

FORELØPIG STANDARD

Statlig Regnskaps Standard 17

Veiledningsnotat for regnskapsføring av varige driftsmidler i pilotfasen

Innholdsfortegnelse

Innledning / formål.....	2
Virkeområde.....	2
Bakgrunn og avgrensninger	2
Varige driftsmidler - kartlegging, identifisering og klassifisering i åpningsbalansen	3
Varige driftsmidler - verdsettelse i åpningsbalansen og dokumentasjon	3
Finansiering av anleggsmidlene i åpningsbalansen.	4
Vesentlighetsgrenser ved periodisering	4
Generelt om Regnskapsloven (RL) og God regnskapsskikk (GRS)	5
Norsk regnskapslovgivning versus internasjonale standarder	5
Varige driftsmidler mv.	6
Generelt om anleggsmidler	6
Immaterielle eiendeler.....	7
Varige driftsmidler	8
Finansielle anleggsmidler.....	9
Anskaffelseskost.....	9
Dekomponering av anskaffelseskost.....	9
Balanseføring eller direkte kostnadsføring	10
Nyanskaffelser.....	10
Påkostninger og vedlikehold	11
Avskrivninger.....	11
Generelt	11
Økonomisk levetid og fornuftig avskrivningsplan.....	11
Avskrivning ved kjøp i løpet av året	12
Anleggsregister.....	12
Avgang driftsmidler	13
Nedskrivning	13
Leie av driftsmidler / leasing.....	14
 Vedlegg - matrise for verdsettelse/avskrivning av anleggsmidler og varige driftsmidler	15

Dato: 7. desember 2005

Versjon: 1.0

Innledning / formål

Dette veiledningsnotat har som formål å gi retningslinjer for hvordan pilotvirksomhetene skal bokføre og presentere varige driftsmidler i de periodiserte regnskap som skal utarbeides fra og med 1.1.2005. Notatet omfatter både retningslinjer for presentasjonen i åpningsbalansen og for den løpende bokføring i 2005 og senere.

De regnskapsmessige verdier som legges til grunn i åpningsbalansen, og vurderinger av levetider, klassifiseringer m.m forutsettes videreført ved etterfølgende periodeavslutninger. De verdier som estimeres pr. 1.1.2005 skal følgelig vedlikeholdes (avskrives / oppdateres) på en konsistent måte ved fremtidige regnskapsavslutninger i henhold til periodiseringsprinsippet.

Veiledningsnotatet med vedlegg inneholder retningslinjer for tilnærming og fremgangsmåte for fastsettelse av en åpningsbalanse for varige driftsmidler i pilotvirksomhetene. Veiledningen omhandler også vedlikehold av disse balanseposter i form av senere perioders tilgang / avgang, avskrivninger og nedskrivninger.

Virkeområde

Denne veiledningen gjelder for alle statlige forvaltningsorganer (heretter kalt virksomheter) som fører sitt virksomhetsregnskap etter periodiseringsprinsippet i Finansdepartementets periodiseringsprosjekt.

Veiledningsnotatet er utarbeidet med hjemmel i i punkt 3.2.2 i Bestemmelser om statlig økonomistyring. Veiledningen er et tillegg til de bestemmelser som er gitt om regnskapsføring og rapportering i *Reglement for økonomistyring i staten* og *Bestemmelser om økonomistyring i staten* av 12. desember 2003.

Bakgrunn og avgrensninger

Varige driftsmidler utgjør en betydelig verdi for mange virksomheter i statlig sektor, og avskrivninger og vedlikehold på slike utgjør en sentral innsatsfaktor for de varer og tjenester som produseres. For å sikre god økonomistyring og riktig kostnadsallokering i virksomhetene er det følgelig viktig å ha kontroll på kostnadene og å gjennomføre en konsistent og planmessig periodisering av kostnadene relatert til driftsmidlene over deres levetid. Ut fra formålet sammenligning er det av stor betydning at avskrivningskostnader og prinsipper for vurderinger av påkostning / vedlikehold praktiseres ensartet i de ulike virksomheter.

Veiledningsnotatet dekker ikke problemstillinger som knytter seg til arbeid på varige driftsmidler i egen virksomhet, og regnskapsmessig måling og presentasjon av slike arbeider. For fremgangsmåte ved identifisering og presentasjon av slike arbeider / kostnader vises til utkast til statlig standard for *anleggskontrakter*¹.

¹ Ref. foreløpig SRS 11 fra periodiseringsprosjektet.

Problemstillinger som knytter seg til metode og detaljer rundt føring av anleggsregistre tas ikke opp i dette notatet, da det faller utenfor det regnskapsmessige fokus som her er tiltenkt. Alternative systemmessige løsninger for anleggsregistre drøftes heller ikke i noen særlig grad.

Varige driftsmidler - kartlegging, identifisering og klassifisering i åpningsbalansen

Virksomheten må først identifisere og kartlegge hvilke varige driftsmidler man besitter, og hvilke av disse som det vil være aktuelt å verdsette og inkludere i åpningsbalansen².

Virksomhetene må dessuten gjøre en vurdering av oppfølgingsmetoder for de varige driftsmidler. Dette vil omfatte vurdering av økonomiske levetider / avskrivningssatser samt verifikasjonskontroller knyttet til driftsmidlenes tilstand, tilstedeværelse og lokalisering. Enkelte av de driftsmidler som inkluderes i åpningsbalansen vil være relativt enkle å følge opp, mens det for andre vil være nødvendig med mer oppfølgingsarbeid.³

Virksomheten må ta stilling til klassifisering av de enkelte driftsmidler i *balansen* og den fremtidige påvirkning av balanseverdien i *resultatregnskapet*. Kontoplanen vil i de fleste tilfeller være veiledende med hensyn til gruppering av eiendeler og kostnader.

Varige driftsmidler - verdsettelse i åpningsbalansen og dokumentasjon

Varige driftsmidler skal i åpningsbalansen vurderes etter prinsippet om bruksverdi basert på gjenanskaffelsesverdi⁴. Gjenanskaffelsesverdien i åpningsbalansen skal ta hensyn til driftsmidlets alder og tilstand for øvrig.

I forbindelse med verdsettelse av varige driftsmidler, og tilhørende eventuelle forpliktelser, vil dette kunne gjøres ut fra forskjellige metoder, avhengig av tilgjengelige materiale, tidligere etablerte registre, oversikter mv. Det vises til eget vedlegg, hvor det gis enkelte praktiske forslag til metoder for vurderinger og verdsettelse. Ettersom det kan være ulikheter i dokumentasjonen som den enkelte virksomhet har tilgjengelig for formålet, kan alternative metoder for tilnærming til verdsettelsen kan være like relevante og nøyaktige som de omtalte.

Åpningsbalanse skal gi et dekkende bilde av virksomhetens varige driftsmidler og eventuelle tilhørende forpliktelser. Den skal være basert på pålitelig informasjon, være fullstendig samt være tilstrekkelig dokumentert. Det er viktig at man allerede fra kartleggingsfasen legger til rette for sporbarhet i de listeføringer, spesifikasjoner, avgrensninger og forutsetninger som gjøres. Dette av hensyn til etterfølgende gjennomgang / revisjon, samt for tilrettelegging av gode rutiner for vedlikehold av balansepostene ved fremtidige periodeavslutninger.

² Ref. eget veiledningsnotat om kartlegging og klassifisering av eiendeler og forpliktelser fra Periodiseringsprosjektet. Ref. også ØR pkt 5.3.7 om registrering av eiendeler..

³ Kontrollarbeidet vil blant annet kunne omfatte utrangeringskontroller, kontroll av løpende aktiveringer, kontroll av konsistent bruk av regnskapsprinsipper innenfor virksomheten, samt ordinære regnskapsmessige avstemmings- og konsistenskontroller. Etablering av kontrollrutiner i tilknytning til virksomhetens varige driftsmidler vil normalt inkludere flere avdelinger i virksomheten. Virksomheten bør tidlig etablere rutiner for periodeavslutning og regnskapsrapportering, herunder avklare ansvarsdeling for nøkkelkontroller mellom sentrale og lokale avdelinger.

⁴ Ref. hovedprinsipp for verddivurdering i av varige driftsmidler i veivalgsnotatet fra Periodiseringsprosjektet.

Finansiering av anleggsmidlene i åpningsbalansen.

De varige driftsmidler (anleggsmidler) som inkluderes i åpningsbalansen vil ha sin motpost på balansens passivaside i form av en forpliktelse. Motpost *forpliktelse* kan fortolkes som at forvaltningsorganet har fått overført verdier (bevilgning eller tilskudd) fra staten i tidligere perioder, som må forutsettes å skulle forbrukes i forvaltningsorganets virksomhet ut over den / de budsjetterminer som bevilgningen eller tilskuddet er gitt. Parallelt med at avskrivninger foretas på de oppførte verdier i åpningsbalansen, vil forpliktelsesposten oppløses og bokføres som inntekt. Denne metode for regnskapsføring ivaretar målsettingen om at virksomhetens kostnader til avskrivninger presenteres i henhold til periodiseringsprinsippet, samtidig som en oppløsning av forpliktelsen vil gir en resultat-nøytral effekt.⁵

Vesentlighetsgrenser ved periodisering

En mest mulig riktig periodisering av kostnader relatert til varige driftsmidler vil være en sentral oppgave for mange virksomheter i staten. Ved periodisering av kostnader til avskrivning er det viktig at virksomhetene følger den samme metode for tilnærming til vesentlighetsvurderingen.

