Kommunal regnskapsstandard nr. 4 – (KRS)

Veiledning til KRS nr. 4 (oppdatert) Avgrensningen mellom driftsregnskapet og investeringsregnskapet, vedtatt av styret i Foreningen GKRS 29.04.2021. Sist endret 12.12.2024.

VEILEDNING TIL ANVENDELSE AV KRS nr. 4

Avsnittsnummereringen nedenfor henviser til tilsvarende avsnitt i standarden.

1. Innledning og bakgrunn

Reglene og prinsippene for avgrensning mellom drift og investering i kommuneloven, budsjett- og regnskapsforskriften og i KRS nr. 4 gjelder på samme måte for alle typer varige driftsmidler. Enkelte varige driftsmidler er imidlertid av en slik karakter at det kan være særskilte utfordringer med anvendelse av standarden på disse driftsmidlene. Dette er f.eks. tilfelle for ledningsnett for vann og avløp.

Avgrensningen får også anvendelse for skillet mellom drift og investering i selvkostberegningene når de skjer i regi av kommunen eller virksomheter som følger kommunelovens regnskapsregler. Skillet mellom drift og investering får dermed direkte betydning for selvkostberegningene. Regler for beregning av samlet selvkost for en tjeneste er gitt i kommuneloven kapittel 15 og forskrift om beregning av samlet selvkost for kommunale og fylkeskommunale gebyrer (selvkostforskriften). Standarden og denne veiledningen drøfter ikke selvkostreglene.

3.1 Definisjoner

Standarden definerer enkelte sentrale begreper som er anvendt i standarden. Med mindre noe annet fremgår, skal disse begrepene og andre begreper som er benyttet i standarden forstås på samme måte som tilsvarende begrep benyttet i andre kommunale regnskapsstandarder.

Avgrensningen av *varige driftsmidler* har betydning for skillet mellom driftsutgifter og investeringsutgifter, herunder påkostning og vedlikehold. Hvorvidt kommunen har dekomponert varige driftsmidler i vesentlige komponenter som avskrives hver for seg etter budsjett- og regnskapsforskriften § 3-4 fjerde ledd, har også betydning for praktiseringen av skillet. For nærmere veiledning om praktisering av dekomponering, vises til notatet «Dekomponering av anleggsmidler».

Mange varige driftsmidler kan forholdsvis entydig identifiseres og skilles fra hverandre. For driftsmidler som består av større sammenhengende nettverk, for eksempel veier og ledningsnett for vann og avløp, kan avgrensningen av det enkelte driftsmiddel være vanskeligere. For slike driftsmidler er det nødvendig å avklare hva som er et varig driftsmiddel for å kunne vurdere om de aktuelle tiltakene innebærer

- utskifting av et varig driftsmiddel, eller er

- påkostning eller vedlikehold av et eksisterende driftsmiddel.

Slike driftsmidler er vanskeligere å avgrense som et varig driftsmiddel enn f.eks. en bil eller en bygning. F.eks. vil en ledningsgrøft for vann og avløp kunne dekke flere funksjoner, ledningsnettet kan være utbygd til ulik tid og med ulik byggeteknikk og kvalitet. Regnskapsmessig vil det derfor kunne vurderes som flere varige driftsmidler. Avgrensning av ledningsnett for vann og avløp er nærmere drøftet i vedlegg til denne veiledningen.

Immaterielle eiendeler er definert som rettigheter (konsesjoner o.l.) som kan ha fremtidige fordeler. Begrepet har samme innhold i denne standarden som i KRS nr. 1 Klassifisering av anleggsmidler, omløpsmidler, langsiktig og kortsiktig gjeld. Det presiseres at det er kjøpte rettigheter (konsesjoner o.l.) som kan klassifiseres som immaterielle eiendeler. Egenutviklede rettigheter kan følgelig ikke klassifiseres som immaterielle eiendeler. Rettigheter til kjøpt eller tilvirket programvare regnes som varige driftsmidler.

Med *utnyttbar levetid* forstås den forventede brukstiden til et varig driftsmiddel. Varige driftsmidler med begrenset utnyttbar levetid skal etter budsjett- og regnskapsforskriften § 3-4 avskrives over den utnyttbare levetiden til anleggsmidlet. Utnyttbar levetid forstås på samme måte i denne standarden som i budsjett- og regnskapsforskriften.

3.2 Investering i varige driftsmidler

Aktivering av investeringsutgifter (nr. 1)

Utgifter som regnskapsføres i investeringsregnskapet, skal som hovedregel også aktiveres som anleggsmidler i balanseregnskapet. Dette vil være utgifter som inngår i anleggsmidlets anskaffelseskost etter KRS nr. 2 Anskaffelseskost og opptakskost for balanseposter.

Investeringsutgifter hvor kommunen ikke blir reell eier eller reell medeier av anleggsmidlet skal ikke aktiveres. Dette gjelder investeringstilskudd som føres i investeringsregnskapet etter standardens punkt 3.2 nr. 10 og investeringer i varige faste installasjoner på annen manns grunn etter punkt 3.2 nr. 11.

