

Kommunal regnskapsstandard nr 8 – Foreløpig standard (F)

Leieavtaler



Fastsatt som foreløpig standard av styret i foreningen GKRS 08.12.2006, med endringer 04.12.2008, 19.12.2013 og 26.06.2014

Leieavtaler

1 INNLEDNING OG BAKGRUNN

Denne standarden dekker regnskapsføring av leieavtaler (leasing) for leietaker. En leieavtale skal klassifiseres som finansiell eller operasjonell i samsvar med avtalens reelle innhold. Dersom det vesentligste av økonomisk risiko og kontroll knyttet til det underliggende leieobjekt er gått over på leietaker klassifiseres leieavtalen som finansiell og tilhørende eiendeler og forpliktelser balanseføres. Andre leieavtaler klassifiseres som operasjonelle.

Vurderingsreglene i kommuneregnskapet fremgår av forskrift om årsregnskap og årsberetning for kommuner og fylkeskommuner (regnskapsforskriften) § 8. I merknadene til regnskapsforskriften fremkommer det at vurderingsreglene i hovedsak følger reglene i regnskapsloven. Dette tilsier at utforming av god kommunal regnskapsskikk for leieavtaler bør utvikles på grunnlag av god regnskapsskikk etter regnskapsloven, så lenge disse ikke strider med de grunnleggende sammenhengene i det kommunale regnskapssystem.

Denne standarden er i hovedsak i samsvar med NRS 14 Leieavtaler (november 2003).

1.1 Avgrensning av virkeområde

1. Denne standarden skal anvendes for avtale om leie av en eiendel hvor leietaker mot betaling får en bruksrett til eiendelen for en nærmere angitt periode.
2. Bruksrett til en eiendel kan oppstå ved kjøp eller leie. Ved kjøp skjer det en overgang av formell eiendomsrett hvor også andre juridiske rettigheter overføres. En leieavtale som inneholder både en rett og en plikt til å kjøpe leieobjektet ved utløpet av leieperioden anses regnskapsmessig som et kjøp på avbetaling. Kjøpsavtaler faller utenom denne standarden.
3. Standarden kommer ikke til anvendelse på avtale om rene tjenesteleveranser hvor det ikke overføres noen bruksrett til en eiendel fra en part til en annen.
4. Standarden beskriver kun regnskapsføring for leietaker.

2 REGELVERK

Vurderingsreglene i kommuneregnskapet er regulert i regnskapsforskriften § 8. Nærmere presisering av anskaffelseskost og opptakskost for balanseposter er gjort i KRS nr 2. Regnskapsføring av avdrag på gjeld følger av regnskapsforskriften § 7, samt KRS nr. 3.

Etter KRS nr 1 skal avtale om finansiell leieavtale anses som langsiktig gjeld. Begrensninger knyttet til låneopptak følger av kommuneloven § 50. Disse begrensningene gjelder også for finansielle leieavtaler.

Noteopplysninger knyttet til finansielle leieavtaler følger av KRS nr. 6 Noter og årsberetning pkt. 3.1.3 nr. 4 og 7. Dette innebærer at det skal gis tilsvarende opplysninger om finansielle leieavtaler som for øvrige anleggsmidler.

3 DRØFTELSE

3.1 Innledning

1. Denne standarden omhandler regnskapsmessig behandling av leieavtaler. En leieavtale gir leietaker mot betaling en bruksrett til en eiendel for en nærmere angitt periode. Ved utløpet av leieperioden må leietaker levere eiendelen tilbake til utleier eller inngå avtale om videre leie eller kjøp av eiendelen.
2. En leieavtale som overfører det vesentligste av økonomisk risiko og kontroll fra utleier til leietaker betraktes som en finansiell leieavtale. Ved finansielle leieavtaler skal avtalen regnskapsføres i investeringsregnskapet og balanseføres av leietaker. Øvrige leieavtaler betraktes som operasjonelle leieavtaler og skal føres i driftsregnskapet.

3.2 Definisjoner

1. Følgende begreper anvendes i denne standarden:

Leietaker er den kommunen (kommune eller fylkeskommune) som får bruksrett til leieobjektet gjennom leieavtalen.

Leieavtale er en avtale hvor leietaker mot en eller flere betalinger får en bruksrett til leieobjektet for en nærmere angitt periode.