Regnskapsavleggelsen har mange formål. Ulike formål vektlegges forskjellig avhengig av det fokus og den innfallsvinkel den enkelte bruker av regnskapet har. To av de viktigste formålene i Periodiseringsprosjektet er å få frem et mest mulig *korrekt bilde av ressursbruken* i statlige virksomheter, samt å fremskaffe *sammenlignbar kostnadsinformasjon* mot andre virksomheter. Regnskapet brukes som et grunnlag for å gjøre vurderinger og å ta beslutninger. Beslutninger er ikke bare grunnet på det isolerte regnskapet, men også på sammenligning mot andre regnskaper. I regnskaps- og revisjonsteori er vesentlighet ofte knyttet til beslutningsfunksjonen. Dersom en feil i regnskapet ville ført til at en bruker av regnskapet hadde gjort en annen vurdering eller tatt en annen beslutning, enn om feilen ikke var til stede, betraktes feilen som vesentlig.

Selve regnskapsloven har ingen særlige bestemmelser om vesentlighet i forhold til periodisering generelt eller varige driftsmidler spesielt. Sammenstillingsprinsippet i § 4-1 nr. 3 er selve lovgrunnlaget for periodisering av kostnader til den periode tilhørende inntekt regnskapsføres.

Statlige virksomheter vil typisk ha betydelig variasjon i verdier som er investert i varige driftsmidler. Det er viktig at kostnadene blir periodisert til korrekt periode. I den grad en virksomhet, ut fra vesentlighetsbetraktninger, prinsippavgrensninger eller andre hensyn, ikke finner det nødvendig eller relevant å føre opp et driftsmiddel i balansen, eller å foreta planmessige avskrivninger av dette, forutsettes det at virksomheten kan argumentere for og dokumentere vurderingen⁶.

⁵ Ref. også prinsippet om *omvendt sammenstilling*, som redegjøres for i etterfølgende avsnitt – Generelt om Regnskapsloven og God regnskapsskikk.

⁶ Kfr hensynet til sporbarhet i vurderinger og evt etterfølgende kontroll internt og eksternt (Riksrevisjon mv).

Generelt om Regnskapsloven (RL) og God regnskapsskikk (GRS)

RL § 4-1, 1.ledd nr. 2, fastsetter opptjeningsprinsippet som grunnlag for når en inntekt skal regnskapsføres. Videre fremkommer det av ledd nr. 3 at utgifter skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt (sammenstillings- / matching-prinsippet). Systematikken i loven er med andre ord at man først skal ta stilling til når en inntekt skal regnskapsføres, og deretter periodisere kostnadene i henhold til dette. Periodisering av avskrivninger i henhold til GRS må, som en følge av dette, vurderes opp mot periodisering av virksomhetens inntekter / tilskudd til investeringer, herunder virksomhetens aktivitet og / eller levering av tjenester. Dette betyr at prinsipielt skal avskrivningstiden følge utviklingen i kontantstrømmen (inntekten) som driftsmidlet genererer / bidrar til å generere.

For *statlige virksomheter* vil inntektsbegrepet ikke være like klart definert som for virksomheter i privat sektor som har overskudd som formål⁷. Man må følgelig tilpasse den statlige regnskapspraksis til de forhold som er relevante for statlige virksomheter, herunder fokusere på realitet fremfor form. Det vises i denne sammenheng til redegjørelse i veivalgsnotat (prinsippnotat) fra Periodiseringsprosjektet i Finansdepartementet hvor begrepet *omvendt sammenstilling* er diskutert. I forhold til regnskapslovens systematikk innebærer omvendt sammenstilling i prinsippet en analog tilnærming til sammenstillingsprinsippet, men altså ut fra et aktivitets- og kostnadsfokus fremfor et inntektsfokus.

Norsk regnskapslovgivning versus internasjonale standarder

Det finnes ingen egen regnskapsstandard for driftsmidler i Norge. Utgangspunktet for sammenligning med internasjonale regnskapsstandarder (IAS/IPSAS) vil derfor være hovedreglene i Regnskapsloven (RL) og god regnskapsskikk (GRS) i Norge.

Den vesentligste forskjellen mellom RL/GRS og de internasjonale regnskapsstandardene (IAS nr 16⁸ og IPSAS 17⁹) er knyttet til de internasjonale standarders adgang til *revaluering* av driftsmidler. En slik adgang eller tilsvarende instrument finnes ikke i GRS i dag. Det legges heller ikke opp til en slik adgang i Periodiseringsprosjektet.

Grunnlaget for balanseføring etter både GRS og de internasjonale standarder er fremtidige økonomiske fordeler. Overført til offentlig sektor er imidlertid dette utgangspunktet en utfordring. Innenfor offentlig sektor vil man i mindre / liten grad ha virksomheter som skaper inntjening, og formålet med balanseføring blir derfor ikke å vise verdier, men å måle kostnader knyttet til produksjon av offentlige goder / tjenester¹⁰.

De internasjonale standardene IAS og IPSAS er substansielt veldig like. Som følge av at Finansdepartementets periodiseringsprosjekt gjelder for statlig sektor, vil det være relevant å trekke frem enkelte særegenheter / retningslinjer for offentlige virksomheter (Public sector), som omhandles i IPSAS 17. Dette er blant annet bestemmelser rundt;

⁷ For 50-post virksomhetervil inntektsbegrepet for *egne* oppdragsinntekter dog kunne underlegges en tilnærmet lik definisjon i relasjon til sammenstillingsprinsippet, slik som utgangspunktet er i regnskapsloven.

⁸ IAS 16 er International Accounting Standard nr 16 vedr. *Property, plant and equipment*.

⁹ IPSAS 17 er International Public Sector Accounting Standard nr 17 vedr. *Property, plant and equipment*.

¹⁰ Det kan som fotnote bemerkes at denne problemstilling har gitt betydelige utfordringer ifm. etableringen av helseforetakene i Norge.

- Infrastruktur eiendeler, og
- Nasjonaleiendom og kulturminner ("heritage assets").

For infrastruktur-eiendeler legges det til grunn at dette dekkes av IPSAS 17 (ref. § 21 i standarden). Det legges videre opp til at infrastruktur, ved registrering av løpende tilgang, skal balanseføres til anskaffelseskost (ref. §§ 22 – 25 i standarden). Den anbefalte regnskapsmessige behandling er følgelig lik med det som gjelder for tilgang av varige driftsmidler generelt.

Periodiseringsprosjektet legger til grunn at pilotvirksomhetene i størst mulig grad følger de retningslinjer for infrastruktur-eiendeler som angis i den internasjonale standarden. Dette er også vurdert til å være i rimelig samsvar med GRS i Norge.

For nasjonaleiendommer og kulturminner, dvs. eiendeler med kulturell, miljø eller historisk betydning, legges det i IPSAS 17 opp til en valgfrihet knyttet til balanseføring av slike. Det legges likevel til grunn at dersom et kulturminne faktisk brukes som driftsmiddel i virksomheten, da bør det registreres og verdsettes etter reglene i standarden.

I veivalgsnotatet fra Finansdepartementets periodiseringsprosjekt er det lagt til grunn at nasjonaleiendommer og kulturminner, i pilotfasen av prosjektet, ikke skal inkluderes i åpningsbalansen. Det er dog forutsatt at i den grad at slike eiendeler har en reell bruksverdi for virksomheten, for eksempel når en virksomhet har kontorer i et bygg som klassifiseres som kulturminne, så skal dette inkluderes i åpningsbalansen ut fra en bruksverdi-tilnærming.

Varige driftsmidler mv.

Generelt om anleggsmidler

Med anleggsmidler forstås eiendeler som er anskaffet til varig eie eller langsiktig bruk i virksomheten, jfr. RL §5-1. Andre eiendeler er omløpsmidler. Fordringer som skal tilbakebetales innen ett år, kan ikke klassifiseres som anleggsmidler.

Hovedkriteriet for skillet mellom omløpsmidler og anleggsmidler er således hvorvidt eiendelen er bestemt til varig eie eller bruk.

Hovedtrekkene i oppstillingsplanen for anleggsmidler i balansen¹¹ er gjengitt nedenfor. Den detaljert kontoplanen for pilotvirksomhetene vil gi ytterligere spesifikasjoner.

Eiendeler

A. Anleggsmidler

I Immaterielle eiendeler

Forskning og utvikling

Rettigheter og lignende immaterielle eiendeler

II Varige driftsmidler

Bygninger, tomter og annen fast eiendom

Maskiner og anlegg

¹¹ Ref. NSRS nr 1, som bygger på hovedtrekkene i Regnskapslovens oppstillingsplan. (Ref. RL§6-2).

