

Til samtlige kommuner og amtskommuner m.fl.

Dato: 17. december 2001  
Kontor: 1. økonomiske kontor  
J. nr.: 2001/1562-16  
Sagsbeh.: hbg  
Fil-navn: hbg\orientering\dec01

**ORIENTERING OM ÆNDRINGER I "BUDGET- OG REGNSKABSSYSTEM FOR KOMMUNER OG AMTSKOMMUNER"**

Vedlagt orienteres om registrering af fysiske aktiver i et kommunalt anlægskartotek samt om ændring af konteringsregler vedrørende driftsudgifter i forbindelse med aktivering af kontanthjælpsmodtagere til brug for opgørelse af budgetgarantien.

Endvidere orienteres om enkelte øvrige ændringer og præciseringer til Budget- og regnskabssystem for kommuner og amtskommuner.

I bilagene er de enkelte områder beskrevet nærmere.

Med venlig hilsen

Hanne Agerbak

## **1. Vedrørende registreringen af fysiske aktiver**

Som meddelt i orienteringsskrivelsen af 17. oktober 2001 blev det besluttet at indføre en såkaldt 'spørgsmål-svar-runde', hvor kommuner og amtskommuner kunne stille spørgsmål og komme med forslag til forhold, der bør uddybes, inden 2. og reviderede udgave af vejledningen om registrering af fysiske aktiver udsendes. Dette har bevirket, at det i nærværende reviderede udgave af vejledningen af 26. juni 2001 har været muligt at indarbejde ændringer og foretage uddybende beskrivelser, hvor der har været behov herfor.

'Spørgsmål-svar-runden' har vist, at det især er på forsyningsområderne, at der er behov for at afklare en række tvivlsspørgsmål. Dette drejer sig navnlig om spørgsmål, der knytter sig til relationen mellem registreringen af fysiske aktiver og takstberegningen ud fra hvile-i-sig-selv princippet. Dette har ført til, at der i denne udgave er indarbejdet et nyt afsnit 5 vedrørende forsyningsområderne, der beskriver især problemstillingen omkring forholdet mellem registrering af fysiske aktiver og takstberegningerne på hvile-i-sig-selv områderne.

Hidtil har det været forudsat, at registreringen af fysiske aktiver i anlægskartoteket kunne ske umiddelbart i tilknytning til takstfastsættelsen på forsyningsområderne. Dette kom bl.a. til udtryk i betænkning 1369 om det fremtidige budget- og regnskabssystem for kommuner og amtskommuner, hvor der blev lagt op til en ændret grupperingsstruktur på forsyningsområderne, således at takstberegningerne kunne foretages direkte i Budget- og regnskabssystemet. Forslaget blev senere forladt, da det ville føre til en meget omfattende grupperingsstruktur på forsyningsområderne.

Selv om der i vid udstrækning vil være et fælles grundlag mellem den takst, der beregnes efter hvile-i-sig-selv princippet, og den mere langsigtede omkostningsberegning, der fremkommer på baggrund af afskrivninger af anskaffelsesprisen for de i produktionen anvendte aktiver over deres forventede levetider, kan der også forekomme en række afvigelser. Disse afvigelser er nærmere beskrevet i vejledningen.

De væsentligste forskelle kan tilskrives, at takstberegningen i vidt omfang baseres på det samlede finansielle mellemværende mellem forsyningsområdet og kommunen, at der er mulighed for over taksterne forlods at opkræve til fremtidige investeringer, samt at kommunen kan have ønske om at bevare en vis kontinuitet i taksterne og derfor ikke løbende regulerer taksterne f.eks. som følge af en ændret levetid for et anlæg.

Hermed rejses spørgsmålet om, hvilken værdi aktivet skal optages til i statusopførelsen for fysiske aktiver.

Spørgsmålet har været indgående drøftet i Budget- og regnskabsrådet. Det er på denne baggrund besluttet, at aktiverne på forsyningsområderne *skal optages i anlægskartoteket efter de retningslinier, der fremgår af vejledningen*. Det vil sige, at materielle og eventuelle immaterielle anlægsaktiver med en begrænset levetid som udgangspunkt skal optages til den historiske anskaffelsespris og afskrives systematisk over den forventede brugstid. Grunde afskrives derimod som hovedregel ikke. Varebeholdninger og omsætningsaktiver i form af grunde og bygninger til videresalg optages til anskaffelsesprisen eller alternativt for omsætningsaktivernes vedkommende til nettorealiseringsprisen. Dette betyder, at et aktiv, der er fuldt afskrevet eller betalt over taksterne og således ikke indgår i mellem-

værendet med kommunen, som udgangspunkt skal optages på status, da det indgår i produktionen og dermed stadig repræsenterer en værdi. Der vil dog naturligvis også på forsyningsområdet være mulighed for i anlægskartoteket sideløbende at registrere andre værdier f.eks. den takstmæssigt nedskrevne værdi, genanskaffelsesværdien eller lign.

Det er en konsekvens af denne beslutning, at de omkostninger, som skal medtages under de enkelte funktioner på hovedkonto 1, tilsvarende er de reelle omkostninger, baseret på faktiske levetider mv. Altså ikke de omkostninger, der ligger til grund for takstfastsættelsen, i det omfang disse af de nævnte grunde afviger fra de reelle omkostninger. Der er hermed tale om en ændring i forhold til de regler for konteringen på gruppering 10 Beregnede udgifter under hovedkonto 1 Forsyningsvirksomheder mv., der er optaget i Budget- og regnskabssystem for kommuner og amtskommuner afsnit 4.1 side 3-4. Anvendelsen af grupperingerne på hovedkonto 1 er som følge heraf ændret til først at være obligatorisk fra regnskab 2002.

Indenrigs- og Sundhedsministeriet beklager, at det har været nødvendigt at ændre regelsættet omkring dette spørgsmål efter udmelding har fundet sted. Drøftelsen i Budget- og regnskabsrådet har imidlertid ført til det synspunkt, at der først og fremmest bør lægges vægt på de værdier af fysiske aktiver, der vil skulle indgå i et egentligt omkostningsregnskab. Hermed vægtes en gennemsigtighed i forhold til de faktiske omkostninger, der er forbundet med at producere den enkelte ydelse.

