



Norsk Vann BA
Vangsvegen 143
2317 HAMAR

Lillehammer, 24. april 2008

Skille mellom vedlikehold og påkostning i kommunal regnskapsstandard nr. 4

Det vises til deres brev av 29.06.2007 om ovennevnte. Vi beklager den lange saksbehandlingstiden.

Foreningen for god kommunal regnskapsskikk (GKRS) sitt virkeområde er utdyping av regnskapsbestemmelsene for norske kommuner og fylkeskommuner, gjennom utvikling av kommunale regnskapsstandarder. Reglene om gebyrfastsettelse mv. innenfor selvkostregelverket er utenfor foreningens virkeområde. Skillet mellom drifts- og investeringsutgifter er imidlertid av stor betydning også innenfor dette området, da det vil ha betydning for gebyrfastsettelsen. Vi vil i den forbindelse vise til Kommunal- og regionaldepartementets selvkostveileder, rundskriv H-2140, som bl.a. angir at investeringer ikke kan finansieres direkte av selvkostfondet.

I brevet stilles blant annet spørsmål om i hvilken grad foreløpig kommunal regnskapsstandard KRS nr. 4 (F) "Avgrensningen mellom driftsregnskapet og investeringsregnskapet" gir rom for valgfrihet mht klassifisering som vedlikehold eller påkostning for tiltak som ligger i "gråsonen", slik at det kan være mulighet for et visst lokalt handlingsrom. I brevet anbefales at det i standarden legges opp til muligheter for en viss åpning for valgfrihet av finansieringsform.

KRS nr. 4 (F) legger til grunn at investeringer, herunder senere påkostninger, skal utgiftsføres i investeringsregnskapet og aktiveres som anleggsmidler i kommunens balanseregnskap, jf. standardens pkt 3.3. Anleggsmidler med begrenset økonomisk levetid skal avskrives iht. forskrift om årsbudsjett og årsregnskap (for kommuner og fylkeskommuner) § 8. En slik forståelse er etter GKRS' vurdering også i samsvar med forskrift om årsregnskap og årsberetning (for kommuner og fylkeskommuner) § 3, som angir at tiltak av investeringsmessig karakter skal utgiftsføres i investeringsregnskapet. Tilsvarende skal investeringer budsjetteres i investeringsbudsjettet, jf. forskrift om årsbudsjett (for kommuner og fylkeskommuner) § 5. KRS nr. 4 (F) åpner med andre ord ikke for at investeringsutgifter kan regnskapsføres i driftsregnskapet.

Vi understreker samtidig at utgifter som klassifiseres som driftsutgifter/vedlikehold aldri kan regnskapsføres i investeringsregnskapet. Disse utgiftene kan følgelig heller ikke finansieres ved låneopptak, jf. lånebegrensningene i kommuneloven § 50 nr. 1, som begrenser lovlige låneformål til investeringer i bygninger, anlegg og varige driftsmidler til eget bruk.

Det vil alltid ligge en viss skjønnsmessig vurdering i avgrensningen mellom vedlikehold og påkostning. For eksempel legges det i KRS nr. 4 (F) pkt. 3.4.2 til grunn at det kun er den

FORENINGEN FOR GOD KOMMUNAL REGNSKAPSSKIKK

Serviceboks
2626 Lillehammer

delen av en utgift som bidrar til endring eller standardheving som klassifiseres som påkostning. Et slikt skille vil innebære noen grad av skjønnsvurdering. Tilsvarende vil avgrensningen av hvilke større prosjekter knyttet til bygninger og andre driftsmidler som kan klassifiseres som rehabilitering og dermed anses som investeringsutgifter også være omfattet av en skjønsmessig vurdering.

Klassifiseres en utgift som påkostning eller rehabilitering, følger det av standarden, jf. det som er sagt ovenfor, at denne utgiften skal regnskapsføres i investeringsregnskapet, aktiveres som anleggsmiddel og avskrives etter bestemmelsene i regnskapsforskriften § 8.

KRS nr. 4 (F) har i pkt. 3.4.2, 7. avsnitt en egen bestemmelse for vann og avløp. Utgifter kan klassifiseres som påkostning i forbindelse med en planmessig rehabilitering/utskifting av ledningsnett for vann- og avløp, hvor eksisterende ledningsnett erstattes med nye rør etter dagens alminnelige standard. Denne bestemmelsen må anses som et unntak fra bestemmelsen om at utskifting av deler av en eiendel er vedlikehold. Standarden åpner med andre ord for at utgifter som etter standardens hovedregler ville blitt klassifisert som vedlikehold, likevel kan klassifiseres som påkostning i forbindelse med planmessig rehabilitering/utskifting av ledningsnett for vann- og avløp. På dette punktet gir standarden altså en valgmulighet for kommunen til å klassifisere disse utgiftene som drifts- eller investeringsutgifter. Vi legger imidlertid til grunn at dersom den planmessige rehabilitering/utskiftingen innebærer at ledningsnett får en høyere standard eller økt funksjonalitet eller kapasitet, vil den delen av utgiftene som fører til endringen eller standardhevingen måtte anses som påkostning som omfattes av aktiveringsplikten. Denne delen av utgiftene skal dermed utgiftsføres i investeringsregnskapet.