Driftsløsøre, inventar, verktøy og lignende

Anlegg under utførelse

Beredskapsanskaffelser

III *Finansielle anleggsmidler*

Investering i datterselskap, tilknyttede selskap, øvrige aksjer og andeler og langsiktige fordringer

Anleggsmidler består av *immaterielle eiendeler, varige driftsmidler og finansielle anleggsmidler*¹². Dette veiledningsnotat vil i hovedsak fokusere på gruppen *varige driftsmidler*.

For pilotvirksomhetene vil den viktigste grensedragningen mellom anleggsmidler og omløpsmidler være knyttet til de materielle eiendelene. Beholdninger klassifiseres som omløpsmidler mens varige driftsmidler klassifiseres som anleggsmidler. Det avgjørende vil være hvilken funksjon eiendelen har i virksomheten, dvs. om eiendelene knytter seg direkte til virksomhetens vare- og tjenestekretsløp eller ikke. Som direkte tilknyttede eiendeler anses virksomhetens kjøp av varer og andre innsatsfaktorer for å tilvirke varer og å utføre tjenester, samt kjøp av varer for direkte videresalg.

Eiendeler som knytter seg til virksomhetens vare- og tjenestekretsløp klassifiseres som omløpsmidler. Eiendeler som er varige i forhold til ovennevnte defineres som anleggsmidler.

Immaterielle eiendeler

Immaterielle eiendelene som kan være aktuelle for en statlig virksomhet er følgende:

1. Forskning og utvikling (FoU)
2. Programvare, konsesjoner, patenter, lisenser, varemerker og lignende rettigheter.

For statlige virksomheter vil hovedregelen være at kun eksternt anskaffet programvare med tilhørende eksterne konsulenttenester tilknyttet implementeringen skal balanseføres. Øvrige kostnader i tilknytning til forskning og utvikling, konsesjoner, patenter, varemerker og lignende rettigheter skal normalt direkte kostnadsføres i resultatregnskapet etter hvert som de påløper. Se for øvrig drøftelse nedenfor.

Den regnskapsmessige behandlingen av immaterielle eiendeler er behandlet i NRS (F)¹³ Immaterielle eiendeler. Vi vil i det følgende ikke foreta noen fullstendig drøfting av temaet immaterielle eiendeler, men kun belyse enkelte hovedlinjer som antas relevante for statlige virksomheter.

Med immaterielle eiendeler forstås ikke-pengeposter uten fysisk substans, som virksomheten benytter i tilvirkning eller salg av varer og tjenester, eller for administrative gjøremål, og som:

¹² Finansielle anleggsmidler vil normalt være av begrenset omfang i statlige virksomheter. Dette blant annet som følge av begrensninger i *Reglement for og Bestemmelser om økonomistyring i staten, samt også de statlige virksomhetenes egenart.*

¹³ NRS (F) Immaterielle eiendeler – Norsk RegnskapsStandard - Forslag

- a) er identifiserbare
- b) kontrolleres av foretaket slik at de representerer framtidige økonomiske fordeler som forventes å tilflyte foretaket” (NRS(F))

Utgangspunktet for regnskapsføring av immaterielle eiendeler er at de følger de samme generelle vurderingsreglene som øvrige anleggsmidler. Videre er det gitt en spesiell vurderingsregel for *egen* forskning og utvikling som innebærer at utgifter til egen forskning og utvikling kan kostnadsføres.

Forskning og utvikling

Statlige virksomheter utfører i noen tilfeller forsknings- og utviklingsaktiviteter i egen regi. Metoder, rettigheter og lignende som følge av dette, skal prinsipielt verdsettes til virkelig verdi på lik linje med andre eiendeler. Enkelte av disse aktivitetene vil kunne hevdes å tilfredsstille ovennevnte krav til balanseføring som følger av NRS (F) Immaterielle eiendeler. Tradisjonelt er verdien på FoU vanskelige å fastsette og dokumentere, samtidig som FoU er vanskelig å avgrense fra øvrige eiendeler. Verdien har normalt ingen sammenheng med nedlagte historiske kostnader. Eventuell fastsatt verdi vil uansett være beheftet med en meget stor grad av usikkerhet. Av praktiske og forsiktighetsmessige årsaker skal derfor verdier knyttet til FoU som hovedregel *ikke* regnskapsføres i virksomhetens balanse.

I spesielle tilfeller har dog slik FoU medført at det genereres en egen dokumenterbar og vesentlig kontantstrøm i dag. Verdien av slik FoU skal oppføres i virksomhetens balanse under forutsetning av at en vesentlig positiv kontantstrøm forventes også å bli generert i fremtiden.

Programvare

Konsesjoner, patenter, varemerker og lignende rettigheter skal i utgangspunktet ikke balanseføres, men kostnadsføres etter hvert som det påløper.

Programvare (herunder bruksrettigheter til programvaren) skal inkluderes i virksomhetens balanse. Med programvare forstås alle administrative systemer, herunder økonomisystem, personalsystem, tekniske systemer, fagsystemer mv. Som hovedregel balanseføres eksternt anskaffet programvare med tilhørende eksterne konsulentttjenester tilknyttet implementeringen. Øvrige utgifter, som for eksempel egenutviklet programvare, balanseføres som hovedregel ikke. Dog bør en, for sammenlignbarhet mellom de ulike virksomheter, balanseføre vesentlig og virksomhetskritiske egenutviklet programvare (- se også vedlegg til dette notat).

Varige driftsmidler

Med varige driftsmidler forstås materielle eiendeler som er ment til varig eie og bruk i forvaltningsorganets virksomhet. Eksempler på dette kan være:

- Bygninger, herunder både tekniske og administrative bygninger
- Anlegg under utførelse; bygg eller ombygging under oppføring
- Tomter, som er definert å tilhøre virksomheten
- Boliger, herunder personalboliger med tilhørende tomter
- Infrastruktur-eiendeler
- Bedriftsspesifikt utstyr, maskiner og lignende.
- IT- og kommunikasjonsutstyr, eksempelvis PC'er og servere

I vedlegg – underpunkt B) er det angitt en mer utfyllende beskrivelse av ulike typer varige driftsmidler med kommentarer og eksemplifisering.

Finansielle anleggsmidler¹⁴

Finansielle anleggsmidler vil for de fleste statlige forvaltningsorganer neppe være av vesentlig betydning. Hovedregelen om ”varig eie og bruk” vil gjelde tilsvarende som ovenfor med hensyn til skille mellom anleggsmidler og omløpsmidler. RL § 5-1, 2. ledd angir i tillegg et vilkår som sier at fordringer som skal tilbakebetales innen et år, ikke kan klassifiseres som anleggsmidler. Finansielle eiendeler består i første rekke av fordringer, aksjer, andeler og andre finansielle instrumenter, og vurderes i utgangspunktet til anskaffelseskost.

Anskaffelseskost

Regnskapslovens hovedregel for anleggsmidler er at disse skal vurderes og balanseføres til anskaffelseskost (jfr. RL § 5-3). Periodiseringsprosjektet legger generelt til grunn at alle løpende tilganger av anleggsmidler bokføres i henhold til regnskapslovens bestemmelser.

Anskaffelseskost defineres som kjøpspris med tillegg av kjøpsutgifter - (ref. RL § 5-4). Ved tilvirkning av egne varige driftsmidler omfatter anskaffelseskost variable og faste tilvirkningskostnader. Tilvirkning av egne anleggsmidler vil bare i begrenset grad gjøres av statlige virksomheter, og er av denne grunn ikke omtalt nærmere i dette notat. Det vises for øvrig til veiledningsnotat / utkast til statlig regnskapsstandard nr. 11 for *anleggskontrakter*.

Med anskaffelseskost skal forstås kjøpsprisen for anleggsmidlet med tillegg av eventuelle offentlige avgifter og tilleggsomkostninger i tilknytning til å klargjøre driftsmidlet til bruk. Frakt, montering, merverdiavgift og toll vil være typiske tilleggsomkostninger. Videre gjøres det fradrag for eventuelle rabatter og bonuser. Opplæring i bruk av utstyret anses ikke som en del av anskaffelseskost. I de tilfeller kjøpspris også inkluderer betaling for eksempelvis fremtidig service, må prisen skilles i to ulike komponenter - pris for utstyret og pris for servicekontrakten. Prisen for utstyret balanseføres som en del av anskaffelseskost for anleggsmidlet, mens prisen på servicekontrakten balanseføres som en forskuddsbetalt kostnad. Den forskuddsbetalte kostnaden skal fordeles (kostnadsføres) over servicekontraktens løpetid.

I de tilfeller der anleggsmidlet er kjøpt inn med utenlandsk valuta, skal den utenlandske valutaen regnes om til norske kroner på transaksjonstidspunktet. Vanligvis anses leverings-tidspunktet for å være transaksjonstidspunktet.