Denne reviderede udgave af vejledningen er endvidere udvidet med et bilag 2, der indeholder eksempler på en række af de problemstillinger, som det vil være nødvendigt at tage stilling til i registreringen af fysiske aktiver. Det drejer sig bl.a. om kriterier for indregning af aktiver, værdiansættelsesprincip og fastlæggelse af anskaffelsesprisen for ældre aktiver. Eksemplerne er ikke udtømmende og skal alene tjene som vejledende for, hvordan registreringen af fysiske aktiver kan løses.

Nærværende vejledning omhandler primært *retningslinierne for selve registreringen af fysiske aktiver*, og anbefalingerne vil i begyndelsen af 2002 blive optaget som et nyt kapitel 8 i Budget- og regnskabssystem for kommuner og amtskommuner. Som beskrevet i vejledningens bilag 4 vil der endvidere blive udarbejdet et kapitel 9 i den gule mappe omhandlende omkostninger og herunder udarbejdelsen af *omkostningsregnskaber*.

Vejledning til registrering af fysiske aktiver er vedlagt som **BILAG A** (vedlagt særskilt)

## **2. Ændring af konteringsregler vedrørende driftsudgifter i forbindelse med aktivering af kontanthjælpsmodtagere til brug for opgørelse af budgetgarantien.**

Med henblik på at forbedre opgørelsen af driftsudgifterne i forbindelse med aktivering af kontanthjælpsmodtagere til brug for opgørelsen af budgetgarantien indføres nogle ændringer af konteringsreglerne i det kommunale budget- og regnskabssystem. Budgetgarantien vil efter gennemførelsen af ændringerne blive opgjort på grundlag af udgifter registreret på autoriserede grupperinger på 5.98, mens udgifter på uautoriserede grupperinger ikke længere vil indgå i opgørelsen.

Ændringerne *vedrører kun regnskabet* og består af en række udkonteringer af udgifter og indtægter, som skal foretages i forbindelse med regnskabsafslutningen.

Der er tale om følgende ændringer af konteringsregler:

1. Udgifter og indtægter vedrørende *daghøjskoler* registreres på funktion 3.77. Udgifter til grundtilskud til daghøjskoler, som kan henføres til kontanthjælpsmodtagere aktiveret efter § 16, stk. 2 i lov om aktiv socialpolitik udkonteres i forbindelse med regnskabsafslutningen. Disse udgifter vedrørende aktiverede kontanthjælpsmodtagere registreres i regnskabet på funktion 3.77 på en autoriseret gruppering 01 Grundtilskud til daghøjskoler vedrørende kontanthjælpsmodtagere efter aktivlovens § 16, stk. 2.
2. Udgifter vedrørende *produktionsskoler* registreres på funktion 5.98, gruppering 16. I forbindelse med regnskabsafslutningen udkonteres udgifter til produktionsskoler, som kan henføres til personer, der ikke er kontanthjælpsmodtagere aktiveret efter § 16, stk. 2 i lov om aktiv socialpolitik. Disse udgifter registreres i regnskabet på uautoriserede grupperinger på funktion 5.98.
3. Udgifter vedrørende *arbejdsmarkedsuddannelser* registreres på funktion 5.98, gruppering 06. I forbindelse med regnskabsafslutningen udkonteres udgifter til arbejdsmarkedsuddannelser, som kan henføres til personer, der ikke er kontanthjælpsmodtagere aktiveret efter § 16, stk. 2 i lov om aktiv socialpolitik. Disse udgifter registreres på uautoriserede grupperinger på funktion 5.98.
4. Udgifter vedrørende *andre uddannelser* registreres på funktion 5.98, gruppering 07. I forbindelse med regnskabsafslutningen udkonteres udgifter til andre uddannelser, som kan henføres til personer, der ikke er kontanthjælpsmodtagere aktiveret efter § 16, stk. 2 i lov om aktiv socialpolitik. Disse udgifter registreres på uautoriseret grupperinger på funktion 5.98.
5. *Tilskud vedrørende produktionsskoler* registreres på funktion 5.98, dranst 2, gruppering 16. I forbindelse med regnskabsafslutningen udkonteres tilskud vedrørende produktionsskoler, som kan henføres til personer, der ikke er kontanthjælpsmodtagere aktiveret efter § 16, stk. 2 i lov om aktiv socialpolitik. Disse tilskud registreres på en ny autoriseret gruppering 17 Tilskud vedrørende produktionsskoler til andre end kontanthjælpsmodtagere på 5.98, dranst 2.
6. *Tilskud fra EU* registreres på funktion 5.98, dranst 2, gruppering 20. I forbindelse med regnskabsafslutningen udkonteres tilskud fra EU, som kan henføres til personer, der ikke er kon-

tanthjælpsmodtagere aktiveret efter § 16, stk. 2 i lov om aktiv socialpolitik. Disse tilskud registreres på en ny autoriseret gruppering 19 Tilskud fra EU vedrørende andre end kontanthjælpsmodtagere på 5.98, dranst 2.

Da budgetgarantien opgøres på grundlag af ændringer i kommunernes nettoudgifter fra år til år er der nødvendigt i ét regnskabsår at foretage en dobbeltkontering af udgifterne, dvs. både efter de nuværende konteringsregler og efter de nye konteringsregler. Kommunerne skal derfor i et bilag eller note til **regnskabet for 2001** foretage en særskilt opgørelse af de udgifter og indtægter, der skal udkonteres. Dette særskilte bilag skal revisionspåtegnes og omfatter for 2001 følgende:

1. Udgifter til grundtilskud og eventuelle supplerende tilskud til daghøjskoler, som kan henføres til kontanthjælpsmodtagere aktiveret efter § 16, stk. 2 i lov om aktiv socialpolitik.
2. Udgifter til produktionsskoler, som kan henføres til personer, der ikke er kontanthjælpsmodtagere aktiveret efter § 16, stk. 2 i lov om aktiv socialpolitik.
3. Udgifter til arbejdsmarkedsuddannelser, som kan henføres til personer, der ikke er kontanthjælpsmodtagere aktiveret efter § 16, stk. 2 i lov om aktiv socialpolitik.
4. Udgifter til andre uddannelser, som kan henføres til personer, der ikke er kontanthjælpsmodtagere aktiveret efter § 16, stk. 2 i lov om aktiv socialpolitik.
5. Tilskud vedrørende produktionsskoler, som kan henføres til personer, der ikke er kontanthjælpsmodtagere aktiveret efter § 16, stk. 2 i lov om aktiv socialpolitik
6. Tilskud fra EU, som kan henføres til personer, der ikke er kontanthjælpsmodtagere aktiveret efter § 16, stk. 2 i lov om aktiv socialpolitik.