Som kjent er KRS nr. 4 under vurdering for omgjøring til endelig kommunal regnskapsstandard. Vårt svar er basert på gjeldende KRS nr. 4 (F), og det tas forbehold om at det kan bli endringer som følge av foreningens videre arbeid. Deres innspill tas med i det videre arbeidet med standarden.

Med vennlig hilsen

Foreningen for god kommunal regnskapsskikk



Knut Erik Lie
Utredningsleder

Foreningen for god kommunal regnskapsskikk
Postboks 135
4662 KRISTIANSAND S

Att: Utredningsleder Jon Ivar Stakkeland

Vår ref.: 504.31/TH/SL/2007/119
Hamar, 29.06.2007

Skille mellom vedlikehold og påkostning i kommunal regnskapsstandard nr 4

Vi viser til telefonsamtale med Jon Ivar Stakkeland 25. juni 2007, der NORVAR *) tok opp en utfordring med foreløpig versjon av kommunal regnskapsstandard nr. 4 (KRS 4) og skillet mellom "vedlikehold" og "påkostning" for tiltak på vann- og avløpsledningsnettet.

Som avtalt på telefon sender vi med dette en nærmere redegjørelse av problemstillingen. Vi ber Foreningen for god kommunal regnskapsskikk (GKRS) behandle vårt innspill og eventuelt sørge for nødvendige justeringer av standardteksten før KRS 4 blir gjort endelig.

Bakgrunn for henvendelsen

NORVAR er interesse- og kompetanseorganisasjon for norske VA-virksomheter, som sørger for vann- og avløpstjenester til befolkning og næringsliv. Våre medlemmer er i hovedsak kommuner og interkommunale og kommunale selskaper i tillegg til noen få private andelsvannverk. I tillegg kan driftsassistanseorganisasjoner innen VA inngå medlemskap i NORVAR på vegne av de kommunene de betjener.

NORVAR utga i 2006 "Selvkostberegninger for VA-tjenestene produsert i kommuner og selskaper", kalt selvkostveiledningen. Den skal revideres årlig i takt med utvikling i rammebetingelsene (lover, forskrifter, retningslinjer og standarder) og tolkningen av disse. I veiledningen er det flere ganger henvist til KRS 4, herunder presisering av skillet mellom vedlikehold og påkostning, som angitt i KRS 4 kap. 3.4.

Utdrag fra selvkostveiledningen:

Definisjon av hva som er investeringer skal skje iht. god kommunal regnskapsskikk. Definisjoner er gitt i kommunal regnskapsstandard, KRS nr. 4 "Avgrensning mellom driftsregnskapet og investeringsregnskapet", des. 2003, rev. des. 2004. Oppsummering av definisjonene er gitt her:

Investeringer som skal aktiveres:

- *Anskaffelse av varige driftsmidler med levetid over tre år*
- *Anskaffelseskostnad over kr. 100.000,-*

Vedlikehold = Driftsregnskap:

- *Som vedlikehold anses utgifter som påløper for å holde eiendelen i samme standard som den var på det opprinnelige anskaffelsestidspunktet gjennom den økonomiske levetiden som ble lagt til grunn ved anskaffelsen*

Påkostning = Investering:

AL NORSK VANN OG AVLØP BA

Vangsvegen 143, NO-2317 HAMAR Telefon: +47 62 55 30 30 Telefax: + 47 62 55 30 31 E-post: post@norvar.no
Internett: www.norvar.no Organisasjonsnummer: NO 986 273 026 MVA Bankgirokonto: 7162 05 19876

- Som påkostning regnes tiltak som fører eiendelen til en høyere standard eller til en annen funksjonalitet eller endret bruksområde enn den har vært i tidligere
- Ved klassifisering av en utgift som påkostning skal det derfor vurderes hvorvidt utgiften bidrar til å øke eiendelens økonomiske levetid i forhold til det som ble lagt til grunn ved anskaffelsen og/eller bidrar til å øke eiendelens kapasitet og funksjonalitet

Tommelfingerregel for VA-ledningsnett, der det kan være vanskeligst å avgrense:

- *Reparasjoner og utbedringer av et punkt på nettet = vedlikehold*
- *Utskifting/fornyelse av et ledningsstrek = påkostning*

Utgivelse av selvkostveiledningen har ført til innspill fra noen av våre medlemmer som viser at bildet ikke er så enkelt som vi her har forsøkt å fremstille det, og at en slik tolkning kan gi vesentlige ulemper for kundene. Vi vil derfor revidere selvkostveiledningen på dette punktet.