Dekomponering av anskaffelseskost

I Norge har det historisk ikke vært særlig vanlig at et driftsmiddel deles opp i flere deler / komponenter. I følge IAS 16 om varige driftsmidler (ref også IPSAS 17) skal hver del av et driftsmiddel, som har en kostpris som er vesentlig i forhold til den totale kostprisen for driftsmidlet, balanseføres separat. (Dette kan for eksempel gjelde for bygninger, skip, fly og infrastruktur.) Deler som antas å ha lik økonomisk levetid kan slås sammen.

¹⁴ Finansielle anleggsmidler vil normalt være av begrenset omfang i statlige virksomheter. Dette blant annet som følge av begrensninger i *Reglement for og Bestemmelser om økonomistyring i staten, samt også de statlige virksomhetenes egenart*.

Når et driftsmiddel dekomponeres, må avskrivningssatsen fastsettes for hver enkelt komponent. Dermed blir det enklere å fastsette fornuftige avskrivningssatser knyttet til driftsmidlet, fremfor bruk av *en* felles gjennomsnittlig avskrivningssats (levetid) for driftsmidlet som helhet. Ved bruk av dekomponeringsteknikken løses også problemstillinger rundt periodisk vedlikehold. De delene som etter planen skal skiftes ved et periodisk vedlikehold, balanseføres som en egen komponent og får ved utskiftingen en ny levetid.

En må vurdere nøye hvor mange komponenter det vil være hensiktsmessig å dele et driftsmiddel opp i. Dette vil måtte baseres på virksomhetens egen kunnskap om driftsmidlene sine, samt relevante forhold og standarder som kan være knyttet opp til det enkelte driftsmiddel.¹⁵

Balanseføring eller direkte kostnadsføring

Nyanskaffelser

Hovedregelen er at varige driftsmidler skal balanseføres i sin helhet på anskaffelsestidspunktet.

Ubetydelige driftsmidler, dvs. med uvesentlig anskaffelseskost, kan imidlertid kostnadsføres direkte. Med direkte kostnadsføring forstås at hele driftsmidlets anskaffelseskost føres i resultatregnskapet på anskaffelsestidspunktet. Hva som skal anses som uvesentlig beror på en konkret vurdering.

For virksomheter som deltar i Finansdepartementets periodiseringsprosjekt er det som et utgangspunkt gitt retningslinjer om at anskaffelser under kr 30 000¹⁶ (inklusive eventuelle offentlige avgifter og tilleggskostnader) kan kostnadsføres direkte i resultatregnskapet. Ved vurdering av om en anskaffelse er under grensen for balanseføring må det utøves en viss grad av skjønn ved den enkelte virksomhet.

I visse tilfelle kan det imidlertid tenkes at anskaffelser med verdi over kr 30 000 ikke skal balanseføres. Dette forsvares ut fra en konkret vurdering av at driftsmidlet ikke har ”varig verdi”. Eksempelvis er det vanlig å kostnadsføre driftsmidler som har kortere levetid enn 3 år. På den annen side kan det være at driftsmidler som hver for seg har en verdi lavere enn kr 30 000 anses å utgjøre en fellesanskaffelse som totalt sett overstiger kr 30 000 og dermed skal aktiveres. Det vises i denne sammenheng til eget *veiledningsnotat for kartlegging og klassifisering av eiendeler og forpliktelser* hvor det drøftes nærmere rundt bl.a. eiendeler som er selvstendige, eiendeler som er en del av en helhet (dekomponering) og eiendeler som utgjør en del av en gruppe (bunking/pool-aktivering).¹⁷

Det bør avslutningsvis presiseres at det i avgrensingen mellom balanseføring og direkte kostnadsføring ikke er mulig å lage en fasit som dekker alle mulige tilfeller. Det er viktig at det benyttes et fornuftig skjønn med basis i disse betraktningene.

¹⁵ For bygninger vil det foreligge en Norsk Standard (byggningsdelstabellen), som gir et godt utgangspunkt for tilnærming til dekomponering og fastsettelse av standard levetider for de enkelte byggningsdeler. Det vises for øvrig til vedlagte matrise til dette veiledningsnotat, hvor dette er nærmere illustrert.

¹⁶ Ref. veiledningsnotat vedrørende Kartlegging og klassifisering av eiendeler og forpliktelser – avsnitt 2.4 – ”Retningslinjer for avgrensninger i kartleggingen (vesentlighetsgrenser)”.

¹⁷ Ref. veiledningsnotatets avsnitt 3.2 med underpunktene 3.2.1 a), b) og c).

Påkostninger og vedlikehold

Når virksomheten gjør anskaffelser i relasjon til allerede eksisterende driftsmidler må det foretas en konkret vurdering av om anskaffelsene anses som påkostning eller vedlikehold.

Anskaffelser som gir et driftsmiddel en varig forbedring eller økt funksjonalitet, anses som påkostning. For eksempel er en oppgradering av en maskin eller en hel forelesningssal en påkostning som gir forlenget levetid og/eller økt kapasitet/funksjonalitet. En slik påkostning skal aktiveres som en del av den eksisterende maskin, eller bygningsmessig innredning, dersom påkostningene for øvrig oppfyller vilkårene for balanseføring (ref. avsnittene ovenfor). Dersom det for eksempel i forbindelse med installasjon av en maskin er nødvendig med ombygging av lokaler og lignende (nye skillevegger og fjerning av gamle) gir ikke disse lokalene som sådan lenger levetid eller økt standard. En slik ombygging skal således ikke anses som en påkostning, og skal derfor kostnadsføres direkte i resultatregnskapet på tidspunktet for ombygging.

Anskaffelser som gjøres for å bøte på slitasje, skader og lignende som har funnet sted gjennom driften, og som ikke medfører økt levetid eller kapasitet/funksjonalitet, skal som hovedregel direkte kostnadsføres over resultatregnskapet på utførelsestidspunktet. Dette gjelder uavhengig av beløpsstørrelse.

Avskrivninger

Generelt

Som nevnt i avnitt ovenfor skal anleggsmidler, i henhold til Regnskapslovens § 5-3 vurderes til anskaffelseskost. Iht. RL § 5-3 skal anleggsmidler også avskrives etter en fornuftig avskrivningsplan dersom levetiden er begrenset. Dette vil gjelde immaterielle eiendeler og varige driftsmidler. Anleggsmidler som har ubegrenset levetid, eksempelvis tomter, skal ikke avskrives.

Periodiseringsprosjektet legger til grunn at Regnskapslovens generelle retningslinjer for avskrivninger følges.

I det etterfølgende fokuseres det hovedsakelig på varige driftsmidler.

Økonomisk levetid og fornuftig avskrivningsplan

Anleggsmidler som har begrenset "økonomisk levetid" skal avskrives etter en fornuftig avskrivningsplan, jfr. RL § 5-3 annet ledd. Hvilke driftsmidler som har begrenset økonomisk levetid vil følge av generell økonomisk teori. Tomter antas normalt ikke å ha begrenset økonomisk levetid. Det samme vil gjelde konsesjoner og rettigheter som ikke er tidsbegrensede.

Det følger av sammenstillingsprinsippet at anleggsmidler skal avskrives over den økonomiske levetiden etter en fornuftig avskrivningsplan. Det betyr at anskaffelseskost for driftsmidlet fordeles over denne levetiden. De årlige avskrivningene kostnadsføres i resultatregnskapet. Formålet med dette er å sammenstille kostnaden ved å bruke driftsmidlet som innsatsfaktor med til de tjenester, den produksjon eller de inntekter som bruken av driftsmidlet er med på å generere. Ved bruk av anleggsmidler er det som oftest ingen klar sammenheng mellom

kostnaden ved bruken og de inntekter som genereres. En praktisk tilnærming er derfor å foreta en skjønnsmessig fordeling ved hjelp av en ”fornuftig avskrivningsplan”.

Hva som kreves for at en avskrivningsplan skal være ”fornuftig” følger dels av teori og dels av hva som er praksis i den enkelte bransje. I prinsippet søker en å benytte en avskrivningsmetode som samsvarer med de inntekter (kontantstrømmer) som driftsmidlet genererer.

Det finnes ulike metoder for å utforme en avskrivningsplan, for eksempel:

- Lineære avskrivninger, dvs. at det avskrives med like store beløp hvert år
- Degressive avskrivninger, dvs. at de årlige avskrivninger er størst i begynnelsen av perioden og lavest i slutten (eksempelvis saldometoden)
- Progressive avskrivninger, dvs. at de årlige avskrivningene øker for hvert år som går

I praksis er det oftest lineære avskrivninger som benyttes.

Dette er også forutsatt som hovedregel i forbindelse med Periodiseringsprosjektet.

Som vedlegg til dette notat er det satt opp en matrise som gir veiledning i hvilken avskrivningsmetode og ”økonomisk levetid” som bør benyttes for visse eiendeler. (I den grad ikke annet er angitt forutsettes en lineær avskrivningsmetode å brukes.) Enkelt eiendeler vil være av en generell art for alle virksomheter i staten og bør følges av alle virksomheter som omfattes av Finansdepartementets periodiseringsprosjekt. Andre eiendeler vil være mer virksomhetsspesifikke, og en separat vurdering av dekomponering, levetider, avskrivningsmetode mv. må gjøres av den enkelte virksomhet.