Ændringer til konteringsreglerne for funktion 3.77 og 5.98 er vist i **BILAG B**.

### **3. Øvrige ændringer og præciseringer til budget- og regnskabssystem for kommuner og amtskommuner**

#### **a) Funktion 8.91**

På funktion 8.91 Ejendomsværdiskat oprettes en gruppering 03 Efterreguleringer. Grupperingen er autoriseret fra regnskab 2002. Konteringsreglerne for funktion 8.91 Ejendomsværdiskat fremgår af nedenstående:

#### **8.91 Ejendomsværdiskat**

På denne funktion registreres indtægter og udgifter ved ejendomsværdiskat jf. bekendtgørelse af lov om en kommunal og amtskommunal ejendomsværdiskat. Registreringen foretages under dranst 7.

Der er på funktionen autoriseret følgende gruppering under dranst 7:  
03 Efterreguleringer

#### **b) Funktion 5.41**

På funktion 5.41 Løntilskud til personer i fleksjob mv. oprettes under dranst 2 Statsrefusion en gruppering 07 Refusion af udgifter til løntilskud til personer i fleksjob og tilskud til selvstændigt erhvervsdrivende med 65 pct. refusion.

#### **c) Funktionerne 5.38 og 5.39**

Funktionerne 5.38 Beskyttet beskæftigelse og 5.39 Aktivitets- og samværstilbud oprettes under hovedfunktion REVALIDERING MV. og *ikke* under hovedfunktionen BOTILBUD TIL PERSONER MED SÆRLIGE SOCIALE VANSKELIGHEDER OG BEHANDLING AF MISBRUGERE som det ved en fejl blev udmeldt i orientingsskrivelse af 1. juni 2001.

## **BILAG B**

Konteringsregler for funktion 3.77 Daghøjskoler og funktion 5.98 Beskæftigelsesordninger gældende fra **regnskab 2002**. Det bemærkes, at udkonteringen for regnskab 2001 vedlægges som bilag til regnskabet. Bilaget revisionspåtegnes.

### **Funktion 3.77 Daghøjskoler**

På denne funktion registreres kommunens udgifter til grundtilskud til daghøjskoler samt eventuelle supplerende tilskud til daghøjskoler, jf. lov om daghøjskoler mv. og lov om produktionsskoler.

Finansieres daghøjskolen f.eks. af tilskud efter lov om støtte til folkeoplysende voksenundervisning, frivilligt folkeoplysende foreningsarbejde og Folkeuniversitetet sker registreringen på funktion 3.72 (eller 3.73).

Herefter indsættes:

”Der er for *regnskabet* oprettet en gruppering 01 til registrering af udgifter til grundtilskud og eventuelle supplerende tilskud til daghøjskoler, som kan henføres til kontanthjælpsmodtagere aktiveret efter § 16, stk. 2 i lov om aktiv socialpolitik

01 Grundtilskud til daghøjskoler vedr. kontanthjælpsmodtagere efter aktivlovens § 16, stk. 2.

På denne gruppering udkonteres i forbindelse med regnskabsafslutningen udgifter til grundtilskud og eventuelle supplerende tilskud til daghøjskoler, som kan henføres til kontanthjælpsmodtagere aktiveret efter § 16, stk. 2 i lov om aktiv socialpolitik. Disse udgifter vedrørende aktiverede kontanthjælpsmodtagere registreres i *regnskabet* på funktion 3.77 gruppering 01 Grundtilskud til daghøjskoler vedr. kontanthjælpsmodtagere efter aktivlovens § 16, stk. 2.”

### **Funktion 5.98 Beskæftigelsesordninger**

.....

06 Arbejdsmarkedsuddannelser

Her registreres den del af udgifter og indtægter vedrørende uddannelser efter lov om aktiv socialpolitik, som vedrører AMU-kurser.

Herefter indsættes:

”I forbindelse med regnskabsafslutningen udkonteres udgifter til arbejdsmarkedsuddannelser, som kan henføres til personer, der *ikke* er kontanthjælpsmodtagere aktiveret efter § 16, stk. 2 i lov om aktiv socialpolitik. Disse udgifter registreres i *regnskabet* på uautoriserede grupperinger på funktion 5.98.”

07 Andre uddannelser

Her registreres den del af udgifter og indtægter vedrørende uddannelser efter lov om aktiv socialpolitik, der vedrører andre kurser end AMU-kurser.

Herefter indsættes:

”I forbindelse med regnskabsafslutningen udkonteres udgifter til andre uddannelser, som kan henføres til personer, der *ikke* er kontanthjælpsmodtagere aktiveret efter § 16, stk. 2 i lov om aktiv socialpolitik. Disse udgifter registreres i *regnskabet* på uautoriserede grupperinger på funktion 5.98.”

.....

#### 16 Produktionsskoler

Her registreres udgifter og indtægter vedrørende produktionsskoler, jf. lov om produktionsskoler. Dog registreres kommunale bidrag til staten vedrørende ordinære elever på produktionsskoler på funktion 3.44 Andre faglige uddannelser, gruppering 01.

Herefter indsættes:

”I forbindelse med regnskabsafslutningen udkonteres udgifter til produktionsskoler, som kan henføres til personer, der *ikke* er kontanthjælpsmodtagere aktiveret efter § 16, stk. 2 i lov om aktiv socialpolitik. Disse udgifter registreres i *regnskabet* på uautoriserede grupperinger på funktion 5.98.”

.....