Vesentlig verdi (nr. 5)

Med vesentlig verdi forstås en anskaffelseskost på kroner 100 000 eller mer. Anskaffelseskost skal forstås på samme måte i KRS nr. 4 som i KRS nr. 2. Det innebærer blant annet at vesentlighetsgrensen på kroner 100 000 er inklusive kompensasjonsberettiget merverdiavgift, men eksklusive fradragsberettiget merverdiavgift, jf. KRS nr. 2 pkt. 3.1 nr. 2.

Dersom to eller flere kommuner i fellesskap gjennomfører en investering, hvor hver av kommunene vil bli reelle (med-)eiere av driftsmidlet, vil kommunene ha hver sin vesentlighetsgrense. Dvs. at grensen på kroner 100 000 vurderes for den enkelte kommunes andel av investeringsutgiftene.

Fellesanskaffelser (nr. 6)

Låneadgangen i kommuneloven § 14-15 første ledd til investeringer i varige driftsmidler er ment å omfatte alle typer fast eiendom, tekniske og fysiske anlegg, inventar, utstyr, transportmidler og maskiner mv. Som fast eiendom regnes også tomter. Som bygninger regnes også andelsboliger og aksjeboliger. Begrepet varige driftsmidler omfatter ikke driftsmidler med lav anskaffelseskost og kort levetid som etter god kommunal regnskapsskikk ikke klassifiseres som varige driftsmidler. (Prop 46 L (2017-2018)). Dette må forstås dit hen at det er et vesentlighetskrav til låneformålet. Loven hindrer derfor at det kan tas opp lån for å finansiere mindre innkjøp (bare det er mange nok av dem). Samme forståelse ligger til grunn for avgrensingen av hva som kan være en investering etter denne standarden.

I noen tilfeller er det likevel slik at en investering består av flere, gjerne likeartede, eiendeler som hver for seg ikke kan anses som vesentlige, men hvor det likevel er naturlig å anskaffe alle eiendelene samlet.

Standarden åpner for at slike fellesanskaffelser kan anses som én investering dersom de enkelte eiendelene inngår i et samlet system med samme bruksformål. Med det forstås at anskaffelsen må bestå av alle (eller det alt vesentlige av) eiendelene som anskaffes for at bruksformålet skal kunne tilfredsstilles.

Videre kan hver enkelt eiendel som anskaffes ikke være ubetydelig. Standarden setter ingen bestemt grense for hva som regnes som ubetydelig. Det må vurderes konkret hva som vil være ubetydelig for den enkelte kommune. Eksemplene nedenfor på hva som ikke kan utgjøre en fellesanskaffelse, kan være en indikator på hva som må forstås som ubetydelig i denne sammenhengen.

Standarden presiserer videre at unntaket for individuell vurdering gjelder for vesentlighetskriteriet. Hver enkelt eiendel må derfor uansett ha en økonomisk levetid på 3 år eller mer.

Eksempler på hva som kan utgjøre en fellesanskaffelse

- Utskifting av alle stoler i en kinosal
- Installering av felles brannvarslingssystem eller inneklimastyring for flere bygninger
- Sykehjemssenger til en sykehjemsavdeling eller et helt sykehjem
- Samlet utskifting av vesentlige deler av PC-ene
- System for trygghetsalarmer bestående av sentral, alarmer etc.

Eksempler på hva som normalt ikke kan utgjøre en fellesanskaffelse

- Anskaffelse av PC-er som fordeles ut til ulike brukere/avdelinger ved behov for utskifting av enkelt PC-er
- Enkeltalarmer til eksisterende trygghetsalarmsystem
- Bøker

Eiendeler som anskaffes i forbindelse med nybygging eller påkostninger (nr. 7)

Eiendeler som anskaffes i forbindelse med nybygging eller påkostinger på en eksisterende eiendel, vurderes som en del av de totale utgiftene til den samlede

investeringen. Det innebærer at mindre inventar og utstyr som har naturlig sammenheng med en investering ikke skilles ut som en egen anskaffelse. Dette gjelder selv om utgiftene hadde blitt klassifisert som driftsutgifter dersom disse eiendelene hadde blitt anskaffet for seg.

Tilskudd til andres investeringer (nr. 10)

Tilskudd til andre juridiske enheters investeringer klassifiseres som hovedregel som driftsutgifter. Med andre juridiske enheter forstås bl.a. interkommunale selskaper, aksjeselskaper, stiftelser mv. Dette gjelder også selskaper hvor kommunen er eneste eier.

Kommunale foretak er en del av kommunen som rettssubjekt og regnes derfor ikke som annen juridisk enhet. Overføringer fra kommunen til finansiering av investeringer i KF, kan derfor regnskapsføres i kommunens investeringsregnskap. Det vises for øvrig til KRS nr. 10.

Tilskudd til andres investeringer som kommunen kan lånefinansiere kan likevel klassifiseres som investeringsutgift. Dette gjelder tilskudd til investeringer i varige driftsmidler som eies av en annen kommune eller et selskap hvor kommuner har bestemmende innflytelse, på et område hvor kommunene har et lovpålagt ansvar, jf. kommuneloven § 14-16 første og andre ledd. Videre gjelder dette tilskudd til investeringer i kirkebygg og gravplasser, jf. trossamfunnsloven § 14 og gravplassloven § 3. Slike tilskudd føres i investeringsregnskapet hvis de finansieres av inntekter i investeringsregnskapet, jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 2-4. Finansieres slike tilskudd av inntekter i driftsregnskapet, herunder disposisjonsfond, skal tilskuddene føres i driftsregnskapet.