Avskrivning ved kjøp i løpet av året

Anskaffelser av driftsmidler og utstyr foretas normalt løpende gjennom året. Det anbefales at avskrivninger på anskaffelser som er foretatt i løpet av året, beregnes forholdsmessig basert på det antall hele måneder driftsmidlet har vært i virksomhetens eie og bruk / produksjon.

Anleggsregister

En virksomhet vil til enhver tid eie et større eller mindre antall ulike driftsmidler. For å holde oversikt over disse, og for å kunne beregne periodevis avskrivninger og samlet bokført verdi på driftsmidlene, må alle virksomheter etablere et anleggsregister. Dette er også et lovkrav i henhold til reglene om oppbevaring og dokumentasjon¹⁸. Et anleggsregister er vanligvis integrert som en del av foretakets regnskapssystem. Dette innebærer at når et kjøp av et driftsmiddel registreres i anleggsregisteret oppdateres samtidig balansen (hovedboken). Et oppdatert anleggsregister vil også beregne de samlede avskrivninger som skal bokføres i resultatregnskapet.

For mindre virksomheter vil et opplegg med regneark antagelig ofte kunne være tilstrekkelig for oppfølging og avstemmingsformål av anleggsregister mot hovedbok. Den enkelte

¹⁸ Kfr. ny bokføringslov med ikrafttreden fra 1.1. 2005, og Reglement for og Bestemmelser om økonomistyring i staten av 12. desember 2003.

virksomhet må selv vurdere tilnærmingemetode og opplegg for regnskapsføringen / listeføringen, samt frekvens for oppdatering og gjennomgang av anleggsregisteret, i henhold til periodiseringsprinsippets forutsetninger og hensynet til god intern kontroll i virksomheten.

Følgende opplysninger bør vanligvis registreres i anleggsregisteret:

- Beskrivelse av driftsmidlet, herunder hvilken gruppe det inngår i (for eksempel Programvare, Servere, Inventar etc.), samt henvisning til konto
- Anskaffelsesdato og år
- Anskaffelseskost (som er lik avskrivningsgrunnlag)
- Lokasjon
- Et eget identifikasjonsnummer
- Avskrivningssats
- Årets avskrivninger og akkumulerte avskrivninger

Avgang driftsmidler

Med avgang av driftsmidler forstås i første rekke salg. Det at et driftsmiddel blir ødelagt eller er utslitt (utrangert) før utløpet av den forventede levetiden, betegnes også som avgang av driftsmidler.

Ved avgang av driftsmidler skal det beregnes gevinst/tap, og driftsmidler fjernes fra balansen og anleggsregisteret. Den regnskapsmessige gevinsten eller tapet beregnes ut fra driftsmidlets salgssum (ved utrangering er denne som oftest null) og driftsmidlets bokførte verdi på salgstidspunktet. Gevinst/tap føres i resultatregnskapet. Gevinst klassifiseres som driftsinntekt, mens tap klassifiseres som driftskostnad.

En særskilt effekt av den forpliktelsesmodell som er valgt i periodiseringsprosjektet, med hensyn til *finansiering* av varige driftsmidler, vil være at netto bokført verdi av alle driftsmidler i utgangspunktet vil være kr 0. Dette medfører at salg av driftsmidler vil gi en netto gevinst tilsvarende salgssummen. Tilbakeføring av tilhørende finansieringselement for solgte eller utrangerede driftsmidler skal som hovedregel klassifiseres som en *avregningspost* i resultatregnskapet, og ikke inngå som en del av virksomhetens ordinære driftsinntekter / driftskostnader. Posten representerer en tilbakeført utsatt inntekt som følge av avgang driftsmidler. For klassifisering vises til NSRS nr. 1, vedlegg 1 - Oppstillingsplan for resultatregnskapet.

Ved utrangeringer eller salg som beløpsmessig er *uvesentlige*, vil virksomheten mest hensiktsmessig kunne føre hele avgangstransaksjonen *samlet* som en *driftspost*. Dette kan også gjelde for avgang av driftsmidler, hvor det er vanskelig å identifisere eller beregne rest bokført verdi (for eksempel pool-aktiverede anleggsmidler), men hvor man må anta klassifiseringseffekten ikke er vesentlig. Vesentlighetsbegrepet må dog vurderes i forhold til både enkelttransaksjoners størrelse, samt til omfang av transaksjoner som samlet kan gi en vesentlig beløpsmessig effekt.

Nedskrivning

Er den virkelige verdi av et anleggsmiddel lavere enn balanseført verdi i henhold til reglene som er beskrevet ovenfor, og dette skyldes årsaker som ikke kan antas å være forbigående, skal eiendelen nedskrives i den utstrekning det må anses nødvendig etter god regnskapsskikk.

For nærmere beskrivelse av vilkår for nedskrivning, se NRS (HU) ¹⁹ ”Nedskrivning av varige driftsmidler og immaterielle eiendeler”. Nedskrivninger skal normalt klassifiseres som driftskostnader på linje med ordinære avskrivninger.

En særskilt effekt av den forpliktelsesmodell som er valgt i periodiseringsprosjektet, med hensyn til *finansiering* av varige driftsmidler, vil være at nedskrivning på et varig driftsmidler i utgangspunktet vil gi en resultatmessig null-effekt ²⁰. Nedskrivningen vil i utgangspunktet utløse en tilsvarende tilbakeføring av den relaterte forpliktelse til driftsmidlet.

Tilbakeføring av tilhørende finansieringselement i forbindelse med nedskrivning av varige driftsmidler skal som hovedregel klassifiseres som en *avregningspost* i resultatregnskapet, og følgelig *ikke* inngå som en del av virksomhetens ordinære driftsinntekter / driftskostnader. Posten representerer en tilbakeført utsatt inntekt som følger av selve nedskrivningen. For klassifisering vises til NSRS nr. 1, vedlegg 1 - Oppstillingsplan for resultatregnskapet.

Nedskrivning i denne sammenheng defineres *ikke* som mindre vesentlige korreksjoner til avskrivninger / avskrivningsplaner. For slike korreksjoner vil motpost være *driftsinntekt*, på linje med motpost til de ordinære avskrivninger.

Leie av driftsmidler / leasing

Det kan forekomme at virksomheter har inngått leieavtaler vedrørende bruk av varige driftsmidler. I slike tilfeller vil det være nødvendig å vurdere avtalens innhold.

I henhold til god regnskapsskikk skal 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 virksomheten klassifiseres avtalen som finansiell og tilhørende eiendeler og forpliktelser balanseføres ²¹. Andre leieavtaler klassifiseres som operasjonelle. For nærmere detaljer om grensedragningen vises det til NRS (F) ²² ”Leieavtaler”. ²³

¹⁹ NRS (HU) er Norsk RegnskapsStandard – HøringsUtkast.

²⁰ Ref. også den regnskapsmessige null-effekt som er beskrevet i kapitlet avgang driftsmidler, ovenfor.

²¹ Anleggsmidler som klassifiseres som finansiell lease vil normalt ikke forekomme i statlige virksomheter. Dette blant annet som følge av klare begrensninger i Bevilgningsreglement (ett-års-prinsippet) samt i *Reglement for og Bestemmelser om økonomistyring i staten*.

²² NRS (F) er Norsk RegnskapsStandard - Foreløpig

²³ Håndtering av finansielle leieavtaler gir noen utfordringer i relasjon til forpliktelsesmodellen og hovedregelen om at investeringer skal redusere bevilgningen med hensyn til inntektsføring. Dette bl.a. som følge av at det ikke foretas noe kontantutlegg ved anskaffelsen av denne type driftsmidler. Mer konkrete retningslinjer på området forutsettes utarbeidet i forbindelse med egen statlig regnskapsstandard / veiledning.

Vedlegg

Anleggsmidler / varige driftsmidler - matrise for verdsettelse / avskrivninger

Matrisen nedenfor er inndelt i følgende hovedområder for anleggsmidler:

A) Immaterielle eiendeler

B) Varige driftsmidler

C) Finansielle anleggsmidler

D) Varige driftsmidler – nærmere om bygninger og bygningskomponenter

For hovedområdene A – C er matrisen inndelt i 7 kolonner som angir:

- 1) Hvilken regnskapslinje / poster i balansen som omtales.
- 2) Beskrivelse av eiendeler som inngår i regnskapslinjen.
- 3) Spesifikasjon / eksemplifisering av elementer (eiendeler) som kan inngå i regnskapslinjen.
- 4) Forslag til metode for kartlegging og verdsettelse av anleggsmidler i forbindelse med åpningsbalansen (dvs pr. 01.01.2005).
- 5) Metode for regnskapsmessig behandling av anleggsmidler ved senere perioder, herunder tilgang / nyanskaffelser (dvs. perioden *etter* 01.01.2005).
- 6) Fremtidig påvirkning av de oppførte balanseverdier (levetidsangivelse og / eller virksomhetsspesifikke vurderinger).
- 7) Avskrivningsprosent / intervall (- kortfattet sammendrag av kolonne 6 evt. med tilleggskommentarer).

Hovedområde D representerer i prinsippet en fotnote til bygningsdelen av hovedområde B).