I afsnit 4.5, side 67 efter tredje afsnit indsættes:

”Der er under dranst 2 autoriseret en gruppering 16 til registrering af tilskud til produktionsskoler. I forbindelse med regnskabsafslutningen udkonteres tilskud vedrørende produktionsskoler, som kan henføres til personer, der *ikke* er kontanthjælpsmodtagere aktiveret efter § 16, stk. 2 i lov om aktiv socialpolitik. Disse tilskud registreres under dranst 2 på en autoriseret gruppering 17 Tilskud vedrørende produktionsskoler til andre end kontanthjælpsmodtagere.

Der er endvidere under dranst 2 autoriseret en gruppering 20 til registrering af tilskud fra EU. I forbindelse med regnskabsafslutningen udkonteres tilskud fra EU, som kan henføres til personer, der *ikke* er kontanthjælpsmodtagere aktiveret efter § 16, stk. 2 i lov om aktiv socialpolitik. Disse tilskud registreres under dranst 2 på en autoriseret gruppering 19 Tilskud fra EU vedrørende andre end kontanthjælpsmodtagere.”



**Vejledning til registrering af fysiske  
aktiver i et kommunalt  
anlægskartotek**

<b>1</b>	<b>Indledning</b>	<b>3</b>
1.1	BETÆNKNING NR. 1369	3
1.2	PARALLELE INITIATIVER I STATEN OG ANDRE LANDE	3
1.3	FYSISKE AKTIVER OG OMKOSTNINGSSTYRING I KOMMUNERNE	4
1.3.1	Formål med registreringen af fysiske aktiver	4
1.3.2	Andre formål med registreringen af fysiske aktiver	5
1.3.3	Processen omkring oprettelsen af fysiske anlægskartoteker	6
1.4	VEJLEDNINGENS OPBYGNING OG STRUKTUR	7
<b>2</b>	<b>Aktiver og anlægskartoteket</b>	<b>9</b>
2.1	AKTIVER – NOGLE DEFINITIONER OG KATEGORIER	9
2.2	ANLÆGSKARTOTEK OG SAMMENKÆDNINGEN TIL DEN AUTORISEREDE KONTOPLAN	10
2.2.1	Anlægskartoteket og cifferstrengen	10
2.2.2	Sammenkædningen til hovedkonto 9	13
<b>3</b>	<b>Hvilke aktiver bør optages på status?</b>	<b>14</b>
<b>4</b>	<b>Anbefalinger til indregning, værdiansættelse, afskrivning mv.</b>	<b>15</b>
4.1	MATERIELLE ANLÆGSAKTIVER	16
4.1.1	Indregningskriterier for materielle anlægsaktiver	16
4.1.2	Værdiansættelse af materielle anlægsaktiver	18
4.1.3	Afskrivningsgrundlag, -periode og –metode	20
4.1.4	Efterfølgende værdiansættelse samt op- og nedskrivninger	23
4.1.5	Afhændelse	24
4.1.6	Oplysninger i anlægskartoteket	25
4.2	OMSÆTNINGSAKTIVER	25
4.2.1	Indregningskriterier og værdiansættelse af omsætningsaktiver	25
4.2.2	Afhændelse	29
4.2.3	Oplysninger i anlægskartoteket	29
4.3	IMMATERIELLE ANLÆGSAKTIVER	29
4.3.1	Indregningskriterier for immaterielle anlægsaktiver	29
4.3.2	Værdiansættelse af immaterielle anlægsaktiver	30
4.3.3	Afskrivningsgrundlag, periode og –metode	31
4.3.4	Efterfølgende værdiansættelse samt op- og nedskrivninger	32
4.3.5	Afhændelse	33
4.3.6	Oplysninger i anlægskartoteket	34
<b>5</b>	<b>Særligt om registrering af fysiske aktiver på forsyningsområderne</b>	<b>35</b>
5.1	FORSLAGENE VEDRØRENDE FORSYNINGSOMRÅDET I BETÆNKNING NR. 1369	35
5.2	STATUSOPGØRELSENS RELATION TIL TAKSTBEREGNINGER OG HVILE-I-SIG-SELV PRINCIPPET	35
5.3	HVILKEN VÆRDI SKAL REGISTRERES I STATUSOPGØRELSEN FOR FYSISKE AKTIVER?	37
5.4	FÆLLESKOMMUNALE FORSYNINGSANLÆG	38
5.5	VEJLEDENDE KONTOPLANER FOR ANLÆGSKARTOTEKERNE PÅ FORSYNINGSOMRÅDERNE	38
<b>6</b>	<b>Resumé – De anbefalede retningslinier</b>	<b>39</b>
<b>7</b>	<b>Bilag 1 – Vejledende kontoplaner på forsyningsområderne</b>	<b>40</b>
7.1	ELFORSYNING	40

7.1.1	<i>Kontoplan på elforsyningsområdet</i> .....	40
7.1.2	<i>Regelgrundlag på elforsyningsområdet</i> .....	41
7.2	VARME .....	44
7.2.1	<i>Kontoplan på varmforsyningsområdet</i> .....	44
7.3	GASFORSYNING .....	45
7.3.1	<i>Kontoplan på gasforsyningsområdet</i> .....	45
7.4	VANDEFORSYNING.....	46
7.4.1	<i>Kontoplan på vandforsyningsområdet</i> .....	46
7.5	SPILDEVAND .....	48
7.5.1	<i>Kontoplan på spildevandsområdet</i> .....	48
7.6	RENOVATION MV. ....	49
7.6.1	<i>Kontoplan på renovationsområdet</i> .....	49
<b>8</b>	<b><u>Bilag 2 – Eksempler .....</u></b>	<b><u>51</u></b>
8.1	INDREGNING OG VÆRDIANSÆTTELSE VED NYOPFØRELSE ELLER STØRRE RENOVERING. ....	51
8.2	VÆRDIANSÆTTELSE NÅR ANSKAFFELSESPRISEN ER UKENDT .....	53
8.2.1	<i>Eksempel fra dagpasningsområdet</i> .....	55
8.2.2	<i>Eksempel fra skoleområdet</i> .....	55
8.3	TVÆRGÅENDE CASE – BØRNEHAVEN FUGLEBAKKEN .....	56
<b>9</b>	<b><u>Bilag 3 – Nyttige definitioner .....</u></b>	<b><u>60</u></b>
<b>10</b>	<b><u>Bilag 4 Nye kapitler i Budget- og regnskabssystemet .....</u></b>	<b><u>62</u></b>
10.1	KAPITEL 8 REGISTRERING AF FYSISKE AKTIVER.....	62
10.2	KAPITEL 9 UDARBEJDELSE AF OMKOSTNINGSREGNSKABER.....	62
<b>11</b>	<b><u>Bilag 5 Eksempel på anlægskartotek .....</u></b>	<b><u>64</u></b>

