

Varige driftsmidler – nye krav og nye muligheter

Omtalen av varige driftsmidler, særlig avskrivninger og skillet mellom vedlikehold og påkostning, er betydelig utvidet i NRS 8 Små foretak i 2010. Beskrivelsen er like aktuell for øvrige foretak. Mange foretak må eller bør nå endre praksis.



Artikkelen er
forfattet av:

Statsautorisert revisor
Jens-Erik Huneide
Partner PricewaterhouseCoopers

Vi har ingen egen regnskapsstandard om varige driftsmidler i Norge. Gjennom utvidelsen av NRS 8 har vi endelig fått beskrive regnskapsregler på dette viktige regnskapsområdet. NRS 8 er skrevet for små foretak, men er også den viktigste kilden til god regnskapsskikk for øvrige foretak på områder der det ikke finnes egne regnskapsstandarder. Derfor bør alle foretak som avlegger regnskap i samsvar med god regnskapsskikk vurdere eksisterende praksis opp mot standardens bestemmelser. Behovet for endringer er størst når det gjelder avskrivninger og skillet mellom vedlikehold og påkostning. Standarden beskriver, og delvis krever, nå også en dekomponeringsløsning for driftsmidler som består av enkeltdele med ulik levetid. Samtidig gir dekomponeringsløsningen mulighet for å lage riktigere regnskaper, som oftest gir høyere balanseført verdi og høyere egenkapital, særlig etter vesentlige utskiftninger.

Dagens praksis i en rekke foretak er preget av for høye avskrivninger, manglende revurdering av avskrivningsplanen når den åpenbart er feil, og skattereglenes skille mellom vedlikehold og påkostning. Ikke minst kombinasjonen av disse tre forholdene fører til at den balanseførte verdien av driftsmidler reduseres langt raskere enn

ønskelig og riktig. En kan observere at driftsmidler er fullt avskrevet før de er halvveis i sin levetid, og blir stående med null i resten av levetiden. Det er tvilsomt om en slik regnskapsskikk har vært god tidligere, men med endringene i NRS 8 er det klarere enn før at skikken må endres. Det kommer tydelig frem i eksemplet som følger senere i artikkelen. Foretakene bør ønske klargjøringen av og endringen i god regnskapsskikk velkommen, da de fleste endringer som må, bør eller kan foretas, vil føre til at de får høyere egenkapital.

De fleste vesentlige driftsmidler, for eksempel eiendommer og maskiner, består av enkeltdele med ulik levetid. For slike driftsmidler beskriver standarden to regelsett; med og uten oppdeling av driftsmidlet (dekomponering). Beskrivelsen er i stor grad hentet fra IAS 16. Når en dekomponerer, beskriver standarden løsninger omtrent som i gjeldende IAS 16. Når en ikke dekomponerer, er omtalen i standarden i det vesentlige hentet fra IAS 16 slik den var frem til 2004. Det kan neppe være uenighet om at dekomponering er den beste løsningen, og den anbefales derfor i NRS 8 for vesentlige driftsmidler, og til en viss grad er det krav om å velge dekomponeringsalternativet.

Når behandlingen av varige driftsmidler har vesentlig innflytelse på årsregnskapet, for eksempel i eiendoms- og shippingsselskaper, bør det vurderes å presentere innholdet i standarden på ledelses-/styrenivå, og la den øverste ledelsen ta standpunkt til viktige metodevalg (dekomponering eller ikke dekomponering) og sentrale skjønsmessige vurderinger (spesielt avskrivningsperiode).

Forholdet mellom regnskapsmessig og skattemessig behandling

Fremdeles er det mange som tror eller frykter at den regnskapsmessige behandlingen av driftsmidler kan ha betydning for den skattemessige behandlingen, særlig når det gjelder fordelingen mellom vedlikehold og påkostning. Det er derfor grunn til å presisere at den skattemessige behandlingen utelukkende skal bedømmes ut fra skattereglene, slik at for eksempel den regnskapsmessige fordelingen mellom vedlikehold og påkostning ikke skal ha konsekvens for den skattemessige behandlingen.

Generelle regler for avskrivninger

Uavhengig av om en dekomponerer eller ikke, gjelder regnskapslovens krav om en fornuftig avskrivningsplan. Det må en ha i bakhodet når en velger avskrivbart beløp, avskrivningsmetode og avskrivningstid.