Her beskrives en overordnet tilnærming til en *mulig* dekomponering av bygninger, og angivelse av generelle levetider for bygningskomponenter basert på Norsk Standard og bygningsdelstabellen.

Vedlagte matrise forsøker i ett skjema å kombinere retningslinjer for vurderinger av *både* anleggsmidler på åpningsbalansetidspunktet og anleggsmidler anskaffet i den løpende drift i periodene etter etableringen av åpningsbalansen.

Når det gjelder regnskapsføring av anleggsmidler og henføring til spesifikke konti i kontoplanen, vises til beskrivelse av poster i selve kontoplanen.

SRS 17 Varige driftsmidler

Anleggsmidler						
A) Immaterielle eiendeler						
Forskning og utvikling	Utvikling av nye eller vesentlig endrede system-løsninger og programmer for salg eller utlisensiering til andre. Forskningsmessig patenterte metoder / rettigheter med åpenbart potensiale for kommersiali-sering.	Eksempel • Salg av utviklede systemer • Det foreligge avtale eller tilbud om samarbeid med eksterne interessenter	Verdsettes kun i de tilfeller der den i dag gir fremtidig positiv kontantstrøm. Verdsettes kun i de tilfeller der den i dag gir fremtidig positiv kontantstrøm (med tilstrekkelig sannsynlighet)	Balanseføres kun i de tilfeller der fremtidig positiv kontantstrøm kan påvises. Balanseføres til anskaffelseskost. Avskrives over antatt økonomisk levetid. Nedskrivningsplikt ved varig verdifall.	Økonomisk levetid vurderes konkret i hvert enkelt tilfelle <i>Det kreves spesielle dokumentasjonskrav hvis levetid settes til mer enn 5 år.</i>	Vurderes individuelt Normalt maks. 20 %
EDB-programvare og programvare-lisenser	Regnskapsposten består av <u>kjøpt</u> programvare som <i>ikke</i> direkte relateres til annet teknisk utstyr, apparatur, eller infrastruktur. (Under infrastrukt-tur <i>antas</i> f.eks overvåkings-systemer ala ATS, eller trafikkentral-systemer å inngå) Kjøpt programvare kan også omfatte lisenser for bruk av systemer <u>Egenutviklede</u> systemløsninger spesifiseres.	• Økonomi-system • L&P-system • Logistikkssystem • Biblioteksystem • Låneadm.system • Studentadm.-systemer • Andre adm. systemer • Systemer for organisering av store data-mengder (NGU/ NFHI) • Eiendomsadm-systemer (FDVU) • Systemer for dokumentasjon av vedlikehold	Kartlegging gjennomføres ved fremskaffelse av oversikter. Ved verdsettelse fremskaffes innkjøpspris ved gjennomgang av tidligere fakturaer og kontakt med leverandør. Dagens verdi beregnes ved gjenanskaffelses-kost fratrukket slit og elde etter kolonne til høyre. <u>Egenutviklede</u> systemløsninger verdsettes som hovedregel til null, med mindre man kan dokumentere / sannsynliggjøre en annen	Eksternt anskaffet programvare samt tilhørende eksterne konsulenttenester tilknyttet implemen-teringen skal balanse-føres til anskaffelses-kost. <u>Egenutviklede</u> systemløsninger	Økonomisk levetid settes som utgangspunkt til 5 år. <i>Andre virksomhets-spesifikke vurderinger går foran den generelle 5 års-regel, herunder for eksempel om det foreligger konkrete planer om utskifting / fornyelse i programvaren i virksomheten.</i>	Normalt maks. 20 % Vurderes individuelt

SRS 17 Varige driftsmidler

	Mindre kostbare "småprogrammer" som er installert på enkelt-pc'er kan normalt utelates	- materiell /utstyr - Saksbehandl-systemer - Annet	virkelig verdi Mindre kostbare "småprogrammer" som er installert på enkelt-pc'er kan normalt utelates	balanseføres som hovedregel ikke (unntak for egen-utviklede systemer som kunne vært kjøpt eksternt). Avskrives over antatt økonomisk levetid. Nedskrivningsplikt ved varig verdifall, eller dersom systemet ikke lenger er i bruk.		
Anleggsmidler						
B) Varige driftsmidler						
Tomter	Tomtearealer som eies / disponeres fritt av virksomheten nkluderes i verdsettelsen. Grunnbokshjemler pr. 01.01.05 bør kontrolleres for å kontrollere fullstendighet i registreringene.	Alle tomter virksomheten eier eller fritt disponerer skal kartlegges / spesifiseres. <i>Note: For nasjonal-eiendom og kulturminner etc, se eget punkt / kommentar / avgrensning under regnskapslinje "kunst" nedenfor.</i>	Tomt til virksomhetens formål verdsettes til bruksverdi, basert på gjenanskaffelsesverdi. Virksomheten bør selv vurdere og begrunne metode for verdiprøving. Normalt bør ekstern fagekspertise konsulteres. I spesielle tilfeller	Verdsettes til anskaffelseskost. Ubegrenset økonomisk levetid. Nedskrivningsplikt ved	Ingen fremtidig avskrivninger.	Ikke aktuelt

SRS 17 Varige driftsmidler

			vurderes tomtens verdi etter andre kriterier. (Ref. f.eks spesifikke reguleringsformål for tomter / områder mv)	varig verdifall,		
Driftsbygninger mv.	Driftsbygninger inkluderer både kontor- og administrasjonsbygninger, undervisnings-bygninger og mer tekniske bygninger, som virksomheten eier. Omfatter også lagerbygninger, garasjer, hangarer mv Midlertidige brakkebygg skal også medtas. Evt. fjerningskostnad klassifiseres separat fra brakkebygget.	Ref. beskrivelse til venstre. <i>Note: For kunst som utgjør en integrert del av en bygning, vises til eget punkt om "kunst" nedenfor.</i> <i>For nasjonaleiendom og kulturminner etc, se eget punkt / kommentar / avgrensning under regnskapslinje <u>kunst</u> nedenfor.</i>	Virksomheten bør selv vurdere og begrunne metode for verdierunding. Normalt bør ekstern fagekspertise konsulteres. I spesielle tilfeller vurderes bygningens verdi etter andre kriterier. Generelt vises til etterfølgende tabell over dekomponeringsfaktorer og levetider for bygninger. <i>Ref. pkt D nedenfor.</i> Tabellene er å betrakte som et generelt rammeverk og hjelpemiddel som kan brukes som et utgangspunkt i verdsettelsesprosessen. I den grad en bygning som benyttes i driften faktisk er <u>eldre</u> enn de skisserte levetider, må det gjøres vurderinger rundt gjenværende levetid og estimert starttidspunkt for avskrivninger. Dette med basis i generelle og begrunnede levetids-betraktninger.	Balanseføres til anskaffelseskost. Avskrives over antatt økonomisk levetid. Nedskrivningsplikt ved varig verdifall, eller dersom hele eller deler av bygget ikke lenger er i bruk, og det ikke foreligger alternativ anvendelse, herunder at evt utleieverdi ikke kan forsvare balanseført verdi.	Avskrivninger anbefales gjennomført basert på dekomponert metode, f.eks; -Bygningskropp -VVS-anlegg -Elkraft -Tele/automat. -Andre install, <i>eller</i> etter annen anerkjent, hensiktsmessig metode Generelt vises til etterfølgende tabell over dekomponeringsfaktorer og levetider for bygninger. <i>Ref. pkt D nedenfor.</i> Tabellene er å betrakte som et generelt rammeverk og hjelpemiddel som kan brukes som et utgangspunkt i verdsettelsesprosessen.	Se vedlegg på slutten av dette dokument. Området ca 2–10 %