Leieobjekt er den eller de eiendeler leietaker har fått bruksretten til gjennom leieavtalen.

Finansiell leieavtale er en leieavtale som overfører til leietaker det vesentligste av økonomisk risiko og kontroll knyttet til en eiendel uten at eiendomsretten overføres.

Operasjonell leieavtale er en leieavtale som ikke er en finansiell leieavtale.

Rimelig sikkert anvendes i denne standarden for sannsynlighetsintervallet mellom 90 % og 100 %.

Garantert restverdi er den verdi leietaker har garantert at eiendelen minst skal ha ved utløpet av leieperioden. I begrepet inngår alle utgifter ved tilbakelevering av leieobjektet.

Leieperiode er den periode leieforholdet antas å ville strekke seg over, og inkluderer:

- Den perioden leieavtalen ikke kan sies opp fra leietakers side (minimumsperioden)
- Den periode leietaker har rett, men ikke plikt til å fortsette leieforholdet utover minimumsperioden, dersom det er rimelig sikkert at leietaker vil benytte seg av denne retten

Leiebetalinger er nominelle leiebeløp, eksklusiv fradragsberettiget og kompensasjonsberettiget merverdiavgift, over leieperioden, og inkluderer:

- Avtalte leiebeløp for minimumsperioden, herunder eventuell forskuddsleie
- Leiebeløp for leieperiode utover minimumsperioden, dersom det er rimelig sikkert at leietaker vil benytte seg av retten til videreleie
- Tap ved oppfyllelse av restverdigaranti
- Kjøpesum dersom leietaker har rett til å kjøpe eiendelen ved utløpet av leieperioden, og det er rimelig sikkert at leietaker vil benytte seg av denne retten

Alternativ lånerente er den renten leietaker måtte ha betalt ved en liknende leieavtale. Hvis det ikke er mulig å finne en liknende leieavtale vil alternativ lånerente være den renten leietaker måtte ha betalt ved låneopptak på liknende vilkår og betingelser.

Implisitt rente er den diskonteringsrente som ved leieavtalens begynnelse gjør at samlet nåverdi av minsteleie og garantert restverdi blir lik summen av den leide eiendelens virkelige verdi med tillegg av utleiers kostnader til avtaleinngåelse.

3.3 Klassifisering av leieavtaler

1. En leieavtale klassifiseres som finansiell eller operasjonell i samsvar med avtalens reelle innhold. Dersom det vesentligste av økonomisk risiko og kontroll knyttet til det underliggende leieobjekt er gått over på leietaker klassifiseres avtalen som finansiell og tilhørende eiendeler og forpliktelser balanseføres. Andre leieavtaler klassifiseres som operasjonelle.
2. Klassifisering av leieavtalen som finansiell eller operasjonell skjer på tidspunkt for avtaleinngåelsen. Klassifiseringen vurderes ut i fra hvorvidt det har funnet sted en overføring av økonomisk risiko og kontroll. Som hjelpemiddel ved denne vurderingen anvendes indikatorer på finansielle leieavtaler.

Overføring av økonomisk risiko og kontroll

3. Inngåelse av en leieavtale medfører en tidsbegrenset rettighet til bruk av leieobjektet. Dersom avtalen er utformet slik at leietaker er bundet i hele kontraktsperioden, og leien er beløpsmessig fastsatt, har leietaker ved avtaleinngåelsen anskaffet en tidsbegrenset rettighet og pådratt seg en tilhørende forpliktelse i form av fremtidige leiebetalinger. Begrepene økonomisk risiko og kontroll må for leieavtaler knyttes opp mot retten til bruk av det underliggende leieobjekt.
4. Enhver leieavtale vil for leietaker innebære en viss økonomisk risiko og kontroll. I en del leieavtaler vil en så stor del av den økonomiske risiko og kontroll være gått over på leietaker at transaksjonen har nære likhetstrekk med kjøp av en eiendel,

selv om eiendomsretten formelt ikke er overført. Leietaker vil kunne ha risiko knyttet til verdiendringer av det underliggende leieobjektet ved siden av den økonomiske risiko og kontroll som er knyttet til leieavtaler generelt. Ved vurderingen skal det legges vekt på det reelle økonomiske innhold og ikke på avtalens formelle form.