# 1 Indledning

## 1.1 Betænkning nr. 1369

Et hovedpunkt i betænkning nr. 1369 om "Det fremtidige budget- og regnskabssystem for kommuner og amtskommuner" var overvejselsen om, hvorvidt det nuværende udgiftsbaserede regnskabssystem skulle erstattes af et omkostningsbaseret system. Udvalget anbefalede at bevare det udgiftsbaserede system som grundlag, men foreslog samtidig, at der indarbejdes forskellige omkostningselementer i det eksisterende system med henblik på at opnå en klarere omkostningsidentifikation. Indarbejdelsen af omkostningselementer skal især medvirke til at tydeliggøre ressourceforbruget for den enkelte aktivitet.

Registreringen af aktiver er en forudsætning for inddragelsen af omkostninger i budget- og regnskabssystemet. I dag findes alene en status for kommuners og amtskommuners finansielle aktiver. Anlægsaktiver udgiftsføres i anskaffelsesåret, og der foreligger, udover ejendomsfortegnelsen, ikke en status for fysiske eller materielle aktiver. I betænkning nr. 1369 blev det derfor anbefalet at indføre en statusopgørelse for fysiske aktiver. Sigtet hermed er at tilvejebringe et bredere og mere langsigtet perspektiv i budget- og regnskabssystemet. På forsyningsområdet er registreringen obligatorisk fra regnskab 2001. Indenrigs- og Sundhedsministeriet er dog opmærksom på, at registreringen af fysiske aktiver i en kommunal statusopgørelse er en proces med et tidsmæssigt forløb. De anlægskartoteker, der udarbejdes for forsyningsområderne for 2001, vil derfor ikke nødvendigvis have karakter af et "endeligt" anlægskartotek. Det skal dog samtidig understreges, at retningslinierne for registrering af fysiske aktiver skal følges i 2001, og at der vil blive lagt vægt på, at kommunerne har taget de nødvendige skridt med henblik på registreringen af fysiske aktiver. Registreringen af fysiske aktiver på de øvrige områder er frivillig i en treårig forsøgsperiode fra regnskab 2001.

## 1.2 Parallele initiativer i staten og andre lande

Ændringen af budget- og regnskabssystemet for kommuner og amtskommuner – bl.a. i form af indførelsen af en statusopgørelse for fysiske aktiver – skal også ses i sammenhæng med den regnskabsmæssige udvikling, der sker i staten og i landene omkring os. Fra EU's side er der således også sat øget fokus på større gennemsigtighed i den offentlige sektors regnskaber.

På baggrund af de seneste årtiers stigende internationalisering samt nedbrydningen af grænserne mellem offentlig og privat produktion nedsatte finansministeren i 1998 et udvalg som skulle komme med anbefalinger til en reform af principperne for opgørelse og opstilling af aktiver og passiver på statens status. Ønsket var at introducere mere tidsvarende regnskabsprincipper for statens status og opnå et mere retvisende billede af værdiansættelsen af statslige aktiver og passiver. I september 2000 udgav Finansministeriet betænkningen 'Statens status og konteringsprincipper', der indeholder udvalgets anbefalinger til ændringer af de statslige regnskabsprincipper. Heri anbefales det bl.a., at udgangspunktet for indregning, værdiansættelse og -regulering af aktiver og passiver tages i årsregnskabsloven. Forventningen er, at de ændrede principper for statens status kan introduceres med virkning fra 2004.

Landene omkring os har i de seneste år foretaget større ændringer i deres budget- og regnskabssystemer. Sverige anvender i dag, hvad man kan betegne som et omkostningsbaseret budget- og regnskabssystem. De svenske kommuner har således siden indførelsen af en ny lov om kommunernes revision i januar 1998 været underlagt en række af de regnskabsprincipper, som gælder for private virksomheder. Svenske kommuner

skal ifølge loven udarbejde en statusopgørelse, som omfatter både finansielle og materielle aktiver. I Norge har man valgt en model, der ligner den danske. Her har man valgt at beholde det udgiftsbaserede system men har integreret forskellige omkostningselementer heri. Dette indbefatter bl.a., at det bliver obligatorisk, at kommunerne foretager ordinære afskrivninger af deres materielle anlægsaktiver. Fra 2001 er det obligatorisk, at de norske kommuner skal indberette via KOSTRA (Kommunalt-statsligt-rapporteringssystem).

EU's interesse i området kommer især til udtryk EU's gennemsigthedsdirektiv (direktiv 2000/52/EF) af 26. juli 2000. Indenrigs- og Sundhedsministeriet vil senere vende tilbage med en nærmere orientering om direktivet.

Implementeringen af en statusopgørelse for kommunernes og amtskommunernes fysiske aktiver skal således ses som et led i den generelle udvikling, der i disse år sker i den offentlige sektor i Danmark og de fleste øvrige europæiske lande. Tendensen er, at der søges en større gennemsigthed og i forlængelse heraf et øget fokus på omkostningerne forbundet med at producere den enkelte ydelse eller service. Med til omkostningerne forbundet med en given aktivitet bør også regnes sliddet af de bygninger, maskiner mv., der benyttes til at fremstille aktiviteten. Danske kommuner og amtskommuner adskiller sig i den sammenhæng i dag væsentligt fra såvel private virksomheder som fra staten og andre offentlige myndigheder ved, at de ikke hidtil har haft en status for fysiske aktiver.