Avskrivbart beløp

Det avskrivbare beløpet er kostprisen med fradrag for eventuell forventet restverdi (salgs-/utrangeringsverdi). Ved fastsettelse av en eventuell salgsverdi skal en ikke ta hensyn til forventet prisstigning i eierperioden, dvs. at en skal bruke dagens pris på eiendelen i den stand den forventes å være ved salget. Da vil salgsverdien tilnærmet alltid ligge under kostprisen. Det presiseres også i standarden at avskrivning ikke kan unnlates selv om driftsmidlet er tilstrekkelig avskrevet i forhold til virkelig verdi. Begge disse presiseringene er naturlige i vårt historisk-kost baserte regnskap, der avskrivning skal være en fornuftig fordeling av kostprisen over levetiden.

Regnskap

Mange har stilt spørsmål om restverdi, spesielt for bygninger. Med dagens skattesystem blir de aller fleste bygninger solgt ved at de skilles ut i egne selskaper, og det er dermed sannsynlig at det er aksjene og ikke bygningen som selges. Bygninger som ikke er skilt ut i egne selskaper i dag, blir ofte skilt ut når det planlegges et salg. At eieren har til hensikt å selge bygningen, er ikke det samme som at selskapet har slik hensikt. Det er selskapets situasjon som må vurderes. Normalt må konklusjonen være at det ikke skal fastsettes noen restverdi for bygninger. Prinsipielt kan en her tenke seg en annen konklusjon i et eventuelt konsernregnskap.

Avskrivningsmetode

Standarden prioriterer ingen avskrivningsmetoder, men fastslår at lineær avskrivning er mest brukt. Det heter videre at andre avskrivningsmetoder, for eksempel skattemessige saldoavskrivninger, kan brukes hvis avskrivningsmetoden gir en fornuftig periodisering. Som følge av at regnskapsreglene krever at en holder orden på balanseført verdi for hvert enkelt driftsmiddel, er det normalt ingen forenkling å bruke de skattemessige saldoavskrivningene i årsregnskapet. I praksis synes det som om flere og flere velger lineære avskrivninger, selv om for eksempel degressive avskrivninger kan gi en minst like riktig fordeling av kostprisen over levetiden for enkelte driftsmidler.

Mange hevder at saldoavskrivninger gir en riktigere periodisering enn lineære avskrivninger for eksempel for biler, fordi salgsverdien synker degressivt. Det er imidlertid fall i bruksverdien (ikke salgsverdien) som skal reflekteres i avskrivningsplanen. Hvis de årlige kostnadene er omtrent like store i den perioden som bilen forventes brukt av foretaket, gir lineære avskrivninger en riktigere kostnadsfordeling enn degressive avskrivninger.

Avskrivningstid

Avskrivningstiden er den antatte økonomiske levetiden for driftsmidlet i virksomheten. Hvis driftsmidlet ikke forventes solgt, faller avskrivningstiden normalt sammen med levetiden for driftsmidlet som sådan.

Regelen må anses forholdsviss opplagt, og her er det ikke noe nytt. Det kan likevel fastslås at avskrivningstiden ofte blir underestimert i praksis, til dels i betydelig grad. Blant annet er det ikke helt uvanlig at bygninger avskrives med en sats på 4 %. Det er vanskelig å finne noen annen forklaring på valg av en slik avskrivningssats enn at det er en arv fra den tiden årsregnskapet var lik

skatteregnskapet (dvs. før 1984), og da Riksskattestyrets veiledende avskrivningssats nettopp var 4 % for bygninger!

Revurdering av levetiden

De aller fleste norske foretak har hittil fulgt den fastsatte avskrivningsplanen til driftsmidlet er avskrevet til null, med mindre det selges eller utranteres før den tid. Ifølge IAS 16 skal levetiden revurderes hvert år, noe som utvilsomt er den beste løsningen. Formuleringen er mildere i NRS 8, der det heter at avskrivningsplanen bør revurderes hvis estimatet på forventet levetid for et driftsmiddel endrer seg. At ordet «bør» er valgt i stedet for «må» eller «skal», er nok en konsekvens av at en har vært betenkt på å stille et krav om slik årlig revurdering i standarden for små foretak når foretakene ikke har noen tradisjon for revurdering. Samtidig gir formuleringen rom for å begrense revurderingen til de vesentligste driftsmidlene. Ifølge IFRS SMEs skal avskrivningstiden revurderes hvis det er indikatorer på en betydelig endring i forventet levetid. Det kan være naturlig å legge en slik fortolkning til grunn som god regnskapskikk for øvrige foretak.