5. Den vesentligste av leietakers rettigheter og forpliktelser vil normalt være knyttet til bruksrett til eiendelen, samt de avtalte leiebeløpene i leieperioden. For utleier vil den mest sentrale ytelsen etter kontrakten være oppfylt i det øyeblikket bruksretten er overført til leietaker. Andre forpliktelser, som vedlikehold etc., vil normalt være av underordnet økonomisk betydning.

Indikatorer på finansielle leieavtaler

6. Det kan være flere forhold som kan indikere at det vesentligste av økonomisk risiko og kontroll er overført til leietaker. Dersom *ett* av følgende kriterier er til stede skal det regnskapsmessig legges til grunn at leieforholdet er å anse som en finansiell leieavtale:
 - Leietaker har rett til kjøp av eiendelen til en pris som forventes å være vesentlig lavere enn markedsverdi på det tidspunkt retten kan benyttes. På tidspunkt for inngåelse av leieavtalen er det derfor rimelig sikkert at leietaker vil kjøpe eiendelen.
 - Estimert leieperiode går over det vesentligste av eiendelens økonomiske levetid. Ved vurdering av økonomisk levetid kan avskrivingsperiodene i regnskapsforskriften § 8 som hovedregel legges til grunn.
 - Nåverdien av estimerte leiebetalinger tilsvarer i hovedsak markedsverdien av eiendelen ved inngåelse av leieavtalen
 - Eiendelen er av så spesiell karakter at den ikke kan brukes av andre enn leietaker, uten vesentlige endringer eller modifikasjoner
7. Andre indikasjoner som alene eller kombinert kan medføre at leieavtalen skal klassifiseres som en finansiell leieavtale er:
 - At leietaker ved å si opp leieavtalen står ansvarlig for et eventuelt tap for utleier
 - Det vesentligste av gevinst og tap som følge av variasjoner i markedsverdien på eiendelen tilfaller leietaker
 - Leietaker har etter utløpet av den opprinnelige avtalen rett til å fornye denne for en tidsbegrenset periode, til en leie som ligger vesentlig under markedsleie for en tilsvarende eiendel
 - Dersom det foreligger andre forhold som gjør det rimelig sikkert at leietaker vil overta leieobjektet i løpet av avtaleperioden eller senere
8. Klassifisering av leieavtalen, som finansiell eller operasjonell, skjer på det tidspunktet partene blir enige om det vesentligste av innholdet i avtalen, normalt på avtaledato. Utleier og leietaker kan på et senere tidspunkt bli enig om å endre innholdet i leieavtalen på en måte som ville gitt en annen klassifisering hvis disse betingelser hadde vært gjeldende på tidspunkt for inngåelse av avtalen. Den reviderte avtalen skal regnskapsmessig anses som en ny avtale for den resterende del av estimert leieperiode. Estimendringer (som for eksempel endring av avskrivningstid eller restverdi) skal ikke resultere i ny klassifisering av leieavtalen.

3.4 Verdssettelse og regnskapsføring

Finansielle leieavtaler

Anleggsmiddel

1. En finansiell leieavtale oppføres som anleggsmiddel i balansen. Anleggsmidler skal vurderes til anskaffelseskost. Anskaffelseskost for finansielle leieavtaler er nåverdien av leiebetalingene. Ved beregning av nåverdi skal enten implisitt rente i leieavtalen eller leietakers alternative lånerente legges til grunn.
2. Ved inngåelse av en finansiell leieavtale skal leietaker balanseføre eiendelen med samme beløp som tilhørende leieforpliktelse. Tidspunktet for balanseføring er når leieobjektet er stilt til rådighet for leietaker. Målingen skjer på tidspunkt for inngåelse av leieavtalen.
3. En leieavtale vil også kunne inneholde bestemmelser om at leiebetalingene skal justeres med en prisindeks. En prisindeksregulering som er knyttet direkte til de faste leiebetalingene skal estimeres på avtaletidspunktet og inngå i leiebetalinger ved klassifisering og verdssettelse av leieavtalen basert på den informasjon som er tilgjengelig på dette tidspunktet.
4. Anskaffelseskost for eiendelen og tilhørende leieforpliktelse er verdien av vederlaget i leieavtalen, som er nåverdi av leiebetalingene.
5. Det vil normalt påløpe utgifter som er direkte relatert til selve inngåelsen av avtalen. Dette kan for eksempel være utgifter i forbindelse med forhandlinger om leieavtalen. Slike utgifter skal inkluderes som en del av anskaffelseskost ihht KRS nr 2 om anskaffelseskost og opptakskost for balanseposter.
6. Finansielle leieavtaler skal vurderes etter de generelle vurderingsreglene i kommuneloven, regnskapsforskriften og god kommunal regnskapsskikk.
7. Det er bare anskaffelse av eiendeler av vesentlig verdi som skal balanseføres og regnskapsføres i investeringsregnskapet. Det er dermed ikke anledning til å inngå avtaler om finansiell leasing dersom nåverdien av avtalen er under kr 100 000, jf. KRS nr 4.
8. Dersom eiendelen har en begrenset økonomisk levetid skal den avskrives. Avskrivingsperioden settes lik estimert leieperiode. Dersom avskrivingsperioden i regnskapsforskriften § 8 er kortere enn estimert leieperiode skal avskrivningstiden i regnskapsforskriften § 8 benyttes. Avskrivningstiden i regnskapsforskriften § 8 skal også benyttes dersom leietaker har rett til å kjøpe eiendelen ved utløpet av leieperioden, og det på tidspunkt for inngåelse av leieavtalen er rimelig sikkert at denne retten vil bli benyttet.
9. Vurdering av nedskrivning foretas i samsvar med reglene for øvrige anleggsmidler, jf regnskapsforskriften § 8.