Investeringer i varige faste installasjoner (nr. 11)

Standarden åpner for at en kommunes utgifter til investeringer i varige faste installasjoner, hvor verken kommunen eller andre kan anses som reell eier av anlegget, under visse forutsetninger kan regnskapsføres i investeringsregnskapet. Det typiske eksempelet på dette er kommunal andel (distriktsandel) til finansiering av flomsikringstiltak i regi av NVE.

Slike faste installasjoner skiller seg fra andre anlegg ved at råderetten til anlegget er bundet både for grunneiere og andre i den forstand at en ikke kan selge eller endre bruk av anleggene på samme måte som for eksempel en bygning eller andre formuesgjenstander. Det vil likevel være slik at den som har et lovpålagt ansvar for å ivareta infrastruktur, også må anses å være reelle eiere av infrastrukturen. F.eks. er kommunen reell eier av det kommunale veinettet og fylkeskommunen er reell eier av fylkesveiene.

Tiltak knyttet til slike faste installasjoner vil generelt ivareta fellesskapets interesser, mer enn grunneiers egne interesser. Ofte vil tiltakene også bidra til å sikre kommunal infrastruktur. Siden verken grunneier eller andre kan anses som reell eier av anlegget, vil slike tiltak ikke ha karakter av å være tilskudd til andres investeringer eller formue.

Standarden åpner ikke generelt for å regnskapsføre distriktsandeler eller sikringstiltak i investeringsregnskapet. Sikringstiltak som ikke sikrer fellesinteresser, men primært

private eiendommer og enkelte private interesser, må som regel anses som tilskudd til andres investeringer og regnskapsføres i driftsregnskapet etter KRS nr. 4 punkt 3.2 nr. 10.

Dette punktet i standarden er basert på uttalelser fra departementet til Overhalla kommune av 24.04.2007[1] og Grong kommune av 18.06.2009.

Investeringer i leide driftsmidler (nr. 12)

Varighetskriteriet i punkt 3.2 nr. 4 tilsier at investeringer kommunen foretar i leide driftsmidler, må ha en levetid på minst 3 år. Dette tilsier at leiekontrakten må ha en gjenværende løpetid på minst 3 år. Ved vurdering av gjenværende løpetid tas også hensyn til 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.

3.3 Avgrensning mellom påkostning og vedlikehold

Når det skal gjennomføres tiltak på et eksisterende varig driftsmiddel, må det vurderes om tiltaket er påkostning eller vedlikehold. Dette gjøres ved å vurdere tiltaket i forhold til det aktuelle varige driftsmiddelet, slik kommunen har avgrenset det i sin vurdering.

Med tiltak menes aktiviteter som medfører økonomiske og fysiske handlinger på de varige driftsmidlene. Med tiltaksnivå menes at det i forbindelse med planlegging og gjennomføring av hvert av tiltakene må gjøres en vurdering om dette blir en påkostning eller vedlikehold. Det må også gjøres en vurdering av tiltakene både under gjennomføring og etter at de er sluttført med tanke på om kriteriene for påkostning eller vedlikehold fremdeles er gjeldende. Dersom tiltaket underveis i prosessen har endret seg slik at klassifiseringen må endres, skal det gjøres når dette blir kjent.

Utbedringer av anleggsmidler kan ofte deles inn i flere deltiltak, hvor noen vil være påkostning og andre vil være vedlikehold. Dette vil spesielt være tilfelle for store og sammenhengende driftsmidler som f.eks. ledningsnett for vann og avløp. Alle tiltak som gjennomføres skal vurderes for seg. Det er derfor viktig å kartlegge og skille tiltakene fra hverandre. Tiltak på ledningsnettet gjøres ikke alltid for å heve den «relative standarden». Tiltak av vedlikeholdsmessig karakter gjennomført samtidig som en påkostning, men ikke er en del av påkostningen, skal klassifiseres som vedlikehold.

[1] Se www.regjeringen.no/globalassets/upload/krd/vedlegg/komm/kommunejuss/h_02_09/07_222.pdf

Forholdet til NS 3454 «Livssykluskostnader for byggverk»[2]

NS 3454 «Livssykluskostnader for byggverk» omfatter kalkulasjonsmetodikk og kostnadsoppstilling for kalkulasjon av livssykluskostnader for byggverk og bygningsdeler. Standarden definerer kostnadsposter og klargjør forholdet og sammenhengen mellom disse. Livssykluskostnadene omfatter alle kostnader som påløper ved oppføring, bruk og avhending av en bygningsdel eller et byggverk.

KRS nr. 4 har ingen eksplisitt kobling til NS 3454. Det er fordi formålet med NS 3454 er et annet enn formålet med KRS nr. 4, som skal klargjøre hvilke utgifter som skal regnskapsføres i hhv. drifts- og investeringsregnskapet.

Kostnadsdefinisjonene og -grupperingene i NS 3454 kan likevel brukes som et utgangspunkt for å trekke skillet mellom drifts- og investeringsregnskapet.