Endring av avskrivningsplanen

Når estimatet på levetid endres, må avskrivningsplanen endres. En endring av avskrivningsplanen kan regnskapsføres på to ulike måter. Det ene alternativet er å fordele det balanseførte beløpet over det nye estimatet på gjenværende levetid («knekkpunktmetoden»). Det andre alternativet er å korrigere avskrivningene for tidligere år, ved å resultatføre et beløp som svarer til forskjellen mellom det balanseførte beløpet ved begynnelsen av året, og det beløpet som ville vært balanseført på det samme tidspunktet hvis det nye estimatet på levetid hadde vært lagt til grunn allerede fra anskaffelsen. På samme måte som NRS 5 Særlige poster mv., likestiller NRS 8 de to alternativene. Det betyr at foretakene fritt kan velge alternativ, uavhengig av årsaken til at estimatet på levetid er endret.

Enkelte foretak som har valgt reverseringsløsningen, har måttet tåle kritikk for valget, med insinuasjoner om «pynting av regnskapet». Generelt bør en ikke få kritikk for å velge et anerkjent regnskapsprinsipp, som baseres på et av de grunnleggende regnskapsprinsippene. Særlig i de tilfellene der levetiden åpenbart ble underestimert ved anskaffelsen, taler det meste for å velge reverseringsløsningen. Det er bare denne løsningen som gir en riktigere balanseverdi, og dermed riktigere egenkapital.

Driftsmidler som består av enkeltdeler (komponenter) med ulik levetid

Dekomponering i regnskapsstandardene

Mange vesentlige driftsmidler (for eksempel bygninger, skip, fly og maskiner) består av enkeltdeler (komponenter) med ulik levetid. Ifølge NRS(V) *Anvendelse av IFRS-løsninger innenfor god regnskapskikk* er dekomponering (oppdeling) av et driftsmiddel for avskrivningsformål i mange tilfeller nødvendig etter regnskapsloven. Bakgrunnen er at dekomponering gir et riktigere regnskap.

Ifølge NRS 8 må bygninger som må dekomponeres skattemessig, dvs. bygninger som er anskaffet fra og med 2009, normalt dekomponeres også regnskapsmessig (minst) i de samme to gruppene. Det er ikke *krav* om at små foretak dekomponerer andre slike driftsmidler, for eksempel bygninger anskaffet før 2009. Øvrige foretak må i større grad foreta dekomponering, jf. forrige avsnitt. NRS 8 sier også at terskelen for dekomponering ligger høyere for små foretak enn for øvrige foretak. Det er imidlertid vanskelig å si klart *hvor* terskelen ligger.

Dekomponering krever noe mer arbeid til å begynne med. NRS 8 oppmuntrer likevel klart til å dekomponere, både for små og øvrige foretak, fordi dekomponering gir riktigere regnskap. Avskrivningene blir riktigere, men det viktigste er at utskiftninger blir balanseført i en dekomponeringsløsning. Særlig det siste forholdet fører til vesentlig bedre sammenstilling av de reelle investeringsutgiftene mot inntektene. Dekomponering gir normalt høyere balanseført verdi og høyere egenkapital, særlig etter vesentlige vedlikeholdsarbeider, fordi utskiftninger generelt balanseføres i en dekomponeringsløsning, noe som igjen fører til at svært lite utgifter av betydning kostnadsføres som vedlikehold.

Avskrivninger og vedlikehold/påkostning uten dekomponering

Avskrivningstiden kan enten fastsettes til forventet levetid for den vesentligste komponenten, eller til en veid gjennomsnittlig forventet levetid. For mange kan det antakelig være vanskelig å forstå at en kan avskrive for eksempel en bygning inkludert tekniske installasjoner (som har kortere levetid enn bygget for øvrig) over levetiden til bygget for øvrig, da avskrivningene blir for lave i perioden frem til de første utskiftningene skjer. Likevel anbefales denne løsningen i NRS 8. Begrunnelsen for dette standpunktet er ikke gjengitt i standarden.

Den ene begrunnelsen er at utskiftninger i stor grad må eller kan (særlig for små foretak) kostnadsføres. Ved å bruke en lavest mulig avskrivningsssats når utskiftninger i det alt vesentlige kostnadsføres, unngår en til en viss grad at balanseverdien synker uheldig raskt. Den andre begrunnelsen er at en i realiteten må dekomponere driftsmidlet for å finne en riktig veid gjennomsnittlig avskrivningsssats. Hvis en først har gjort jobben med slik dekomponering, er det liten grunn til ikke å velge dekomponeringsløsningen.