### 1.3 Fysiske aktiver og omkostningsstyring i kommunerne

#### 1.3.1 Formål med registreringen af fysiske aktiver

Budget- og regnskabssystemet i sin nuværende udformning har eksisteret siden 1977. Systemet tilgodeser en klar og gennemskuelig bevillingsafgivelse og bevillingskontrol, og finansieringsbehovet kan direkte aflæses af regnskabet. Man kan derfor spørge, hvad formålet med oprettelsen af en status for fysiske aktiver er.

Registreringen af fysiske aktiver opfylder imidlertid flere formål:

For det *første* tjener registreringen af fysiske aktiver et formål i sig selv, idet kommuner og amtskommuner gennem oprettelsen af en statusopgørelse kan få et overblik over, hvilke aktiver kommunen har og dermed også et billede af nedslidningen af de forskellige aktiver. En statusopgørelse over fysiske aktiver medvirker således til at sætte øget fokus på den mere *langsigtede* anvendelse af de økonomiske ressourcer, der knytter sig til de fysiske aktiver. Således kan anlægskartoteket, hvor de forskellige aktiver afskrives systematisk over deres forventede brugstid, i sig selv rumme en væsentlig indikator for nedslidningen af eksempelvis kommunens skolebygninger, kloakledninger mv. Anlægskartoteket kan på denne måde medvirke til at synliggøre behovet for kommende geninvesteringer og derigennem bidrage til at sikre en mere langsigtet prioritering af ressourcerne mellem de enkelte serviceområder. Denne langsigtede prioritering af ressourcerne tilgodeses ikke i det nuværende budget- og regnskabssystem, hvor fysiske aktiver behandles som en udgift i anskaffelsesåret.

For det *andet* er registreringen og afskrivningen af kommunens eller amtskommunens fysiske aktiver et nødvendigt redskab i forbindelse med omkostningsstyringen. Der stilles i dag store krav til, at der træffes økonomisk hensigtsmæssige dispositioner i kommuner og amtskommuner, og at der produceres omkostningseffektivt. Der er derfor en øget fokus på, *hvad det koster* at producere de enkelte serviceydelser og, *hvordan produktionen tilrettelægges mest effektivt*, så man opnår den størst mulige nytte for ressourcerne. For at kunne håndtere dette på en systematisk måde er det nødvendigt at foretage omkostningsregistreringer. Omkostningerne forbundet med den enkelte aktivitet skal derfor ind-

drages i det udgiftsbaserede regnskabssystem. Dette sker især i form af fordeling af løn-omkostninger til de forskellige kommunale aktiviteter og i form af beregning af afskrivninger på fysiske aktiver i takt med brugen – og dermed nedslidningen – af disse.

Ved at registrere omkostningerne forbundet med de forskellige kommunale aktiviteter – eksempelvis undervisning i folkeskolen, dagpasning eller renovation – fås et billede af, hvad den konkrete serviceydelse og det givne serviceniveau koster. Ud fra beregninger for en given serviceydelse eller aktivitet kan det vurderes, hvad konsekvenserne af ændringer i omkostningsniveauet for den konkrete service er.

Vurderingen af omkostningseffektiviteten bygger på en sammenligning i forhold til andre måder at tilvejebringe en given serviceydelse på. Det kan være en sammenligning mellem skoler i den samme kommune eller med skoler i andre kommuner. Det kan ligeledes være i form af sammenligning mellem offentlig og privat serviceproduktion f.eks. i form af udliciterede områder.

Registreringen af fysiske aktiver i en statusopgørelse er et nødvendigt redskab i disse konkrete situationer. Eksempelvis kan kommunen eller amtskommunen ønske at vurdere omkostningseffektiviteten ved en serviceydelse i forhold til private leverandører ved at afgive kontrolbud i forbindelse med udbud af en opgave. Herigennem kan kommunen eller amtskommunen sammenligne den kommunale produktion med produktionen i privat regi, og kommunens beslutningsgrundlag i forbindelse med valg af leverandør forbedres dermed. Afgivelse af kontrolbud i forbindelse med udlicitering kræver i dag et større administrativt arbejde, ligesom der er større risiko for, at kontrolbuddet ikke afgives på et sammenligneligt grundlag.

Et andet eksempel på en konkret situation, hvor registreringen af fysiske aktiver kan udgøre et væsentligt værktøj, er i relation til beslutningen om at eje eller leje. Et eksempel er et valg mellem at købe eller at leje en bygning til en ny børnehave. Som budget- og regnskabssystemet er i dag, registreres lejeudgifter løbende, mens køb af et fysisk aktiv kun belaster kommunens økonomi i anskaffelsesåret. Det er derfor svært at skabe reelle sammenligninger af omkostningerne ved henholdsvis at eje eller leje på denne baggrund. Med registrering af afskrivninger på fysiske aktiver er en sådan sammenligning imidlertid mulig.

### *1.3.2 Andre formål med registreringen af fysiske aktiver*

I betænkning nr. 1369 om det fremtidige budget- og regnskabssystem for kommuner og amtskommuner blev peget på, at registreringen af fysiske aktiver kan tjene flere forskellige formål. Det blev i betænkningen endvidere understreget, at det valgte formål samtidig har betydning for valget af metode til værdiansættelse af aktiverne. I betænkningen hedder det således:

”Valget af metode for værdiansættelse vil altså være afhængigt af, hvilke af de ovennævnte hensyn eller formål, der lægges til grund for statusopgørelsens udarbejdelse. Umiddelbart vil det ikke være muligt at designe ét system, der tilgodeser alle tre nævnte styringsformål på én gang. De alternative metoder til værdiansættelse af anlægsaktiver er:

- ❑ Anskaffelsesværdien, der udgør den samlede udgift ved anskaffelse
- ❑ Genanskaffelsesværdi, der udgør udgiften ved anskaffelse af tilsvarende aktiv p.t.
- ❑ Realisationsværdien, der udgør den værdi, som aktivet kan sælges for med samme anvendelse, som aktivet har haft i kommunen. For ejendomme kan den svare til ejendomsvurderingen.

- Nytteværdien, der er aktivets værdi i produktionen i kommunen.”