SRS 17 Varige driftsmidler

Anlegg under utførelse	I de tilfeller et bygg eller ombygging er under oppføring vil det være naturlig at denne inkluderes i åpningsbalanse.	Vil kunne omfatte de fleste typer bygg og anlegg.	Verdi fastsettes til anskaffelseskost. Anskaffelseskost begrenses til kostnader etter forprosjektering og frem til 01.01.05. Anskaffelseskost presenteres etter nettoprinsippet.	Verdi fastsettes til anskaffelseskost. Anskaffelseskost begrenses til påløpte kostnader etter forprosjektering. Anskaffelseskost presenteres etter nettoprinsippet. Overføres til relevant driftsmiddel konto etter ferdigstillelse, og avskrives i tråd med denne.	Avskrives ikke før ferdigstillelse / tidspunkt for bruksstart	Ikke aktuelt i bygge- eller prosjektfasen
Personalboliger, andre boliger, leiligheter, barnehager mv.	Regnskapsposten består at personalboliger, barnehager mv. Tilhørende tomt klassifiseres som hovedprinsipp under regnskapsposten tomter. Ved verdsettelse av leiligheter vil det være vanskelig å skille ut tomtverdi. Tomt klassifiseres derfor normalt sammen med leilighetens verdi.	• Personal-boliger • Leiligheter • Andre boliger • Barnehager	For boliger i sentrale strøk vil markedsverdi normalt være tilgjengelig. Barnehager må vurderes spesielt, bl.a basert bruksverdi og slitasje, samt egnet for formålet Generelt vises til etterfølgende tabell over dekomponeringsfaktorer og levetider for bygninger. <i>Ref. pkt D nedenfor.</i> Tabellene er å betrakte som et generelt rammeverk og hjelpemiddel som kan brukes som et utgangspunkt i verdsettelsesprosessen. .	Balanseføres til anskaffelseskost. Avskrives over antatt økonomisk levetid. Nedskrivningsplikt ved varig verdifall, eller dersom hele eller deler av bygget ikke lenger er i bruk, og det ikke foreligger alternativ anvendelse, herunder at evt utleieverdi ikke kan forsvare balanseført verdi.	Boliger og leiligheter for personale avskrives normalt ikke. Generelt vises til etterfølgende tabell over dekomponeringsfaktorer og levetider for bygninger. <i>Ref. pkt D nedenfor.</i> Tabellene er å betrakte som et generelt rammeverk og hjelpemiddel som kan brukes som et utgangspunkt i verdsettelsesprosessen	Ikke aktuelt 2–10 %
Infrastruktur	Til infrastruktur må regnes eiendeler som inngår i transport- eller kommunikasjonsnettverk – som fortrin-	• Jernbane • Overvåkingsanlegg (ATS)	Vurdere nybyggpriser / entreprenørpriser / erfaringstall el. Den enkelt virksomhet	Verdi fastsettes til anskaffelseskost. Anskaffelseskost begrenses til påløpte kostnader etter	Avskrivninger vurderes gjennomført basert på	Den enkelte pilotvirksomhet må arbeide frem

SRS 17 Varige driftsmidler

	nsvis betjener et større geografisk område. Formålet med infrastrukturelle eiendeler skiller seg fra andre typer materielle eiendeler ved at etablering og drift har en bredere samfunnsmessig betydning. Infrastruktur dekker i denne sammenheng andre eiendeler enn den "infra-struktur" man finner innenfor ordinære driftsbygninger. I den grad infrastruktur er under oppføring, vil det være naturlig at dette inkluderes som eiendel i balansen	• Fyrlykter / merker • Havneanlegg • Trafikksentral • Transport-sentraler • Veier / broer • Flyplasser • Annet.	forutsettes selv å best å kunne vurdere metode for verdsettelse. Det vil kunne være formålstjenelig å trekke erfaringer fra evt liknende virksomheter i Norge eller andre land. Ekstern konsulent- / fagekspertise bør vurderes konsultert. Det må tas hensyn til evt egeninnsats ifm bygging / oppføring. Inkludering av interne kostnader i verdien må dog begrunnes og dokumenteres.	forprosjektering. Anskaffelseskost presenteres etter nettoprinsippet. Dekomponering anbefales lagt til grunn ved aktiveringen Ifm. utbyggingsprosjekter overføres infrastruktur fra "anlegg under utførelse" til relevant / relevante anleggs-konti etter ferdigstillelse, og avskrives i henhold til retningslinjer for disse.	dekomponert metode, eller etter annen, hensikts-messig, anerkjent metode. Trekke erfaringer fra evt liknende virksomheter i Norge eller andre land.	virksomhets-spesifikke vurderinger / dekomponerte satser for levetider.
Maskiner, verksteds-materiell, forsknings- og laboratorie-utstyr, mv.	Regnskapsposten inneholder alt utstyr relatert til virksomhetens drift.	• Maskiner • Verksteds-materiell • Analyseapp. • Lab.utstyr • Annet teknisk forsknings-utstyr • Andre	Ved kartlegging benyttes evt anleggsregister / eksisterende utstyrlister. Ved verdsettelse fremskaffes innkjøpspris ved gjennomgang av tidligere fakturaer og kontakt med leverandør. Dagens verdi beregnes til gjenanskaffelses-kost fratrukket slit og elde etter angivelse / intervall til høyre.	Balanseføres til anskaffelseskost (anskaffelser over TNOK 50, dog hensyntatt spesifikke grupper av eiendeler hvor virksomheten legger til grunn en flåte-/ pool-tilnærming for aktiveringen) Avskrives over antatt økonomisk levetid. Nedskrivningsplikt ved	Avskrivningstid antas innenfor denne gruppe å kunne variere fra 3 – 15 år, avhengig av type utstyr og virksomhet.	7–33 %

SRS 17 Varige driftsmidler

			Enheter med anskaffelses-kost under kr 50 000 kreves ikke medtatt Merk: Eiendeler som virksomheten selv legger til grunn skal defineres ut fra en flåte-/pool tilnærming, verdsettes samlet og ut fra dette prinsipp.	varig verdifall, eller dersom utstyret ikke lenger er i bruk.		
Inventar	I regnskapsposten inngår alt inventar og innredning knyttet til bygningsmassen.	• Kontor-inventar • Laboratori-innredning • Kjøkken-innredning • Kantine-innredning • Barnehage-innredning • Lesesal-innredning • Lager-innredning • Annen innredning	Kartlegging gjennomføres ved fremskaffelse av inventar-oversikter. Enheter med anskaffelseskost under kr 50 000 kreves ikke medtatt, med unntak av sjablon beregninger (kontorinventar mv, og evt andre eiendeler som virksomheten selv legger til grunn bør defineres ut fra en flåte-/pool tilnærming). Ved verdsettelse fremskaffes innkjøpspris ved gjennomgang av tidligere fakturaer og evt kontakt med leverandør. Dagens verdi beregnes ved gjenanskaffelses-kost trukket slit og elde etter kolonne til høyre. (Kontorinnredning kan som hovedregel beregnes sjablong-messig til gjen-	Balanseføres til anskaffelseskost (anskaffelser over TNOK 50, dog hensyntatt spesifikke grupper av eiendeler hvor virksomheten legger til grunn en flåte-/ pool-tilnærming for aktiveringen). Avskrives over antatt økonomisk levetid. Nedskrivningsplikt ved varig verdifall, eller dersom inventaret ikke lenger er i bruk.	Økonomisk levetid fastsettes som følger • Kontor-inventar 10 år • Laboratori-innredning 15 år • Kjøkken-innredning 10 år • Kantine-innredning x10år • Barnehage-innredning 10 år • Lesesal-innredning 10 år • Lagerinn-redning 10 år • Annen innredning	10 % 7 % 10 % 10 % 10 % 10 % 10 % 7–10 %

SRS 17 Varige driftsmidler

			nom-snittsverdi pr kontor basert på en gjennomsnittsvurdering ved virksomheten, hensyntatt slit og elde.)		10 - 15 år	
			Lab.innredning vurderes individuelt eller sjablong.			
IT- og kommunikasjons-utstyr	IT- og kommunikasjons-utstyr omfatter alt annet elektronisk utstyr, som <u>ikke</u> er integrert mot infrastruktur, eller utgjør en naturlig del av annet spesialutstyr (maskiner, apparater, forsknings-utstyr mv).	• PC-utstyr mv. • Servere • Operativsystem • Nettverk • Komm.utstyr/teleutstyr	Kartlegging gjennomføres ved fremskaffelse av oversikter. Enheter med anskaffelseskost under kr 50 000 kreves ikke medtatt, med unntak av sjablon beregninger (for bl.a. PC'er). Ved verdsettelse fremskaffes innkjøpspris ved gjennomgang av tidligere fakturaer og kontakt med leverandør. Dagens verdi beregnes til gjenanskaffelseskost fratrukket slit og elde etter kolonne til høyre.	Balanseføres til anskaffelseskost (anskaffelser over TNOK 50). For enkelte anleggsgrupper vil det være aktuelt å legge til grunn en pool- / flåte-tilnærming. (Aktuelt for bl.a. for PC'er, som gjenanskaffes planmessig i virksomheten.) Avskrives over antatt økonomisk levetid. Nedskrivningsplikt ved varig verdifall, eller dersom utstyret ikke lenger er i bruk.	Økonomisk levetid fastsettes som følger: • PC-utstyr mv. 3 år • Servere 4 år • Operativ system 4 år • Nettverk 5-10 år • Komm.utstyr/teleutstyr mv 5-10 år	33 % 25 % 25 % 10–20 % 10-20 %