Påkostning (nr. 1 og 2)

Utgifter til påkostninger på eksisterende varige driftsmidler er av varig og vesentlig verdi, og regnes som investeringer etter standardens punkt 3.2 nr. 2. Påkostninger skal regnskapsføres i investeringsregnskapet og aktiveres i balansen. Vedlikehold av eksisterende varige driftsmidler er derimot å anse som løpende utgifter som skal regnskapsføres i driftsregnskapet.

Mange kommuner har vedlikeholdsetterslep på deler av sine varige driftsmidler. Større rehabiliteringer er ofte nødvendig for å forhindre at eksempelvis et bygg ikke kan brukes lenger. I slike tilfeller kan det være krevende å skille mellom påkostning og vedlikehold og det vil ofte være nødvendig å anvende skjønn i vurderingen.

Samme relative standard (nr. 2)

Med samme relative standard menes at et varig driftsmiddel kan få en høyere teknisk standard som følge av kvalitetsutvikling over tid, uten at økningen i kvalitet tilsier at tiltaket skal klassifiseres som påkostning. Det er vanlig å forstå dette slik at vanlig standard i dag er samme relative standard som vanlig standard da anleggsmiddelet var nytt.

Avskrivning av påkostninger (nr. 3)

Standarden legger til grunn at avskrivningene av eksisterende varige driftsmidler som er gjenstand for påkostning fortsetter uendret, uavhengig av påkostningen. Det innebærer at avskrivningene på bokført verdi på et varig driftsmiddel fullføres over gjenstående avskrivningstid, selv om påkostningen innebærer at den utnyttbare levetiden på driftsmidlet øker.

Selve påkostningen avskrives over påkostningens utnyttbare levetid, men ikke lenger enn de avskrivningstidene som følger av budsjett- og regnskapsforskriften § 3-4 første ledd. Dette forutsetter at den utnyttbare levetiden til det samlede varige driftsmidlet etter påkostningen minst er like lang.

---

[2] NS 3454 ble i september 2023 erstattet av en felleseuropeisk standard, NS-EN 16627:2015 Bærekraftige byggverk – Vurdering av bygningers økonomiske prestasjon – Beregningsmetode.

Øker ikke det varige driftsmidlets samlede utnyttbare levetid, avkortes avskrivningstiden på påkostningen tilsvarende. En påkostning som kan ha en selvstendig funksjon uavhengig av det samlede driftsmidlets gjenværende levetid, skal derimot avskrives etter hovedregelen i budsjett- og regnskapsforskriften § 3-4.

Dette kan illustreres med noen eksempler:

Eksempel	**Avskrivning av eksisterende driftsmiddel**	**Avskrivning av påkostningen**
Rehabilitering av barnehage som innebærer at utnyttbar levetid øker med 20 år. Gjenværende avskrivningstid er 5 år.	Avskrivninger av den eksisterende barnehagen fortsetter over gjenstående 5 års-periode.	Påkostningen avskrives over barnehagens økte utnyttbare levetid på 20 år, da denne er kortere enn maksimal avskrivningstid for barnehagelokaler på 40 år.
Innsetting av ny motor i bilferge som antas å ha en utnyttbar levetid på 25 år. Gjenværende avskrivningstid på fergen er 15 år.	Avskrivninger av fergen fortsetter over gjenstående 15 års-periode.	Utnyttbar levetid er her lengre enn maksimal avskrivningstid for ferger på 20 år. Motoren avskrives derfor over 20 år.
Påbygging av vindfang på et lagerbygg. Lagerbygget anses å ha en gjenværende utnyttbar levetid på 5 år, som også tilsvarer gjenværende avskrivningstid.	Avskrivninger på lagerbygget fortsetter over gjenstående 5 års-periode.	Vindfanget har her ingen selvstendig funksjon og avskrives over den gjenværende utnyttbare levetiden til lagerbygget på 5 år.
Påbygging av en klasseromsfløy på en skole som forventes revet innen 10 år. Den nye fløyen forventes å kunne anvendes etter at den gamle skolen er revet.	Avskrives over det korteste av gjenværende avskrivningstid eller forventet gjenstående utnyttbar levetid på 10 år.	Den nye klasseromsfløyen har en selvstendig funksjon, uavhengig av den gamle skolen, og avskrives over det korteste av forventet utnyttbar levetid og maksimal avskrivningstid for skolebygg på 40 år.

Påkostning kan innebære behov for nedskrivning av bokført verdi på det opprinnelige varige driftsmidlet, for eksempel dersom påkostningen innebærer at deler av det opprinnelige driftsmidlet rives. Nedskrivning vurderes og gjennomføres i samsvar

med KRS nr. 9 Nedskrivning av anleggsmidler. Avskrivningene på den delen av det opprinnelige driftsmidlet som ikke er revet, skal ta hensyn til eventuell nedskrivning.

3.3.1 Påkostning

Med påkostning forstås utgifter til tiltak som fører et varig driftsmiddel til en annen stand, eller bedre standard enn det var i da det opprinnelig ble anskaffet av kommunen. Med bedre standard forstås at det varige driftsmiddelet får en høyere relativ standard enn det hadde da det var nytt. I de fleste tilfeller vil det si utgifter som øker driftsmiddelets bruksverdi, dvs. at driftsmidlets evne eller kapasitet til å produsere de tiltenkte tjenester øker. I noen tilfeller kan imidlertid tiltak som ikke øker driftsmiddelets bruksverdi anses som en investering, dersom tiltaket i stedet øker salgsverdien. Dette kan f.eks. være tilfelle ved opprusting av bygg eller opprydding av tomter som vurderes solgt.