Vi mener det er behov for at kommunene/VA-selskapene får anledning til å utøve et visst skjønn i avgrensningen mellom vedlikehold og påkostning på VA-området og bidra til samfunnsøkonomisk gode løsninger. Vi vil forsøke å begrunne dette i det etterfølgende.

Utfordringer i arbeidet med å sikre gode VA-tjenester

VA-infrastrukturen representerer store verdier. Gjenanskaffelsesverdien antas i dag å ligge på om lag 500 mrd. kr, mens årlig omsetning innen sektoren bare er på om lag 8 mrd. kr. Det er et udiskutabelt behov for økt vedlikehold og fornyelse av vann- og avløpsnett i Norge. Nøkkeltall fra SSB for 2006 viste at gjennomsnittlig årlig fornyelse av kommunalt vannledningsnett i perioden 2004-2006 var på 0,69 %, mens gjennomsnittlig fornyelsestakt for det kommunale avløpsnett var 0,51 % i 2006. Dette er en forbedring i forhold til tidligere år, men det er ennå et stykke igjen til fornyelsestakten er oppe på 1 % (tilsvarende 100 års gjennomsnittlig levetid), som antas å være et "sunt" nivå for å unngå et vedlikeholdsetterslep i forhold til kommende generasjoner.

I tillegg til et oppdemmet fornyelsesbehov på ledningsnett, står mange kommuner og VA-selskaper overfor store investeringsbehov i renseteknologi og i tiltak som kan gi økt sikkerhet i tjenestene. Dette kommer dels som følge av endret trusselbilde, herunder klima, dels som følge av ny kunnskap og dels som følge av skjerpede krav, herunder gjennom implementering av EUs avløpsdirektiv og rammedirektiv for vann.

I følge SSB er gjennomsnittlig kommunalt årsgebyr for en bolig i 2007 (stipulert forbruk) på 2 146 kr for vann og 2 692 kr for avløp. Offentlige vann- og avløpstjenester utføres i henhold til selvkostprinsippet, jf. lov om kommunale vass- og kloakkavgifter fra 1974 m/tilhørende forskriftsbestemmelser.

Som følge av forfallsutviklingen på ledningsnett og behovet for investeringer i renseteknologi m.m., vil vann- og avløpsgebyrene måtte økes i mange kommuner i årene fremover. Kommunene og VA-selskapene skylder innbyggerne og næringslivet, som finansierer tjenesten gjennom gebyrer, å utføre arbeidet på en mest mulig kostnadseffektiv måte. Dette vil selvsagt være et overordnet mål for de budsjettmessige disponeringer som skal foretas i den enkelte kommune/det enkelte VA-selskap.

Eksempel fra Bergen kommune

I forbindelse med politisk behandling av hovedplaner for vann og avløp i Bergen kommune, har bystyret bedt byrådet legge frem sak for en ytterligere intensivert fornyelse av vann- og avløpsledningsnett enn hva planene i utgangspunktet la opp til. Bergen kommune tar med andre ord vedlikeholdsetterslepet på alvor.

I forberedende saksgrunnlag datert 10. mai 2007 (vedlagt) har administrasjonen fulgt opp de politiske signalene og foreslått en årlig fornyelse på 1 % av ledningsnett, tilsvarende et budsjett på 100 mill. kr. årlig. I saksgrunnlaget er det vist at det har svært stor betydning hvorvidt man karakteriserer fornyelsestiltakene som vedlikehold eller påkostning. Ved budsjettering som drift, og med kun en liten forskjell i gebyrgrunnlaget, kan det på lang sikt

fornyes dobbelt så mye ledninger i forhold til om man skulle budsjettert fornyelsesarbeidet som investering.

Administrasjonen anbefaler på denne bakgrunn at den nødvendige fornyelsen av ledningsnettets budsjetteres som driftsutgift. De drøfter i saksgrunnlaget hvorvidt et slikt vedtak vil kunne være i strid med KRS 4, men konkluderer med at standarden gir rom for valgfrihet med hensyn til om slik ledningsnettfornyelse skal klassifiseres som drift eller investering. Det understrekes at fortolkningen deles av kommunens sentrale regnskapssjef og kommunerevisjonen.

Vi viser til vedlagte kopi av forberedende saksgrunnlag fra Bergen kommune for nærmere detaljer.