NRS 8 definerer påkostninger generelt som utgifter som fører til at de fremtidige økonomiske fordelene (kontantstrømmene) øker i forhold til det som ble lagt til grunn ved anskaffelsen. Utgifter som fører til at driftsmidlet blir i en bedre stand enn da det var nytt for foretaket, antas alltid å øke de fremtidige økonomiske fordelene, og er dermed påkostninger.

Skattereglenes skille bygger i stor grad på «stand». I utgangspunktet vil det derfor være samsvar mellom regnskapsmessige påkostninger på grunn av forbedret stand, og skattemessige påkostninger. Men skattereglenes skille går (litt forenklet) i forhold til driftsmidlets stand som nytt, og ikke når det var nytt for foretaket. Når et foretak har kjøpt et brukt driftsmiddel, blir dermed den regnskapsmessige løsningen annerledes enn den skattemessige i den grad driftsmidlet oppgraderes inntil den standen det var i som nytt. Som en forenklingsregel tillater NRS 8 at små foretak foretar en vesentlighetsvurdering. Når det brukes vesentlige beløp på å oppgradere driftsmidlets stand ut over den standen det var i ved kjøpet, må utgiftene balanseføres regnskapsmessig selv om de kostnadsføres skattemessig. For øvrig kan en bruke det skattemessige skillet i årsregnskapet.

De gjenstående kontantstrømmene for eien delen kan også endres positivt i forhold til det som ble lagt til grunn ved anskaffelsen av driftsmidlet når driftsmidlets fysiske stand ikke blir bedre. «Det som ble lagt til grunn ved anskaffelsen...» kan være vanskelig å forstå. Som følge av at avskrivningsplanen skal reflektere forventet levetid, må formuleringen etter min oppfatning forstås som «det som ble lagt til grunn i avskrivningsplanen». En slik formulering er vesentlig enklere å forholde seg til. Et eksempel kan være utgift til utskiftning av en komponent som sørger for at et driftsmiddel skaper kontantstrømmer etter at det er fullt avskrevet. Når et driftsmiddel er avskrevet til null,

forventes det ikke å skape fremtidige kontantstrømmer. Etter at et driftsmiddel er avskrevet til null, må derfor alle utskiftninger balanseføres hvis de ikke er uvesentlige. Skattemessig er slike utgifter vedlikehold hvis standen ikke forbedres.

Det betyr at en ikke kan trekke skillet mellom vedlikehold og påkostning uten å se på avskrivningsplanen. Derfor vil også skillet mellom vedlikehold og påkostning være forskjellig avhengig av om driftsmidlet i sin helhet avskrives med en sats som reflekterer levetiden på hovedkomponenten (for eksempel råbygget), eller om det brukes en høyere sats. Generelt må sammenhengen være at jo kortere avskrivningstid en har valgt for det aktuelle driftsmidlet, jo mer skal balanseføres som påkostning.

Når et driftsmiddel avskrives over hovedkomponentens levetid, må utskiftninger kostnadsføres i sin helhet, hvis ikke kvaliteten eller forventet levetid øker som følge av utskiftningen. Avskrivningsplanen har da reflektert at for eksempel de tekniske installasjonene i en bygning varer like lenge som bygningen for øvrig. Når installasjonene likevel må skiftes ut med tilsvarende nye installasjoner forbedres ikke standen, og det skapes heller ingen økning i forventede kontantstrømmer på annet grunnlag.

Når det brukes en gjennomsnittlig (eller høyere) avskrivningsssats, er skillet mellom vedlikehold og påkostning komplisert. I dette alternativet avskrives driftsmidlet med en sats som verken reflekterer levetiden på hovedkomponenten eller de komponentene som har en kortere antatt levetid. Det følger av det ovenstående at det da er logisk med delvis balanseføring av utgiftene til utskiftning. Ifølge NRS 8 bør en balanseføre forskjellen mellom kostprisen for den nye komponenten og beregnet balanseført verdi av den utskiftede komponenten når en betydelig komponent skiftes ut. Den balanseførte verdien beregnes ut fra avskrivningsssatsen på driftsmidlet totalt. Det kan diskuteres om det er teoretisk grunnlag for akkurat denne løsningen, men løsningen er praktisk. Det er vanskelig å se andre praktiske løsninger som gjør at en kan koble avskrivningsplanen sammen med skillet mellom vedlikehold og påkostning på en bedre måte.