Noen eksempler på tiltak som kan anses som påkostning.

- Det blir foretatt ombygging eller påbygging.
- Det blir byttet til bygningsdeler med en vesentlig høyere standard (utover samme relative standard).
- Det blir installert ventilasjonsanlegg i en bygning som fra før har naturlig ventilasjon.
- Rehabilitering av et sykehjem bygd for 30 år siden, som omfatter at et eller flere rom får bygd inn eget bad, ventilasjon og varslingsanlegg skiftes ut, vegger og gulv fornyes, utvendig fasade moderniseres/skiftes ut, nytt inngangsparti lages og/eller nytt vaktrom bygges mv.
- Rehabilitering av en kommunal vei, som i tillegg til reasfaltering også innebærer at f.eks. bærelaget styrkes, veibredden økes eller kurver rettes ut e.l.

Dersom kommunen skifter ut et lengre strekke av ledningsnettet, som er vurdert som et eget driftsmiddel, regnes det som en investering. Andre tiltak enn utskifting regnes som påkostning dersom tiltaket fører driftsmidlet til en annen stand eller bedre standard. Eksempler på påkostning vil være tiltak som:

- Øker kapasitet i form av at mer vann kan transporteres som følge av økt trykkdimensjonering og/eller økt fysisk dimensjonering
  Det er den samlede bruken av det varige driftsmiddelet som skal vurderes med tanke på kapasitet, selv om det bare er deler av ledning som byttes ut, jf. KRS 4 pkt. 3.3.1 nr. 4 om helhetlig vurdering av tiltakene
- Forlenger levetid på det varige driftsmiddelet utover eksisterende utnyttbar levetid
- Styrker rør og øvrige deler av driftsmiddelet for å tåle mer utvendige laster
- Medfører at et ledningsnett får ny funksjonalitet
- Separering av felles avløpsledninger
- Omlegging til et nytt område
- Ledningsnettet fornyes for å imøtekomme helt ny lovgivning eller offentlige myndighetskrav

- Oppgradering av renseanlegg eller vannbehandlingsanlegg for å tilfredsstille ny lovgivning eller offentlige myndighetskrav
- Installering av ny pumpestasjon med økt kapasitet

Vurderingen av hvorvidt det er påkostning eller vedlikehold foretas på tiltaksnivå. Med tiltaksnivå menes at det i forbindelse med planlegging og gjennomføring av hvert av tiltakene må gjøres en vurdering om dette blir en påkostning eller vedlikehold. Ved gjennomføring av et tiltak som regnes som påkostning, skal alle utgiftene til dette tiltaket regnes som påkostning. Det er ikke nødvendig å trekke ut et implisitt vedlikehold. Hvert enkelt tiltak skal vurderes for seg. Dersom det f.eks. i forbindelse med ombygging av deler av en skole også males vegger i skolens gymsal, vil malingen være et eget tiltak som regnes som vedlikehold.

Bevaringsverdige bygninger

Kommuner og andre som avlegger regnskap etter god kommunal regnskapsskikk, f.eks. kirkelig fellesråd, har ofte ansvar for bevaringsverdige bygninger. Tiltak på slike bygninger gjøres ikke for å heve standarden, men for å bevare eiendelen mest mulig i opprinnelig stand. Standardheving som kriterie for å klassifisere et tiltak som påkostning, vil i slike tilfeller ikke være relevant. Utgifter som påløper for å sette bygningen i stand for å kunne bevares, vil kunne anses som påkostning, forutsatt at det gjøres større helhetlige tiltak, f.eks. rehabilitering. Det må likevel gjøres en avgrensning mot utgifter som har karakter av løpende vedlikehold.

3.3.2 Vedlikehold

Med vedlikehold forstås utgifter for å holde et varig driftsmiddel i samme standard tilsvarende som det var på opprinnelig anskaffelsestidspunkt, slik at det varige driftsmidlet kan brukes til sitt tiltenkte formål innenfor dets forventede utnyttbare levetid. Med samme standard forstås at det varige driftsmiddelet opprettholder «samme relative standard» som det hadde da det var nytt.

Noen eksempler på tiltak som normalt vil være vedlikehold.

- Utskifting av vinduer som hadde normal standard når de ble satt inn med vinduer med normal standard i dag (innenfor samme relative standard)
- Bygninger males/beises
- Bytte av ytterkledning
- Taktekking blir skiftet ut
- Komponenter i ventilasjonsanlegg blir skiftet ut
- Biler repareres
- Fastmontert utstyr som lysarmatur, ovner, sanitærutstyr mv. i en bygning skiftes ut
- Reasfaltering av en tidligere asfaltert vei

Dersom kommunen må reparere en avgrenset del av et rørstrekk som følge av lekkasje eller lignende, er dette normalt vedlikehold. Det kan hende det gjøres arbeid på tilliggende funksjoner til rørstrekket (kummer, koblinger mv.), og at dette inngår i vedlikeholdet. Eksempler på vedlikehold vil være:

- En mindre del av rørstrekket skiftes ut/repareres for at det totale rørstrekket skal leve i et visst antall år frem til forventet levetid for hele ledningsnettet er utløpt. Tiltaket opprettholder funksjonen og forlenger ikke «forventet utnyttbar levetid» til det varige driftsmiddelet.
- Tiltak som hindrer at mindre skader utvikler seg til rørkollaps og/eller tiltak som stanser oppståtte lekkasjer.
- Reparasjon av riss/sprekker i betongrør.
- Tiltak hvor kapasiteten og styrken ikke økes utover «samme relative standard», og funksjonskravene er uendret.
- Reparasjon av en avgrenset del av et rørstrekk som følge av lekkasje eller lignende. Arbeid på tilliggende funksjoner til rørstrekket (kummer, koblinger mv.) som er en naturlig del av reparasjonene inngår i vedlikeholdet.
- Utskifting av rør som hadde normal standard når de ble lagt med rør med normal standard i dag (innenfor samme relative standard).
- Installering av en pumpe i et eksisterende ledningsnett for at ledningsnettet skal fungere etter hensikten.

4.2 Salg av finansielle anleggsmidler

Inntekt ved salg av finansielle anleggsmidler skal som hovedregel inntektsføres i investeringsregnskapet.

En andel av inntektene fra salg av aksjer som er klassifisert som finansielle anleggsmidler, skal likevel regnes som løpende inntekter, jf. kommuneloven § 14-9 fjerde ledd.

Driftsinntekten skal tilsvare den delen av salgsinntekten som gjenspeiler (ikke utdelte) resultater som er opptjent i selskapet i kommunens eiertid jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 2-9 andre ledd. Dette er verdier som ved en videreføring av eierskapet til aksjene kunne blitt utdelt og inntektsført i driftsregnskapet etter § 2-8 første ledd. Utdelt utbytte i salgsåret skal trekkes fra, dersom dette inngår i beregningen etter andre ledd og inntektsføres i driftsregnskapet, jf. § 2-9 tredje ledd.

Unntaket gjelder bare hvis kommuner eller fylkeskommuner har bestemmende innflytelse i selskapet, dvs. at kommunen alene, eller sammen med andre kommuner eller fylkeskommuner, har bestemmende innflytelse over utbyttebeslutningen i selskapet. Med bestemmende innflytelse forstås alminnelig flertall på generalforsamlingen, med mindre selskapets vedtekter har fastsatt andre flertallskrav for utbyttebeslutningen.

Standarden legger videre til grunn at tilleggsvederlag ved fusjon eller fisjon, jf. aksjeloven §§ 13-2 og 14-2, skal håndteres på samme måte som salg av aksjer. Dette forutsetter at tilleggsvederlaget innebærer at kommunens eierandel i overdragende selskap reduseres.

4.3 Utdeling fra selskaper

Det følger av budsjett- og regnskapsforskriften § 2-8 at utdeling av resultater som er opptjent i selskapet i løpet av kommunens eller fylkeskommunens eiertid, regnes som løpende inntekter, mens utdeling av innskutt kapital eller verdier som kommunen har betalt vederlag for, føres i investeringsregnskapet.

Den selskapsrettslige formen på utdelingen skal ikke være avgjørende for om inntekten skal føres i drift eller investering. Det er det reelle innholdet i midlene som deles ut som er avgjørende for om inntekten skal regnes som opptjente resultater i kommunens eiertid, eller som utdeling av innskutt kapital, eller som utdeling av verdier som kommunen eller fylkeskommunen har betalt vederlag for.

Med selskaper forstås aksjeselskaper, samvirkeforetak, interkommunale selskaper o.l. hvor kommunens eierandeler er klassifisert som finansielle anleggsmidler i kommunens balanseregnskap i samsvar med KRS nr. 1 punkt 3.3. Den videre drøftelsen her gjelder utdeling fra aksjeselskaper, men prinsippene gjelder tilsvarende for utdeling fra andre typer selskaper.

Utdeling fra aksjeselskaper

Utdeling fra aksjeselskaper kan i henhold til aksjeloven (asl) § 3-6 skje i form av utbytte (jf. asl § 8-1), kapitalnedsetting (jf. asl kap. 12), tilleggsvederlag ved fusjon eller fisjon eller ved oppløsning av selskapet. Her drøftes utdelinger i form av utbytte og kapitalnedsetting.

Utdeling fra aksjeselskaper i form av kapitalnedsettelse eller utbytte etter aksjelovens bestemmelser kan regnskapsmessig være utdeling av opptjente resultater i kommunens eiertid, utdeling av innskutt kapital eller utdeling av verdier som kommunen har betalt vederlag for. Slike inntekter kan være både driftsinntekter og investeringsinntekter for kommunen, uavhengig av den selskapsrettslige formen på utdelingen, dvs. hvilken hjemmel i aksjeloven utdelingen er gitt med bakgrunn i. Det er det reelle innholdet i inntekten for kommunen som investor som er avgjørende. Den selskapsrettslige formen kan imidlertid gi indikasjoner om hvorvidt utdelingen representerer avkastning eller tilbakebetaling av innskutt kapital. Det avgjørende er om utdelingen representerer resultater som er opptjent i selskapet i løpet av kommunens eiertid. I tilfelle inntektsføres utdelingen i kommunens driftsregnskap. I motsatt fall skal utdelingen inntektsføres i investeringsregnskapet.