Langsiktig gjeld

10. Leieforpliktelsen anses som langsiktig gjeld, og må regnskapsføres som annen langsiktig låneopptak.
11. Nedbetaling av leieforpliktelsen skjer gjennom leiebeløpene. Disse vil bestå av en rentekomponent og en avdragsdel. Renten regnskapsføres som finansutgift og avdragsdelen regnskapsføres som avdragsutgift, ihht vanlige regler for skille mellom investerings- og driftsregnskap, jf KRS(F) nr 3 avdrag på lån – når skal avdrag føres i investeringsregnskapet. Rentekostnaden fordeles over leieperioden slik at rentesatsen på leieavtalens restforpliktelse er konstant for hver periode.

12. Ved senere overdragelse av en leieavtale vil det måtte foretas en ny vurdering av den balanseførte eiendelen samt tilhørende forpliktelse for kjøper, basert på den gjenværende delen av leieavtalen.

Operasjonelle leieavtaler

13. For operasjonelle leieavtaler er leiebetalingene en driftsutgift som periodiseres etter anordningsprinsippet.
14. Balanseposter som oppstår som følge av regnskapsmessige periodiseringer etter anordningsprinsippet, for eksempel forskuddsbetalt leie, er en vanlig tidsavgrensning, og innebærer ikke en balanseføring av selve leieavtalen.

Noteopplysning

15. For finansielle leieavtaler skal det gis noteopplysninger tilsvarende som for andre anleggsmidler etter KRS nr. 6 pkt 3.1.3 nr. 4. For hver gruppe av anleggsmidler skal det gis opplysninger om hvor mye av den balanseførte verdi som utgjør finansielle leieavtaler.
16. Leieforpliktelsen anses som en vesentlig forpliktelse og skal opplyses om i note, KRS nr. 6 pkt 3.1.3 nr. 7.

Endringer i regnskapsestimat

17. Virkning av endringer i regnskapsestimat skal følge de prinsipper som følger av KRS nr. 5 Endring av regnskapsprinsipper, estimater og korrigerings av tidligere års feil.

Leietakers rett til videreleie og/eller kjøp av eiendelen

18. I en leieavtale vil det kunne ligge bestemmelser om at leietaker, etter nærmere definerte forutsetninger og betingelser, har rett til å fortsette leieforholdet utover minimumsperioden og/eller kjøpe eiendelen. Leietaker vil normalt betale en premie for denne type rettigheter. Premien vil kunne være inkludert i de avtalte leiebeløpene, eller det kan betales en separat premie for rettigheten. Den betalte premien vil påvirke de estimerte kontantstrømmene knyttet til leieavtalen.
19. Dersom en leieavtale inneholder en rett for leietaker til å kjøpe eiendelen eller til å fortsette leieforholdet utover minimumsperioden, skal premien som betales for rettigheten inngå i leiebetalingene.
20. Foruten selve premien for rettigheten vil det også være fremtidige utgifter forbundet med utøvelsen av retten til å kjøpe eiendelen eller retten til å fortsette leieforholdet utover minimumsperioden. Slike utgifter skal vurderes sammen med leiebetalingene, og vurderes som en del av leiebetalingene.
21. For en finansiell leieavtale vil premie for rett til videreleie utover minimumsperioden eller kjøp av leieobjektet samt utgifter knyttet til utøvelsen av rettigheten normalt inngå i verdsettelsen av leieavtalen.
22. For en operasjonell leieavtale vil premie for rett til videreleie utover minimumsperioden eller kjøp av leieobjektet, samt utgifter knyttet til utøvelsen av rettigheten normalt inngå i de periodiserte leiebetalingene.