Avskrivninger og vedlikehold/påkostning med dekomponering

Når et driftsmiddel som består av flere enkeltdele ikke er dekomponert, står det

som ett beløp (på én linje) i anleggsregisteret. Dekomponering betyr prinsipielt at et driftsmiddel deles opp i enkeltdele, som står på hver sin linje. Dekomponering i seg selv er ikke noe nytt i Norge. Det finnes blant annet eksempler på at større maskiner i industribedrifter er delt opp i flere hundre eller flere tusen enkeltdele, og at de aktuelle foretakene har foretatt slik dekomponering i flere titalls år.

Når et driftsmiddel er dekomponert, må en anslå forventet levetid for hver enkeltdele. Det er bare gjennom dekomponering at en får «riktige» avskrivninger. Det går klart frem av eksemplet nedenfor. Det er en av de to årsakene til at NRS 8 inneholder krav og/eller anbefaling om dekomponering.

For at dekomponering skal bli gjennomførbart i praksis også i Norge, har NRS 8 hentet en praktisk forenkling fra IAS 16. Det er dette som må anses som nyheten innenfor god regnskapsskikk, selv om det i noen år har gått frem av NRS(V) IFRS-løsninger innenfor god regnskapsskikk at en har kunnet praktisere denne løsningen. Løsningen går i praksis ut på at det aktuelle driftsmidlet deles inn i komponentgrupper (avskrivningsgrupper), der hver gruppe består av komponenter med omtrent den samme forventede levetiden, og dermed den samme avskrivningsssatsen. En må ha oversikt over hvilke komponenter som inngår i de ulike gruppene. For at det skal ha en regnskapsmessig hensikt å skille ut noe som en egen komponentgruppe, bør gruppen utgjøre en betydelig del av driftsmidlet. Noen ganger kan det være tilstrekkelig å dele opp et driftsmiddel i to grupper. Antakelig vil det sjelden være hensiktsmessig eller nødvendig å opprette mer enn fire–fem grupper. Kostnaden ved å opprette og vedlikeholde for eksempel fire–fem grupper i stedet for to grupper vil være begrenset i de fleste tilfellene.

Som nevnt ovenfor krever NRS 8 at bygninger anskaffet i 2009 og senere inndeles i (minst) de samme gruppene regnskapsmessig som skattemessig, dvs. «tekniske installasjoner» og «bygget for øvrig». Som følge av at det ikke bør være for store avvik i forventet levetid innenfor én komponentgruppe, må det ofte opprettes flere enn disse to gruppene. Hvis for eksempel forventet levetid for ulike vesentlige tekniske installasjoner varierer fra femten til førti år, bør det vurderes en todeling. For bygget for øvrig kan det for eksempel være aktuelt å skille ut innredninger og/eller fasader som

Regnskap

egne grupper. Hvor mange grupper som skal opprettes, må vurderes individuelt for hvert driftsmiddel som dekomponeres.

Arbeidet kan gjøres av innleide takstmenn eller lignende, eller av foretaket selv hvis de har kompetanse til det.

I den praktiske forenklingens løsning anses enhver komponent å være et eget driftsmiddel for regnskapsmessige formål selv om den ikke står på egen linje i anleggsregisteret. Dette er en avgjørende nyskaping i forhold til tradisjonell lærdom. Dermed blir den regnskapsmessige løsningen lik for alle utskiftninger, uavhengig av om noe som skiftes ut står på egen linje i anleggsregisteret eller ikke. Kostprisen for den nye komponenten balanseføres, mens eventuell gjenværende balanseført verdi for den utskiftede komponenten føres ut, og inngår i et gevinst-/tapsoppgjør.

Når den utskiftede komponenten ikke står på egen linje i anleggsregisteret, kjenner en ikke den balanseførte verdien av den utskiftede komponenten. Da sier NRS 8 at en kan og skal beregne den balanseførte verdien. En slik beregning består av tre elementer. Det første er anskaffelsestidspunktet. Ofte vil det være kjent, hvis ikke må en anslå det på best mulig måte. Det andre er avskrivningssatsen. Som følge av at en skal vite hvilken komponentgruppe den aktuelle komponenten tilhører, er avskrivningssatsen kjent. Det tredje er kostprisen på den utskiftede komponenten. Den er sjelden kjent, igjen som følge av at komponenten ikke står på egen linje i anleggsregisteret. Kostprisen på den nye komponenten kan i så fall brukes som estimat på kostprisen på den utskiftede komponenten. Som følge av at priser i gjennomsnitt øker, vil den gjenværende balanseførte verdien normalt bli overvurdert når den beregnes på dette grunnlaget. Kostprisen kan derfor nedjusteres med prisendringer (inflasjon) i perioden. Det kan (og bør) også gjøres korreksjon for eventuell standardøkning på den nye komponenten i forhold til den gamle.