Utdeling av resultater

Utdelinger av midler fra aksjeselskaper skal regnes som en løpende inntekt, og dermed inntektsføres i driftsregnskapet, hvis utdelingen representerer resultater i selskapet som er opptjent i kommunens eiertid. Bestemmelsen i budsjett og regnskapsforskriften § 2-8 forstås slik at det samme gjelder selv om beløpet som deles ut er vesentlig og/eller ikke regelmessig.

Utdeling av resultater opptjent før kommunens eiertid representerer imidlertid verdier som kommunen har ytet vederlag for ved kjøpet av aksjene, dvs. kommunens investering, og regnskapsføres som tilbakebetaling av kapital.

Utdeling av egenkapital som selskapet har tjent opp selv i kommunens eiertid, og som er benyttet til en forhøyelse av aksjekapitalen (fondsemisjon), og slik aksjekapital senere er ført tilbake til opptjente egenkapital, skal utdeling av slike midler regnes som utdeling av resultater. Dette gjelder selv om aksjeposten i kommunens balanseregnskap må skrives ned etter utdelingen. Hvis utdelingen er resultater som selskapet har opptjent før kommunens, føres utdelingen i investering.

Tilbakebetaling av innskutt kapital

Tilbakebetaling av innskutt kapital i et selskap skal inntektsføres i investeringsregnskapet. Utdeling av verdier som kommunen har ytet vederlag for ved kjøpet av aksjene vil reelt sett være tilbakebetaling av innskutt kapital. Med innskutt kapital forstås den egenkapitalen som eierne har skutt inn i selskapet ved stiftelse eller ved senere kapitalforhøyelse (emisjon). Dette gjelder uavhengig av om kapitalen som deles ut, er skutt inn av kommunen selv (tilbakebetaling) eller av andre eiere.

Dersom bokført verdi på aksjeposten må nedskrives etter utdelingen, representerer utdelingen i realiteten tilbakebetaling av innskutt kapital. Slik nedskrivning vil være nødvendig dersom virkelig verdi på aksjene etter utdelingen er lavere enn bokført verdi. Virkelig verdi vurderes i samsvar med KRS nr. 9 «Nedskrivning av anleggsmidler» punkt 3.4 nr. 10.

Også i tilfeller hvor virkelig verdi på aksjene etter utdelingen ikke er lavere enn bokført verdi, kan realitetene tilsi at det er snakk om tilbakebetaling av innskutt kapital. Dette kan for eksempel være tilfelle dersom kommunen har deltatt i en rettet emisjon i selskapet hvor kommunen har fått aksjene rimeligere enn de reelle verdiene i selskapet skulle tilsi, hvorpå hele eller deler av emisjonsbeløpet deles ut igjen til aksjonærene etter en kapitalnedsettelse.

Videre vil utdelinger som følge av hendelser som har likhetstrekk med salg av aksjer være å regne som tilbakebetaling av innskutt kapital. F.eks. vil utdelinger fra et selskap som skyldes nedsettelse av egenkapitalen etter en rettet emisjon hvor kommunen ikke var deltaker, innebære at kommunens eierandel i selskapet reduseres.

Vedlegg:
Nærmere om avgrensing av varige driftsmidler i vann og avløp

Ledningsnett er vanskeligere å avgrense som et varig driftsmiddel enn f.eks. en bil eller en bygning. Vanligvis legges det både vann- og avløpsledninger i samme grøft. I tillegg vil veger, parker eller andre anlegg på overflaten bli berørt, samt at grøften også kan bli brukt til å legge ledninger for overflatevann og trekkerør for datafiber. Det er krav i Kostra at avskrivningene skal gjøres på ulike funksjoner. I selvkostforskriften og noteopplysningene til regnskapet er det krav om at kapitalkostnadene skal være beregnet på gjennomførte transaksjoner. De varige driftsmidlene må derfor kunne knyttes til ulike tjenesteområder som f.eks. vann, avløp, samferdsel, park etc.

Vann- og avløpsnettet vil vanligvis dekke store deler av tettbygde områder, men også deler av kommunen hvor bebyggelsen er mer spredt. Vann- og avløpsnettet vil normalt være utbygd i ulike tidsperioder, i ulike geografiske områder, og kan ha ulik byggeteknikk og kvalitet. Regnskapsmessig vil det derfor kunne vurderes som flere varige driftsmidler.

Vann- og avløpsanlegg er som oftest store sammenhengende ledningsnett, knyttet sammen i et større nett med ulik kapasitet og ulike installasjoner. Eksempel på dette kan være hovedvannledninger som er koblet til ulike geografiske områder. Andre eksempler er hoveddrikkevannkilde, renseanlegg, prosessanlegg, trykktanker, reservevannkilder osv.

For driftsmidler som vann- og avløpsanlegg er det nødvendig å avklare hva som er et varig driftsmiddel for å kunne vurdere om et tiltak innebærer

- utskifting av et varig driftsmiddel eller er påkostning, eller
- vedlikehold av et eksisterende driftsmiddel.