Som det vil fremgå af denne vejledning anbefales det, at kommunerne værdiansætter de fysiske aktiver til anskaffelsesprisen reduceret med akkumulerede afskrivninger. Registreringen af fysiske aktiver tjener således først og fremmest til at synliggøre de faktiske omkostninger forbundet med en given aktivitet eller et serviceområde som helhed.

Det vil imidlertid være naturligt at registrere samme aktiver til flere forskellige værdier, hvis man ønsker at registreringen af fysiske aktiver også skal tjene andre formål end styringen af omkostninger.

Som eksempel kan nævnes, at registreringen af fysiske aktiver kan indgå som et vigtigt redskab i kommunens investeringsplanlægning. Ved på et afgrænset område at registrere aktiver til genanskaffelsesværdien – ved siden af registreringen til anskaffelsesprisen reduceret med afskrivninger – vil anlægskartoteket kunne danne grundlag for en vurdering af det fremtidige investeringsbehov på området. Det kan f.eks. være på folkeskoleområdet eller i forhold til spildevandsplaner, hvor man har behov for et skøn over det fremtidige behov for investeringer. Det skal imidlertid understreges, at en registrering af fysiske aktiver efter genanskaffelsesprisen vil kræve en relativ hyppig vurdering af værdiansættelsen, hvis registreringen skal give et realistisk billede af det fremtidige genanskaffelsesbehov.

Som et andet eksempel kan nævnes tilfælde, hvor kommunen står i en overvejelse mellem at eje eller leje/lease et aktiv. I disse tilfælde kan en registrering af de fysiske aktiver – sideløbende med anskaffelsesværdien fratrukket afskrivninger – værdiansættelsen til *realisationsværdien* være relevant. I beslutningen mellem at eje eller leje bygningen vil sammenligningen mellem disse to værdier således være et interessant redskab.

Ovenstående beskrivelse af andre formål med registreringen af fysiske aktiver viser, at det er helt naturligt, at et givent aktiv eller aktiverne på et bestemt område registreres til flere forskellige værdier, så kommunen udover anskaffelsesprisen også værdiansætter aktivet til f.eks. genanskaffelsespris. De forskellige værdiansættelser af fysiske aktiver er således ikke i modstrid med hinanden, men vil i flere tilfælde være en naturlig konsekvens af forskellige ønsker til registreringen.

Det skal dog understreges, at alene anskaffelsesprisen overføres på status for de fysiske aktiver på hovedkonto 9 (jf. afsnit 2.2.2) Efter at aktivet er taget i brug vil det – i en sum af aktiver – på hovedkonto 9 stå opført som anskaffelsesværdi fratrukket akkumulerede afskrivninger samt eventuelle nedskrivninger. De alternative og sideløbende værdiregistreringer foretages alene i selve anlægskartoteket.

### 1.3.3 *Processen omkring oprettelsen af fysiske anlægskartoteker*

Kommunen eller amtskommunen står i forbindelse med oprettelsen af statusopgørelsen for fysiske aktiver over for en række overvejelser:

- Hvilke konkrete styringsmæssige behov i kommunen eller amtskommunen skal tilgodeses i forbindelse med registreringen af fysiske aktiver? (jf. afsnit 1.3.1 og 1.3.2)
- Hvilke aktiver skal optages på åbningsbalancen – skal forskellige kategorier eller typer af aktiver udelades, og skal der fastsættes en beløbsmæssig bagatelgrænse?
- Hvordan skal aktiverne værdiansættes og afskrivningsgrundlaget fastsættes, og herunder hvordan rekonstrueres værdien af de ældre aktiver?
- Hvordan fastsættes afskrivningsprincip og levetid for de forskellige typer af aktiver?

Dette notet indeholder en række vejledende retningslinier for, hvordan kommuner og amtskommuner kan håndtere disse problemstillinger

I denne reviderede og udvidede udgave af vejledningen omkring registrering af fysiske aktiver er det således søgt at inddrage de spørgsmål og problemstillinger, der er blevet rejst af kommuner og amtskommuner. 'Spørgsmål-svar-runden' viste, at det især var på forsyningsområderne, at kommunerne var i tvivl om sammenhængen mellem registreringen af fysiske aktiver og omkostningsregnskaber samt takstberegninger ud fra hvile-i-sig-selv princippet. Dette har ført til, at der er indarbejdet et nyt afsnit 5, der særligt omhandler denne problemstilling. Herudover er skrivelsen udvidet med en række eksempler, der illustrerer, hvordan kommunen kan håndtere forskellige problemstillinger i forbindelse med registreringen af fysiske aktiver (jf. bilag 2).

Implementeringen af en statusopgørelse for fysiske aktiver i kommuner og amtskommuner er altså tilrettelagt med henblik på at udnytte den inspiration og de erfaringer, som kommunernes og amtskommunernes første arbejde med området bibringer. Retningslinierne vil herefter blive optaget i "Budget- og regnskabssystem for kommuner og amtskommuner" som et nyt kapitel 8. Kapitel 8 om registreringen af fysiske aktiver forventes udsendt til kommuner og amtskommuner primo 2002 (jf. også bilag 4).

For at belyse, hvordan sammenhængen mellem registreringen af fysiske aktiver og omkostningsregnskaber vil blive beskrevet i 'den gule mappe', er i bilag 4 vist en disposition for indholdet af de nye kapitler 8 og 9 i Budget- og regnskabssystem for kommuner og amtskommuner.

#### 1.4 Vejledningens opbygning og struktur

I afsnit 3 præsenteres kort de generelle kriterier for indregning af aktiver i anlægskartoteket.

Afsnit 4 indeholder en række vejledende retningslinier for værdiansættelse, afgrænsning af separate aktiver, rekonstruktion af anskaffelsesværdien for ældre aktiver, fastsættelse af afskrivningsgrundlaget samt valg af afskrivningsperiode og -metode. Retningslinierne repræsenterer en "god praksis" for registreringen og afskrivningen af fysiske aktiver. I afsnit 4 er flere gange refereret til 'Årsregnskabsloven – kommentarer til regnskabslovgivningen'. Det skal understreges, at årsregnskabsloven er møttet på private virksomheder, men beskrivelsen af flere problemstillinger kan umiddelbart overføres til kommunerne. Endvidere skal det nævnes, at Indenrigsministeriet følger den praksis, der udvikles i private virksomheder som følge af indførelsen af den ny årsregnskabslov.