SRS 17 Varige driftsmidler

Transportmidler	I regnskapsposten inkluderes alle rullende kjøretøyer.	• Personbiler • Lastebiler/ busser • Traktorer, anleggsmaskiner el.	Kartlegging gjennomføres ved fremskaffelse av oversikter. Enheter med anskaffelses-kost under kr 50 000 kreves ikke medtatt. Ved verdsettelse fremskaffes innkjøpspris ved gjennomgang av tidligere fakturaer og kontakt med leverandør for fremskaffelse av listepri. Dagens verdi beregnes til gjenanskaffelseskost fra-trukket slit og elde etter tabell til høyre.	Balanseføres til anskaffelseskost (anskaffelser over TNOK 50). Avskrives over antatt økonomisk levetid. Nedskrivningsplikt ved varig verdifall, eller dersom bilene ikke lenger er i bruk.	Økonomisk levetid fastsettes som følger: • Personbiler 5 -10 år • Lastebiler/ busser 7-10 år • Traktorer, anleggsmaskiner el. 7-15 år (Levetid for den enkelte bil / transportmiddel vil være avhengig av den spesifikke virksomhets faktiske bruk av drifts-middelet. Eks. personbil som brukes på et anleggsområde eller bil som brukes til småkjøring i by. Eller anleggsmaskin som f.eks bruker døgn-kontinuerlig på 3 skift mot maskin som bare brukes på ett skift).	10-20 % 10-15 % 10-15 %
Transportmidler	Flytende / sjøgående innretninger	• Skip • Lektere • Rigger • Båter • Annet	Den spesifikke virksomhet forutsettes selv å best å kunne vurdere metode for verdsettelse. Det anbefales at virksomheten vurderer behovet for å innhente uavhengig takst / anslag på verdi i evt annenhånds-marked eller lignende.	Balanseføres til anskaffelseskost (anskaffelser over TNOK 50). Avskrives over antatt økonomisk levetid. Nedskrivningsplikt ved varig verdifall, eller dersom bilene ikke lenger er i bruk.	Økonomisk levetid –individuell vurdering	Vurderes individuelt

SRS 17 Varige driftsmidler

Annet utstyr	I regnskapsposten inkluderes alle øvrige tekniske innretninger.	• Vaskeri-maskiner • Kjøkken-maskiner • Aggregat • Fyrkjele • Annet utstyr / tekn. innretn..	Kartlegging gjennomføres ved fremskaffelse av oversikter. Enheter med anskaffelseskost under kr 50 000 kreves ikke medtatt. Ved verdsettelse fremskaffes innkjøpspris ved gjennomgang av tidligere fakturaer og kontakt med leverandør for fremskaffelse av listepri. Dagens verdi beregnes til gjenanskaffelseskost fratrukket slit og elde etter retningslinjer i kolonne til høyre og vurderinger gjort av virksomheten selv.	Balanseføres til anskaffelseskost (anskaffelser over TNOK 50). Avskrives over antatt økonomisk levetid. Nedskrivningsplikt ved varig verdifall, eller dersom utstyret ikke lenger er i bruk	Økonomisk levetid fastsettes til 10-15 år	7-10 %
Kunst <i>(Note: Området gjenstår å konkludere på. Forutsettes vurdert av pilot-virksomhetene og diskutert i faggruppene)</i>	Som kunst regnes billedkunst, skulpturer og annen utsmykning, eksklusiv veggfaste arbeider eller installasjoner som anses inkorporert i bygget. Denne kunsten følger bygget og verdsettes som en del av bygget. <u>Kulturminner</u>, nasjonal-eiendom og lignende eiendeler (heritage assets) verdsettes <u>kun</u> i den grad dette brukes i virksomheten.	• Billedkunst • Skulpturer • Tekstilkunst mv. <u>Kulturminner</u> og nasjonaleiendom er eiendeler som forvaltes og bevares for kommende generasjoner med henvisning til eiendelenes kulturelle, miljømessige eller historiske verdi.	Kartlegging gjennomføres ved fremskaffelse av oversikter. <u>Metode for verdsettelse av kunst må vurderes nærmere ved den enkelte virksomhet:</u> <i>En alt fremgangsmåte (som er benyttet i åpningsbalansen til helseforetakene) kan være at kunst verdsettes som følger:</i> • Gjenstander med verdi over kr. 3 000 aktiveres. • Grafikk settes som gj.sn. og hovedregel til kr. 3 000 pr. grafisk blad • Samle betraktning ved større partier fra samme kunstner	Ny-tilgang av kunst balanseføres til anskaffelseskost (anskaffelser over TNOK 50). Det må dog tas hensyn til virksomhetsspesifikke retningslinjer rundt flåte-/pool-tilnærming ifm balanseføring av kunst. Avskrives ikke. Nedskrivningsplikt ved varig verdifall.	Avskrives ikke.	Ikke aktuelt

SRS 17 Varige driftsmidler

			Individuell vurdering ved spesielle arbeider			
Bøker mv. <i>(Note: Området gjenstår å konkludere på. Forutsettes vurdert av pilot-virksomhetene og diskutert i faggruppene.)</i>	I kategori bøker medregnes kun faglitteratur <u>som er ordnet i og følges opp i biblioteks form.</u>	Fagbøker og tidsskrifter i bibliotek	Kartlegging gjennomføres ved fremskaffelse av oversikter. <i>Foreløpig forslag til vurdering:</i> I utgangspunktet verdsettes <u>bøker</u> til registrert kostpris redusert med en gjennomsnittlig alders- / levetids- / aktualitetsfaktor. Det anbefales å tilnærme seg verdsettelsesproblematikken ut fra et forsiktighetsprinsipp <u>Tidsskrifter</u> verdsettes i utgangspunktet ikke, da levetid og aktualitetsinnhold i slike normalt ikke antas å være <i>varig</i>. Det vil kunne være formålstjenelig å trekke erfaringer på området fra virksomheter i Norge og / eller andre land.	Nyinnkjøp av bøker aktiveres i den grad de representerer en reell og varig nytilgang.	Avskrivning på opprinnelig beholdning av bøker i åpningsbalansen avskrives som utgangspunkt ikke, men anses som et "fast" verdinivå i bibliotek-samlingen. Nedskrivning foretas i den grad det skjer en reell avgang av bøker. Nye bøker aktiveres og avskrives som et utgangspunkt over 3 år. Trekke erfaringer fra virksomheter i Norge og / eller andre land.	Ikke aktuelt med avskrivning for "basis-samlingen" av bøker. Nye bøker 33 %

SRS 17 Varige driftsmidler

Anleggsmidler						
C) Finansielle anleggsmidler						
Investering i datterselskap, tilknyttede selskap, samt øvrige aksjer og andeler.	Regnskapsposten gjelder foretak som deltar med strategisk, lang-siktig eier-andel i datterselskap, eller annen selskaps-messig innretning.	Investering i datterselskap, tilknyttet selskap mv.	Verdsettes til anskaffelseskost. Alternativt virkelig verdi i den grad dette rimelig enkelt kan fremskaffes og verifiseres / dokumenteres. (F.eks børs-notert eller annen pålitelig referanse-dokumentasjon / -informasjon)	Verdsettes til anskaffelseskost. Nedskrivningsplikt ved varig verdifall.	Kostmetoden benyttes foreløpig som utgangspunkt i virksomhetsregnskapet. I den grad de finnes annen markedsbasert verdi bør denne fremkomme i regnskap eller note.	Ikke aktuelt

D) Anleggsmidler

Varige driftsmidler – nærmere om bygninger og bygningskomponenter - fordelinger og levetider.

Fordeling på delanlegg – bygninger *(Basert på prosenter av nybyggverdier)*

Nybyggverdiene kan sjablonmessig dekomponeres på følgende del-anlegg.
(Ref. bygningsdelstabeller NS 3451 / NS 3453)

- Bygning
- Ventilasjon
- Varme/sanitær
- Elkraftinstallasjoner
- Tele og automatisering
- Andre installasjoner

Prosentvis fordelingen av nybyggverdien på slike del-anlegg fremgår av tabellen nedenfor.

Bygningstyper	Kontor- og administrasjonsbygg	Skole, hotell, Laboratorie	Garasje, lager, grovbygninger mv.	Boliger
Delanlegg (%-andel)				
Bygning	60	50	80	60
Ventilasjon	10	15	5	10
Varme/sanitær	10	10	5	20
Elkraft	10	10	10	10
Tele og automatisering	5	10	0	0
Andre installasjoner	5	5	0	0
SUM prosentfordeling	100 %	100 %	100 %	100 %

Levetider for bygninger og bygningskomponenter

Følgende levetider kan, *som et utgangspunkt* for verditilnærming og tilnærming til avskrivningskostnader, legges til grunn for de ulike del-anleggene ved bygninger:

Bygningstyper	Bygninger - generelt basis	Spesieliserte bygninger med særskilt infrastruktur
Del-anlegg (levetider i år)		
Bygning	60	60
Ventilasjon	30	20
Varme/sanitær	30	20
Elkraft	30	20
Tele og automatisering	20	10
Andre installasjoner	30	20

Verdireduksjoner

En bygnings verdi bestemmes av bl.a. nybyggverdi minus verdireduksjoner. Verdireduksjoner gjøres bl.a. på bakgrunn av vurderte tilstander mhp teknisk standard, funksjonalitet, innemiljø, dokumentasjon mv. I forbindelse med verdsettelse av bygninger må metode for tilstandsvurdering og verdireduksjoner dokumenteres og den totale verdivurdering sannsynliggjøres. Det vil normalt være nødvendig å innhente ekstern kompetanse til å gjøre slike vurderinger.

Infrastruktur-eiendeler

For infrastruktureiendeler og deres komponenter og levetider er det foreløpig ikke laget noen retningslinjer fra Periodiseringsprosjektet.

Dette forutsettes utarbeidet og vurdert ved den enkelt faginstitusjon / pilot-virksomhet.