3.5 Spesielle problemstillinger

Begrensninger i låneopptak

1. Begrensninger knyttet til låneopptak og avdrag på lån følger av kommuneloven § 50. Disse begrensningene gjelder også for den leieforpliktelsen som oppstår ved finansielle leieavtaler.
2. Finansielle leieavtaler kan kun inngås for investeringer i bygninger, anlegg og varige driftsmidler til eget bruk. Det kan kun tas opp lån til tiltak som er ført opp i årsbudsjettet.
3. Kommunens samlede lånegjeld skal avdras med like store årlige avdrag. Reglene om avdrag på lån er knyttet til kommunens totale lånegjeld. Leieforpliktelsen knyttet til finansielle leieavtaler skal inngå i den samlede lånegjeld ved vurdering om den samlede gjeld avdras jevnt og planmessig etter kommuneloven § 50 nr 7.
4. Løpetid for avdragene i kommunen totalt sett skal minimum samsvare med veid levetid for varige driftsmidler. Finansielle leieavtaler skal inngå i beregning av minimumsavdrag.

Leie av fast eiendom

5. En avtale om leie av fast eiendom (tomt og bygninger) skal klassifiseres som finansiell eller operasjonell leasing etter de samme kriterier som for andre leieavtaler.
6. Ved vurdering av avtale om leie av tomt må det tas i betraktning at det på grunn av langsiktighet og betydning av beliggenhet, vil være vanskelig å vurdere den økonomiske levetiden. Dersom det ikke er rimelig sikkert at leietaker vil overta den formelle eiendomsretten, vil normalt ikke det vesentligste av kontroll og risiko ved å eie en tomt være overført til leietaker.

Salg med tilbakeleie

7. Salg med tilbakeleie er en sammensatt avtale der eieren av en eiendel selger og leier tilbake den samme eiendelen fra kjøperen. Leien og salgsprisen er normalt innbyrdes avhengige ettersom de avtales samtidig, og de representerer nødvendigvis ikke eiendelens markedsverdi.
8. Dersom tilbakeleien er en finansiell leieavtale er det økonomiske innhold i transaksjonen opptak av lån for brukeren, med eiendelen som sikkerhet for lånet. Det oppstår derfor ikke gevinst eller tap ved transaksjonen og transaksjonen skal derfor ikke medføre noen verdiendring av eiendelen i balansen eller bokføres i investeringsregnskapet. Salgsbeløpet regnskapsføres som ordinært låneopptak dvs inklusive memoriakontoføring på ubrukte lånemidler.
9. De samme lånebegrensninger etter kommuneloven § 50 gjelder for salg med tilbakeleie som for andre typer lån.
10. Balanseført verdi av driftsmidlet endres ikke, og opprinnelig avskrivningstid videreføres, med mindre det ved transaksjonen avdekkes behov for justering av avskrivningstiden. Eventuell mindreverdi som blir synliggjort i transaksjonen vurderes etter vanlige regler for nedskrivning av anleggsmidler.
11. Dersom tilbakeleie er en operasjonell leieavtale er det i realiteten en normal salgstransaksjon.

Variabel leie

12. En leieavtale vil ikke alltid angi et fast beløp, men kan også inneholde bestemmelser om at det totale leiebeløpet fastsettes på grunnlag av nærmere fastsatte betingelser. Slike betingelser kan for eksempel være at leien fastsettes på grunnlag av bruk av leieobjektet. Denne formen for leie kalles variabel leie, og kan utgjøre hele leiebeløpet eller komme i tillegg til en fast leie.
13. Variabel leie skal ikke inngå i leiebetalinger ved beregning av anskaffelseskost og estimerte forpliktelser, men resultatføres i den perioden betingelsen for den variable leien inntreffer.
14. I motsetning til faste leiebetalinger inneholder ikke variabel leie et element av finanskostnad.
15. I en leieavtale som inneholder både fast og variabel leie, vil det ved klassifisering og verdsettelse av en leieavtale derfor være naturlig å skille de to formene for leiebetalinger. Ved en leieavtale som inneholder både faste og variable leiebetalinger bør avtalen dekomponeres, slik at det bare er de faste leiebetalingene som medtas ved klassifisering og verdsettelse av leieavtalen.