Ved bruk av praktiske tillempningsmetoder har en oppnådd at en mer eller mindre tilfeldig dekomponering, eller mangel på sådan, ikke har avgjørende betydning for hvordan utskiftninger behandles regnskapsmessig. I forhold til sammenstillingsprinsippet er det utvilsomt riktig å balanseføre utskiftninger. Kostnadsføring fører til en dårlig sammenheng. Det vises klart i eksemplet nedenfor.

Prinsipielt skal alle utskiftninger balanseføres i en dekomponeringsløsning. Ifølge standarden skal likevel utgifter til daglig vedlikehold kostnadsføres. Dette kan anses som et uvesentlighetsprinsipp.

Praktisk eksempel (med og uten dekomponering)

Et bygg kjøpes 01.01.01 for 100.

	Kostpris	Antatt levetid
Tekniske installasjoner	25	25 år
Bygget for øvrig (råbygget)	75	75 år
Total kostpris / veid gj.snittlig levetid	100	62,5 år

Ved kjøpet forutsettes at samtlige tekniske installasjoner må skiftes ut 1.1.26 og 1.1.51. Vi ser bort fra prisstigning og rente i eksemplet. Det forutsettes dermed at kostprisen for de tekniske installasjonene utgjør 25 også 1.1.26 og 1.1.51. Det forutsettes også konstante leieinntekter og driftskostnader i hele perioden. Videre forutsettes det at alt blir som forventet.

Avskrivningsplan/sammenstilling

Den totale investeringsutgiften (de totale utbetalingene) i løpet av eierperioden er 150. Bygningen har en total levetid på 75 år. Ut fra forutsetningene er det opplagt at verdiforringelsen skjer jevnt over levetiden, og inntektene er konstante. Den eneste logiske kostnadsfordelingen, som gir en fornuftig sammenstilling av kostnader og inntekter, er en årlig kostnad på 2.

I dekomponeringsalternativet vil de tekniske installasjonene bli avskrevet med 1 pr. år, og bygget for øvrig vil også bli avskrevet med 1 pr. år. Dekomponering gir dermed en perfekt kostnadsfordeling. Dekomponeringsløsningen er derfor også kalt for «idealløsning» i tabellene nedenfor.

Uten dekomponering vil kostnadsfordelingen avhenge av hvilken avskrivningsplan som velges (hovedkomponentens eller gjennomsnittlig levetid), og i hvilken grad utskiftningene balanseføres. I tabellene nedenfor vises kostnadsfordelingen og utviklingen i balanseført verdi ved avskrivning over 75 og 62,5 år med full kostnadsføring av utskiftningene, og 62,5 år med delvis balanseføring i tråd med beskrivelsen i NRS 8. I tillegg vises et alternativ med avskrivning over 40 år og kostnadsføring av utskiftningene. Det siste alternativet er kalt «vanlig praksis». Undersøkelser viser at de aller fleste bygninger avskrives over en periode på 25 til 50 år.

Årlig kostnad	Dekomp. «Ideal-løsning»	75 år Kostnadsføring	62,5 år Kostnadsføring	62,5 år Delvis balanseføring	40 år Kostnadsføring «vanlig praksis»
År 1–25	2	1,33	1,6	1,6	2,5
År 26	2	26,33	26,6	17	27,5
År 27–40	2	1,33	1,6	2	2,5
År 41–50	2	1,33	1,6	2	0
År 51	2	26,33	26,6	7,4	25
År 52–62	2	1,33	1,6	2,4	0
År 63	2	1,33	0,8	1,6	0
År 64–75	2	1,33	0	0,8	0

Tabellen viser klart at kostnadsføring av utskiftninger gir en svært skjev kostnadsfordeling, og dermed en dårlig sammenstilling av kostnader mot inntekter. Alternativet med delvis balanseføring gir en noe bedre kostnadsfordeling, men det er likevel stor forskjell på dette alternativet og dekomponeringsalternativet. En kan videre se at både avskrivning over hovedkomponentens levetid og gjennomsnittlig avskrivning gir for lave avskrivninger frem til første utskiftning skjer. Hvis det ikke er prisstigning, ville en raskt komme i en nedskrivningssituasjon ved valg av disse alternativene.

Virkingen av de ulike alternativene kommer likevel klarest frem når en ser på utviklingen i balanseverdier. Det er selvfølgelig fordi en får med de akkumulerte virkningene.