Situasjonen i andre kommuner

Vi har ingen oversikt over hvordan den enkelte kommune fortolker KRS 4 når det gjelder fornyelsesarbeid på VA-ledningsnettets. Vi har et inntrykk av at det for svært mange kommuner, særlig mindre og mellomstore, vil være gode grunner til å finansiere fornyelsesarbeidet med låneopptak, da driftsbudsjettet og gebyrgrunnlaget ikke gir rom for nødvendig vedlikehold og utskifting på ledningsnettets.

For en del større kommuner, som Bergen, vil det derimot være sløsing med abonnentenes penger dersom man skulle lånefinansiere fornyelsesarbeidet, da det som vist vil være mulig å fornye om lag det dobbelte ved finansiering over driftsbudsjettet.

Norske kommuner er som kjent ikke en homogen gruppe. En avgjørende forutsetning for å kunne tilby gode kommunale tjenester, er at rammebetingelsene hensyntar mangfoldet i kommune-Norge. Vi mener at ovenstående problembeskrivelse viser hvor viktig det er at KRS 4 gir muligheter for et lokalt handlingsrom, som sikrer samfunnsøkonomisk gode løsninger for kommunene og VA-selskapene.

Fornyelsesarbeid er så mangt

Fornyelse av vann- og avløpsledninger innebærer et stort mangfold av aktuelle tiltak, som det vil føre for langt å gå i dybden på i dette brevet. Svært mange av tiltakene vil være i gråsonen mellom "vedlikehold" og "påkostning", slik disse begrepene er definert i KRS 4 i dag. VA-ledninger er gjerne forutsatt å skulle ha mellom 80-150 års levetid, men erfaringer selv fra bare 20 år gamle ledninger viser at fornyelsesbehovet kan oppstå atskillig tidligere. Levetid er derfor vanskelig å forutse og avhenger av bl.a. materialkvalitet, grunnforhold, vannkvalitet og kvalitet på arbeidet. Fornyelsesteknologi og materialkvaliteter er dessuten i kontinuerlig utvikling, bl.a. er flere "NO-DIG" løsninger på fremmarsj.

Vi tror det vil være meningsløst å forsøke å lage et klart grensesnitt mellom ledningsnett-tiltak som er å anse som vedlikehold og tiltak som er å anse som påkostning. Det vil kunne føre til at kommuner som uansett har behov for å finansiere fornyelsesarbeidet med låneopptak, vil måtte velge tiltak ut fra hva som er "lovlig" påkostning og ikke ut fra hva som er VA-teknisk fornuftig og forsvarlig. På samme måte må kommuner som har økonomisk gode argumenter for å finansiere tiltakene over driftsbudsjettet, måtte velge tiltak som er "lovlig" vedlikehold fremfor hva som er best i forhold til ledningsnettets funksjon, sikkerhet og levetid.

Vår anbefaling

Som vist i eksempelet fra Bergen kommune, vil tolkningen av KRS 4 få stor betydning for hvor kostbart fornyelsesarbeidet på ledningsnettets vil bli for Bergen, herunder for den enkelte gebyrpliktige eiendom. For andre kommuner vil det være helt nødvendig å finansiere fornyelsesarbeidet med låneopptak.

For å kunne produsere tilfredsstillende og kostnadseffektive VA-tjenester, er det avgjørende at den enkelte kommune/VA-selskap gis mulighet til å velge den finansieringsform som vil gi mest ledningsfornyelse for pengene. Det skylder man innbyggerne og næringslivet, som setter sin lit til at det offentlige forvalter ressursene mest mulig optimalt.

På denne bakgrunn ber vi GKRS se nærmere på utfordringene vi her har reist. Vi mener at den foreløpige versjonen av KRS 4 ikke er til hinder for lokale fortolkninger og et visst lokalt handlingsrom i dag, men vi tror dette handlingsrommet med fordel kan tydeliggjøres i endelig utgave. Vi håper det er mulig, innenfor rammene av kommuneloven og forskrift om årsregnskap og årsberetning, å legge til rette for fornyelsesarbeidet innen VA-sektoren ved å åpne for valgfrihet av finansieringsform for tiltak som ligger i gråsonen mellom "vedlikehold" og "påkostning".

Vi står gjerne til disposisjon med utdypende informasjon, dersom det skulle være ønskelig!

Med hilsen
NORVAR BA

Einar Melheim
Direktør
(sign)

Toril Hofshagen

Vedlegg: Kopi av forberedende saksgrunnlag fra Bergen kommune datert 10. mai 2007

Kopi til: KS Bedrift

*) NORVAR BA (Norsk vann og avløp BA) er vann- og avløpsverkene sin interesse- og kompetanseorganisasjon. NORVAR arbeider for samarbeid og bærekraftig utvikling i norsk VA-sektor. NORVAR eies av kommuner, VA-selskaper og driftassistanser. Våre andelseiere representerer 330 kommuner og 90 % av Norges befolkning. NORVAR har en samarbeidsavtale med KS.