4 ANBEFALING

1. En leieavtale klassifiseres som finansiell eller operasjonell i samsvar med avtalens reelle innhold. Dersom det vesentligste av økonomisk risiko og kontroll knyttet til det underliggende leieobjekt er gått over på leietaker klassifiseres avtalen som finansiell og tilhørende eiendeler og forpliktelser balanseføres. Andre leieavtaler klassifiseres som operasjonelle.
2. Klassifisering av leieavtalen som finansiell eller operasjonell skjer på tidspunkt for avtaleinngåelsen. Klassifiseringen vurderes ut i fra hvorvidt det har funnet sted en overføring av økonomisk risiko og kontroll. Som hjelpemiddel ved denne vurderingen anvendes indikatorer på finansielle leieavtaler, jf pkt 3.3.
3. En finansiell leieavtale oppføres som anleggsmiddel i balansen. Anleggsmidler skal vurderes til anskaffelseskost.
4. Anskaffelseskost for eiendelen og tilhørende leieforpliktelse er verdien av vederlaget i leieavtalen, som er nåverdi av leiebetalingene. Ved beregning av nåverdi skal enten implisitt rente i leieavtalen eller leietakers alternative lånerente legges til grunn.
5. Finansielle leieavtaler skal vurderes etter de generelle vurderingsreglene i kommunelov, regnskapsforskrift og god kommunal regnskapsskikk. Avskrivingsperioden settes som hovedregel lik estimert leieperiode. Dersom avskrivingsperioden i regnskapsforskriften § 8 er kortere enn estimert leieperiode skal avskrivningstiden i regnskapsforskriften § 8 benyttes.
6. Leieforpliktelsen anses som langsiktig gjeld, og må regnskapsføres som annen langsiktig låneopptak.
7. For operasjonelle leieavtaler er leiebetalingene en driftsutgift som periodiseres etter anordningsprinsippet.