Kommunens egen inndeling av VA-nettet

Kommunen må selv gjøre en vurdering av hvordan ledningsnettet kan deles opp i ulike anleggsmidler/driftsmidler ut fra egen kjennskap til disse anleggene. Inndelingen bør baseres på historisk utbygging, funksjon og geografi og/eller en kombinasjon av disse. Nedenfor gjennomgås ulike måter å inndele de varige driftsmidlene innen VA på.

Med historisk menes anlegg som finnes tidfestet i kommunens regnskap eller kan avgrenses tidsmessig på annen måte, dersom de er eldre enn kommunen har dokumentert i regnskapene.

Med geografi menes avgrensede områder som grunnkretser, tettsteder, bydeler, utbyggingsområder avgrenset av områdeplaner eller reguleringsplaner, øyer, hytteområder eller andre avgrensede områder.

Med funksjon menes drikkevannskilder, renseanlegg, prosessanlegg, hovedvannledninger, underliggende ledningsnett, overvannsnett, pumpestasjoner, styringssystemer, høydebasseng og lignende.

Eksempler på varige driftsmidler kan være:

- Ledningsnettet for en bydel
- Ledningsnettet for et bestemt bolig- eller næringsområde
- Ledningsnettet til et hytteområde
- Rørstrekk mellom to driftspunkt
- Rørstrekk med tilhørende driftspunkt
- Andre definerte avgrensede områder

Inndelingen i driftsmidler må tilfredsstille kravene for å være et varig driftsmiddel. Det innebærer at hvert enkelt driftsmiddel må tilfredsstille varighets- og vesentlighetskriteriene i KRS nr. 4 punkt 3.2. Det vil si at hver komponent må ha en utnyttbar levetid på minst tre år og en anskaffelseskost på minst kroner 100 000.

Oversikt over varige driftsmidler

Kommunen skal ha en oversikt (anleggsregister) over hvilke varige driftsmidler balansepostene for varige driftsmidler består av. Som omtalt ovenfor, er det nødvendig å avklare hva som er et varig driftsmiddel for å kunne vurdere om de aktuelle tiltakene er påkostning eller vedlikehold. Kommunen må altså gjøre en konkret vurdering av hva som utgjør et varig driftsmiddel. Anleggsregisteret må ikke være inndelt på samme måte som kommunens vurdering, slik at oversikten/vurderingen ikke nødvendigvis må samsvare med hvordan ledningsnettet er aktivert i kommunens balanse/anleggsregister. Det er derfor ikke nødvendig å spesifisere alle enkeltdeler og endringsmeldinger i anleggsregisteret. Oversikten må likevel kunne avstemmes mot balansen.

For eldre deler av ledningsnettet vil det ofte ikke være mulig å kreve avstembarhet med anleggsregister/balansen. Kommunen må likevel gjøre en vurdering av hva som vil utgjøre et varig driftsmiddel.

Eksempler på inndeling av ledningsnett i driftsmidler:

Aktiverte anleggsmidler i kommunens regnskap

Eksisterende inndeling i varig driftsmiddel i kommunens regnskap kan brukes dersom inndelingen samtidig kan avgrenses geografisk og/eller funksjonelt. Dersom disse anleggene ikke kan avgrenses geografisk og/eller funksjonelt, må de aktiverte anleggsmidlene deles opp i flere varige driftsmidler. Hvert enkelt driftsmiddel trengs ikke spesifiseres i balansen, men det må foreligge en oversikt over de varige driftsmidlene som inngår i bokførte verdier i balansen. Det er det enkelte varige driftsmiddelet som legges til grunn når tiltak skal vurderes i forhold til drift, investering og eventuelt senere dekomponering.

Et eksempel på et varig driftsmiddel er hovedvannledning. Anlegget kan deles opp i ulike varige driftsmidler avgrenset geografisk og/eller avgrenset av trykksoner, avløpssoner, pumpestasjoner og/eller tilknytningspunkter til underliggende eller overliggende ledningsnett etc.

Et annet eksempel kan være at det varige driftsmiddelet er delaktivert over flere år hvor samlet aktivering kan vurderes som flere separate varige driftsmidler.

Avgrensning i ulike geografiske områder

Kommunen kan for eksempel deles inn i ulike geografiske områder ut fra grunnkretser, tettstedsområder etc. Dette kan også være boligområde, næringsområde, hytteområde, deler av sentrumsområder etc. Det kan eventuelt også deles inn i overordnede områder som grunnkretser, og delområder etter de andre kategoriene. Det varige driftsmiddelet skal være det laveste nivået i hierarkiet. Det kan velges samme geografiske avgrensning for både vann, avløp og overflatevann dersom en slik avgrensning er hensiktsmessig, men de må skilles i ulike varige driftsmidler.

Avgrensning i ulike funksjonelle kategorier

Dette kan være områder tilhørende felles trykksoner, pumpestasjoner, vannbehandlingsanlegg, avløpsanlegg etc.

Avløpsanlegg med separert overflatevann bør skilles i egne varige driftsmidler separat fra anlegg med felles ledning ettersom disse funksjonelt er ulike. Dersom kun en mindre del av anlegget har felles ledning, og det overføres til en separert avløpsledning, kan det vurderes som et samlet varig driftsmiddel.