kommuner velger ulike løsninger noe som vi mener er uheldig.

Med vennlig hilsen

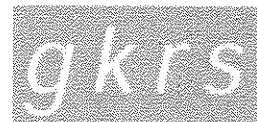
Revisjon Fjell IKS


Svein Magne Evavold
Revisjonssjef


Merete Lykken
Revisor

FORENINGEN FOR GOD KOMMUNAL REGNSKAPSSKIKK

Postboks 135
4662 Kristiansand



Revisjon Fjell IKS
Att: Evavold / Lykken
Kommunehuset
2550 Os i Østerdalen

Kristiansand 25. april 2007

Spørsmål skille mellom drift og investering for bygdebokprosjekter

Vi viser til deres henvendelse datert 15.11.2006 vedrørende regnskapsføring av utgifter til bygdebokprosjekter i drifts- eller investeringsregnskapet. Bygdebokprosjektet ble igangsatt før KRS 4 trådte i kraft, og er et samarbeidsprosjekt mellom to kommuner. Prosjektet er finansiert med tilskudd fra samarbeidskommunen og låneopptak. Prosjektet er ført i kommunens investeringsregnskap.

Definisjoner gitt i lov, forskrifter, regnskapsstandarder og notater

Hovedregelen er at utgifter skal regnskapsføres i driftsregnskapet med mindre annet er uttrykt i lov, forskrift eller regnskapsstandard.

Av regnskapsforskriften § 3 og budsjettforskriften § 5 med merknader framgår hva henholdsvis driftsregnskapet og investeringsregnskapet skal omfatte. Sentralt i avgrensningen vil være hvilke inntekter og utgifter som er å anse som henholdsvis "løpende og ikke – løpende". Av samme forskrift pkt 6 framgår at investeringsregnskapet skal omfatte "utlån, forskutteringer og tiltak av investeringsmessig karakter".

I GKRS notat "tiltak av investeringsmessig karakter" fra 2003 inngår kun varige driftsmidler (maskiner, bygg m.v) og finansielle anleggsmidler.

Etter KRS 4 er investeringer eiendeler til varig eie eller bruk. KRS 1 deler dette i varige (fysiske), finansielle og immaterielle eiendeler.

Av KRS 1 er immaterielle eiendeler listet opp som konsesjoner, rettigheter og patenter.

Kommuneloven § 50 setter grensene for hva som kan lånefinansieres. Det kan kun tas opp lån til investeringer i "bygninger, anlegg og varige driftsmidler" jf bestemmelsens nr 1. Det er ikke bestemmelser i Kommuneloven som åpner for at immaterielle eiendeler er et lovlig låneformål.

Vurdering

KRS 1 deler investeringer i varige (fysiske), finansielle og immaterielle anleggsmidler. Ut fra KRS 1 og 4 mener vi utgifter til bygdebokprosjektet ikke kan defineres som en investering som fysisk varig driftsmiddel. Spørsmålet er da om utgiftene kan defineres som investering i en immateriell eiendel.

FORENINGEN FOR GOD KOMMUNAL REGNSKAPSSKIKK

Postboks 135
4662 Kristiansand

Definisjonen av hva som kan defineres som immaterielle eiendeler i KRS 1 er ikke absolutt uttømmende jf ordlyden *som for eksempel konsesjoner, rettigheter og patenter*. Ved utarbeidelsen av standarden ligger likevel til grunn at ved regnskapsføring av immaterielle eiendeler er det ment tilfeller der det betales for en bestemt konsesjon, rettighet eller patent. Egenutviklet immaterielle eiendeler, enten ved egne ansatte eller ved at kommunen kjøper tjenester for å utføre dette arbeidet, har hele tiden vært forutsetningen skal regnskapsføres i driftsregnskapet.