ABONNEMENT TIDSSKRIFTER

Prisene gjelder for 2011



Revisjon og Regnskap

er Norges ledende fagblad innen revisjon, regnskap, selskapsrett, skatt og avgift. Målgruppen er revisorer, advokater og fagfolk i yrker relatert til de fagområdene tidsskriftet omtaler. 8 utgaver pr. år.

Årsabonnement medlem DnR: kr 650,- Ikke-medlem: kr 800,- Student: kr 375,-

Ja takk, vi ønsker å bestille _____ antall årsabonnement



Facta Årsoppgjøret

omfatter de viktigste regnskaps- og skatteregler som behøves i forbindelse med årsoppgjøret. Målgruppen er revisorer, ledere og ansatte i økonomi- og regnskapsavdelinger.

Årsabonnement medlem DnR: kr 175,- Ikke-medlem: kr 225,- Student: kr 90,-

Ja takk, vi ønsker å bestille _____ antall årsabonnement



Revisor informerer

er et informativt og lettlest temablade innen skatt, avgift, selskapsrett, regnskap, arbeidsmiljø og personlig økonomi. Målgruppen er eiere og ledere i små og mellomstore bedrifter. 4 utgaver pr. år.

Årsabonnement medlem DnR: kr 145,- Ikke-medlem: kr 200,- Student: kr 90,-

Ja takk, vi ønsker å bestille _____ antall årsabonnement



Kombiabonnement

inneholder Facta Årsoppgjøret og alle fire utgaver av Revisor informerer. Hovedmålgruppen er eiere, ledere og ansatte innen en bedrifts økonomi- og regnskapsfunksjon.

Årsabonnement medlem DnR: kr 280,- Ikke-medlem: kr 340,- Student: kr 140,-

Ja takk, vi ønsker å bestille _____ antall årsabonnement

BESTILLINGSSKJEMA

Fornavn: _____	Etternavn: _____
Arbeidssted: _____	E-postadresse: _____
Postadresse: _____	Postnr./-sted: _____
Leveringsadresse: _____	Medlemsnr. i DnR: _____
Dato: _____	Underskrift: _____

For informasjon og bestilling, kontakt forlag@revisorforeningen.no. Bestilling kan også gjøres på vår hjemmeside revisorforeningen.no eller faks 23 36 52 02. Abonnement anses løpende til oppsigelse. Oppsigelse av kommende års abonnement må skje innen 31.12. Prisene er ekskl. frakt, mva. og eksp.omk.

BRUK BLOKKBOKSTAVER!

Regnskap

Balansført verdi	Dekomp. («ideal-løsningen»)	75 år Kostnadsføring	62,5 år Kostnadsføring	62,5 år Delvis balanseføring	40 år Kostnadsføring («vanlig praksis»)
31.12. år 25	50	66,7	60	60	37,5
01.01. år 26	75	66,7	60	70	37,5
31.12. år 40	35	46,7	36	40	0
31.12. år 50	25	33,3	20	20	0
01.01. år 51	50	33,3	20	40	0
01.07. år 62	25	0	0	10	0

Den løsningen som skiller seg absolutt klart fra dekomponeringsalternativet («idealløsningen») er utvilsomt den løsningen som er kalt for «vanlig praksis». Det går klart frem at balanseverdien i mesteparten av perioden blir liggende langt under balanseverdien i dekomponeringsalternativet, som følge av kort avskrivningstid og at alle utskiftninger kostnadsføres som vedlikehold. Bygningens balanserte verdi er null i nesten halvparten av levetiden. Forskjellen er så stor at det kan stilles spørsmål om en slik praksis kan anses som god regnskapsskikk.

I eksemplet er alternativet med avskrivning over gjennomsnittlig levetid og delvis balanseføring nærmest dekomponeringsalternativet i gjennomsnitt. Som følge av at utskiftningene blir delvis balansert i dette alternativet, er det grunn til å anta at forholdet vil være det samme i de fleste andre situasjoner.

Overgang til dekomponering

Ved overgang til dekomponering av et driftsmiddel må en gå tilbake til anskaffelsen, og fordele den totale kostprisen på driftsmidlet på de valgte komponentgruppene. Takstmenn eller lignende kan antakelig i de fleste tilfellene foreta en tilfredsstillende fordeling av kostpris uten for store kostnader. Deretter kan en beregne balansert verdi ved overgangen, basert på de valgte avskrivningssatsene for de ulike komponentgruppene. Hvis det tidligere er kostnadsført (vesentlige) beløp ved utskiftninger, må dette korrigeres, slik at utgiftene klassifiseres som påkostninger ved omarbeidelsen. I og med at dekomponering anses for å være en estimeringsmetode, og ikke valg av et regnskapsprinsipp, er det fullt tillatt at en bare dekomponerer noen av foretakets driftsmidler, og ikke de øvrige.