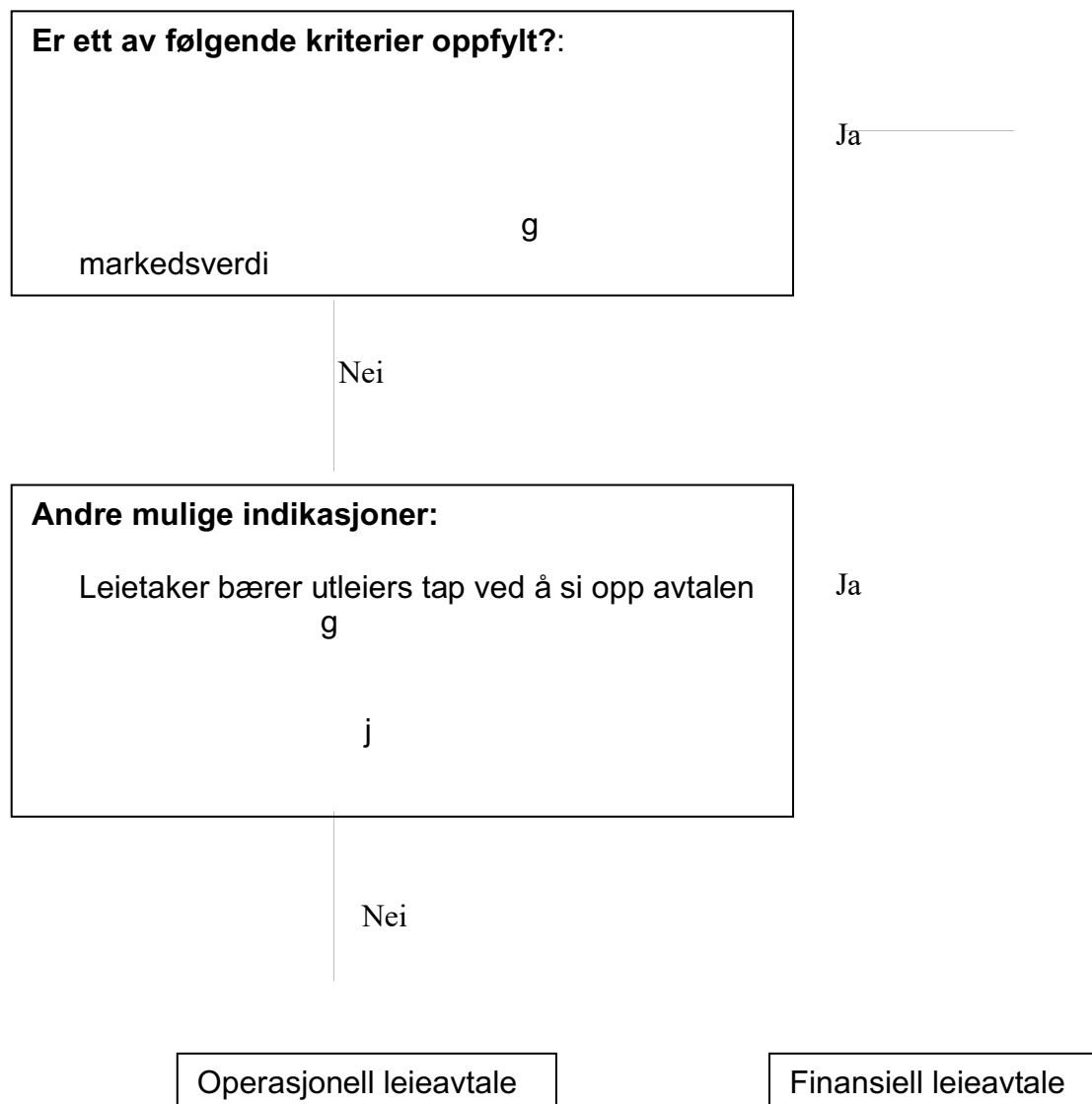
5 VEDLEGG

- Vedlegg 1 Sjekkliste/flytdiagram til hjelp ved klassifisering som finansiell eller operasjonell
- Vedlegg 2 Eksempel beregning av nåverdi og implisitt rente

Vedlegg 1

ER LEIEAVTALEN FINANSIELL ELLER OPERASJONELL?

Dette flytskjemaet angir forhold som kan indikere at det vesentligste av økonomisk risiko og kontroll er overført leietaker. Selve standarden gir mer detaljerte retningslinjer, se pkt 3.3 i KRS.



Vedlegg 2

Eksempel finansiell leasing					
Årlig leie		656			
Anskaffelseskost (markedsverdi)		2199			
Leieperiode		5 år			
Rente		0,15			
Nåverdi		2 199			
Avskrivningstid		5 år			
Årlig avskrivning		440			
Nedbetaling gjeld:	Gjeld 01.01	Kontantstrøm	Renter	Avdrag 2)	Gjeld 31.12.
År x 1	2199	656	330	326	1 873
År x 2	1873	656	281	375	1 498
År x 3	1498	656	225	431	1 066
År x 4	1066	656	160	496	570
År x 5	570	656	86	570	0
	År x 1	År x 2	År x 3	År x 4	År x 5
Driftsregnskap					
Netto driftsinntekter	656	656	656	656	656
Avskrivninger	-440	-440	-440	-440	-440
Brutto driftsresultat	216	216	216	216	216
Renter	-330	-281	-225	-160	-86
Avdrag	-326	-375	-431	-496	-570
Motpost avskrivninger	440	440	440	440	440
Netto driftsresultat	0	0	0	0	0
Investeringsregnskap					
Kjøp av varer og tjenester	-2199				
Bruk av lån	2199				
Balansen (pr 31.12)					
Anleggsmidler	1 759	1 319	880	440	0
Kapitalkonto 1)	-114	-178	-187	-131	0
Langsiktig gjeld	1873	1498	1066	570	0
Sum EK og gjeld	1 759	1 319	880	440	0
1) i år 1 føres mot kapitalkonto: 2199 debet og kredit, D: 440(avskrivning) og K: 326 (avdrag)					
2) Forutsetter at kommunen totalt sett oppfyller kravene om avdrag i kommuneloven § 50					