I brevet henvises til KR D sak 04/3962 som gjelder låneopptak i forbindelse med kommunalt tilskudd til kulturhus som formelt eies av andre. I denne konkrete saken vurderer KR D ut fra spesialmotivene i Otprp 43 (1999 – 2000) hva som er "eget bruk" og legger mer vekt på de *reelle* eierforhold rundt tingen enn de rent formelle. Denne saken gjelder et tilskudd til bygging av kulturhus der kommunen får en bruksrett til bygget. Vi kan ikke uten videre se at det kan trekkes en parallell fra saken om tilskudd til kulturhus og framtidig bruksrett til denne saken om utgifter til manuskript bygdebokprosjekt som en mulig immateriell eiendel.

Vi kan ut fra ordlyden i Kommuneloven § 50 heller ikke se at en immateriell eiendel er et lovlig låneformål.

Regnskapsloven åpner for at immaterielle eiendeler, både kjøpte og egenutviklede, kan balanseføres. Dette bygger på at virksomheten har et gevinstformål, noe som i begrenset grad er tilfelle for en kommune.

Kommuner generelt har med jevne mellomrom utgifter knyttet til bygdebokprosjekter. Hovedregelen for føring av utgifter i kommuneregnskapet er som nevnt driftsregnskapet. Det er her tale om egne utgifter for utarbeidelse av manuskript for eventuell senere produksjon og salg av bygdebøker. Foreningen har verken i arbeidet med KRS 1 lagt eller i forbindelse med utarbeidelse av notat "tiltak av investeringsmessig karakter" lagt til grunn at slike utgifter kan regnskapsføres i investeringsregnskapet. Utgifter til trykking, produksjon og salg av bygdebøkene vurderer vi utvilsomt som en driftsutgift.

Svar på de konkrete spørsmål

- 1) Foreningen legger til grunn at både utgifter til utarbeidelse av manuskript og utgifter til trykking og salg av bygdebøker må regnskapsføres i driftsregnskapet. Opparbeidelse av manuskript er en rettighet, men foreningen legger til grunn at det kun er "kjøpte" rettigheter som kan utgiftsføres i investeringsregnskapet og balanseføres. Her er det samarbeidsprosjekt (spleiselag) mellom to kommuner og vi legger til grunn at dette ikke er kjøp. Dersom "private eller andre" har lagt ned et arbeid i manuskript og kommunen velger å kjøpe dette produktet, vil dette kunne være en immateriell eiendel. Vi kan likevel ikke se at kommuneloven gir adgang til å lånefinansiere slike utgifter. Konklusjonen anført i Deres brev er derfor ikke i samsvar med god kommunal regnskapsskikk.
- 2) Slike immaterielle eiendeler er ikke nevnt i balanseoppstillingen i regnskapsforskriften (vedlegg 3). Foreningen kjenner heller ikke eksempler fra kommuner på at slike opparbeide rettigheter (immaterielle eiendeler) er aktivert. Dette er således et argument for at slike utgifter må regnskapsføres i

FORENINGEN FOR GOD KOMMUNAL REGNSKAPSSKIKK

Postboks 135

4662 Kristiansand

driftsregnskapet. Dersom en kommune kjøper immaterielle eiendeler fra andre og disse tilfredsstillir kriteriene for balanseføring, må disse regnskapsføres på en art som "passer best mulig".

- 3) Prosjektet ble igangsatt før 01.01.2004 og vedtatt finansiert med lånemidler. Vi kan som nevnt ikke se at investering i bygdebokprosjekt som immateriell eiendel er et lovlig låneformål. Kommuneloven § 50 har vært uendret fra 2001 til dato. Foreningen legger til grunn at framtidig regnskapsføring må innrettes i samsvar med god kommunal regnskapsskikk dvs framtidige utgifter til bygdebokprosjektet må regnskapsføres i driftsregnskapet.

Foreningens totalkonklusjon er at utgifter til bygdebokprosjektet – både utgifter til manuskript og trykking/ salg må regnskapsføres i driftsregnskapet.


Jon Ivar Ståkkeland
Utredningsleder