Overgang til dekomponering er en endring av avskrivningsplan, som vanligvis vil føre til at driftsmidlets balanserte verdi før utskiftingen endres. Regnskapsføringen av en slik estimatendring må følge reglene for endring av avskrivningsplan, jf. avsnittet ovenfor om endring av avskrivningsplanen.

I talleksemplet ovenfor kan vi forutsette at en frem til 31.12.25 ikke har dekomponert, og brukt 2,5 % avskrivning (dvs. kolonnen «vanlig praksis»). Som følge av utskiftningene 1.1.26 ønsker en å gå over til dekomponering på det tidspunktet. Da må differansen mellom den balanserte verdien på 37,5 og det den ville vært hvis en hadde dekomponert fra starten, dvs. 50, føres tilbake som for mye avskrevet tidligere. En kan da spre resultatføringen av denne differansen på 12,5 ut over resten av levetiden, men jeg antar at de fleste vil velge å resultatføre differansen umiddelbart, slik at balansen blir «riktig». Da er det også lettere å forstå og forklare hvorfor balanseverdien er som den er.

Som nevnt ovenfor vil avskrivningene (kostnadsføringen) være for lave de første 25 årene både ved avskrivning over hovedkomponentens levetid og over gjennomsnittlig levetid. I disse alternativene «tas dette igjen» ved å kostnadsføre utskiftningene. Når en går over til dekomponering pr. 1.1.26, og balansefører utskiftningene, kan det synes betenkelig å fordele resultatføringen av differansen mellom balansert verdi og verdien ved dekomponering over gjenværende levetid. Også i denne situasjonen er det derfor mest naturlig å velge umiddelbar resultatføring av differansen.

Hva nå?

Som nevnt innledningsvis er det et stort behov for endringer i praksis. Reelt er det utopi å tro at alle ønskelige endringer lar seg gjennomføre over natten. Den endrede NRS 8

gjelder for regnskapsår som starter 1. januar 2011 eller senere, men det oppfordres til tidligere anvendelse. Særlig øvrige foretak må vurdere om det bør gjøres endringer i forhold til tidligere allerede i 2010-regnskapet, dersom selskapets praksis ikke kan anses å ligge innenfor gjeldende god regnskapsskikk. Noen endringer kan forholdsvis enkelt gjennomføres raskt, andre endringer vil ta lengre tid. Her er mitt forslag til hvordan en kan gå frem for å få til endringer i praksis:

1. Vurder gjenværende levetid og dermed avskrivningstiden på de betydelige driftsmidlene, og om det bør fastsettes en restverdi. Dette bør være gjennomførbart for de aller fleste allerede i årsregnskapet for 2010.

Hvis avskrivningstiden endres, må det vurderes om en skal reversere for mye avskrivninger eller bruke knekkpunktmetoden. Reversering gir riktigere balansert verdi og egenkapital, men høyere årlige avskrivninger i årene fremover enn knekkpunktmetoden.

2. Selskaper som har kjøpt bygninger i 2009 (og 2010), må sørge for at kostprisen dekomponeres i 2010, hvis det ikke er gjort i 2009.

Det bør vurderes om det er tilstrekkelig med to grupper regnskapsmessig (i tillegg til tomt). Antakelig vil det ofte være hensiktsmessig å dele en bygning i tre eller fire grupper. Mange takstmenn kan gi god veiledning i inndelingen hvis selskapet ikke har tilstrekkelig egen kompetanse.

3. Særlig foretak som ikke er små, må vurdere om andre driftsmidler som består av enkeltdeleer med ulik levetid må/bør dekomponeres.

Det er særlig aktuelt å vurdere dekomponering hvis det er foretatt vesentlige utskiftninger i år, fordi utgiftene balanseføres i dekomponeringsløsningen. En kan dermed unngå en svært uheldig påvirkning på årsresultatet og egenkapitalen i år.

De som er opptatt av at egenkapitalen har blitt unødvendig lav, bør særlig vurdere om det tidligere er kostnadsført betydelige beløp ved utskiftninger, fordi slike utgifter skal balanseføres ved omarbeidelsen.

4. Spesielt foretak som ikke er små, må anses å ha visse krav til dekomponering. I løpet av 2011 bør slike foretak ha foretatt en vurdering av hvilke driftsmidler som bør/må dekomponeres på kort og lengre sikt.