På forsyningsområdet, hvor oprettelse af et anlægskartotek er obligatorisk, skal retningslinierne umiddelbart følges. Afsnit 5 omhandler særligt problemstillingerne omkring registreringen af fysiske aktiver i forhold til hvile-i-sig-selv områderne. I bilag 1 findes, foruden foreløbige kontoplaner til registreringer af fysiske aktiver på de enkelte forsyningsområder, en henvisning til reglerne på elforsyningsområdet, der ikke længere er omfattet af hvile-i-sig-selv.

Bilag 2 præsenterer en række eksempler på, hvordan kommunerne kan håndtere forskellige problemstillinger, der relaterer sig til registrering af fysiske aktiver i en kommunal statusopgørelse. Eksemplerne tager udgangspunkt i dagpasningsområdet samt skoleområdet, men problemstillingerne kan i vidt omfang overføres til de øvrige områder.

Bilag 3 indeholder definitioner på en række væsentlige begreber, og bilag 4 indeholder en disposition for indholdet til de nye kapitler 8 om registreringen af fysiske aktiver og 9



om omkostningsregnskaber, der vil blive indarbejdet i Budget- og regnskabssystem for kommuner og amtskommuner.

## 2 Aktiver og anlægskartoteket

### 2.1 Aktiver – Nogle definitioner og kategorier

Et aktiv *defineres* i regnskabsliteraturen meget bredt som en anskaffelse, der for det første er forbundet med *fremtidige økonomiske fordele eller servicepotentiale*, og for det andet er et resultat af en *allerede indtruffet begivenhed eller transaktion* og endelig, hvor de fremtidige fordele eller det fremtidige servicepotentiale *kontrolleres af pågældende myndighed* (her kommunen eller amtskommunen). At inddrage fysiske aktiver i Budget- og regnskabssystemet bygger med andre ord på en periodisering af disse anskaffelser fordelt over den forventede leve- eller brugstid. Typiske aktiver i kommuner og amtskommuner vil være bygninger og grunde til forskellige formål, diverse tekniske anlæg, større maskiner, transportmidler og inventar.

Der skelnes – som illustreret nedenfor – mellem to typer af aktiver: *Anlægsaktiver* og *omsætningsaktiver*. Et *anlægsaktiv* er et aktiv, der er bestemt til vedvarende brug eller eje, og som er anskaffet til brug til produktion af varer og tjenesteydelser, udlejning eller til administrative formål. Øvrige aktiver betegnes som *omsætningsaktiver*.

*Anlægsaktiverne* opdeles traditionelt i *finansielle, materielle og immaterielle* aktiver. De finansielle aktiver omtales ikke yderligere i denne sammenhæng, da kommuner og amter i dag i kraft af hovedkonto 9 har en finansiell status. Der er ingen planer om at ændre reglerne for registrering af de finansielle aktiver på hovedkonto 9.

I relation til *omsætningsaktiverne* er det for kommuner og amtskommuner relevant at skelne mellem grunde og bygninger bestemt for videresalg på den ene side og varebeholdninger af forskellig slags på den anden side.

Figur Fejl! Ukendt argument for parameter.: Kategorisering af aktiver

<u>Anlægsaktiver</u>	<u>Omsætningsaktiver</u>
Materielle	Grunde og bygninger til videreslag
Immaterielle	Varebeholdninger
(Finansielle)	(Likvide beholdninger)

I "Årsregnskaber – kommentarer til regnskabslovgivningen" beskrives sondringen mellem anlægsaktiver og omsætningsaktiver således:

*"Sondringen mellem anlægsaktiver og omsætningsaktiver har stor betydning for opstillingen og for værdiansættelsen af aktiver. Det er ikke aktivets art, men først og fremmest selskabets [kommunens] hensigt med at besidde eller bruge aktivet, som er afgørende for, om det skal betragtes som vedvarende eje eller brug eller ikke. Ændres forholdene må en omplacering finde sted".*

En anden ofte anvendt sondring i regnskabsliteraturen er sondringen mellem operative og ikke-operative aktiver. Et *operativt aktiv* er et aktiv, der benyttes i produktionen eller i tilvejebringelsen af en given service eller ydelse. Det kan f.eks. være en skolebygning, et rådhus, en kloakledning, en pumpestation eller lignende. *Ikke-operative* aktiver anvendes derimod ikke i produktionen – her kan f.eks. være tale om strande, parker, skove eller lignende. Ikke-operative aktiver bør ikke optages på statusopgørelsen over kommunens aktiver.

## 2.2 Anlægskartotek og sammenkædningen til den autoriserede kontoplan

### 2.2.1 Anlægskartoteket og cifferstrengen

Inddragelsen af fysiske aktiver i budget- og regnskabssystemet sker gennem oprettelsen af en statusopgørelse med et tilhørende anlægskartotek, hvor aktiverne registreres i forskellige kategorier. Nedenstående kontoplan for anlægskartoteket indeholder en hovedkategorisering af forskellige typer af kommunale aktiver. Kommunerne og amtskommunerne kan naturligvis foretage en mere nuanceret opdeling i forskellige kategorier af aktiver på et niveau under det skitserede. Der tildeles således 2 cifre til den frivillige underopdeling (jf. nedenfor). På forsyningsområdet er der i samarbejde med Miljø- og Energiministeriet udarbejdet en foreløbig underopdeling på 3. og 4. ciffer, så der fremstår et oplæg til en kontoplan over de forskellige typer af aktiver på det enkelte forsyningsområde. Kontoplanerne for de enkelte forsyningsområder er dog ikke autoriseret i regnskabet for 2001.

#### i. Anlægsaktiver

##### *Materielle anlægsaktiver*

01. Bygninger
02. Igangværende byggeprojekter samt omfattende til- og ombygning til bygninger, der indgår i produktionen
03. Jord/grunde
04. Tekniske anlæg
05. Maskiner og større specialudstyr
06. Inventar og udstyr
07. Transportmidler
08. Computere og andet IT-udstyr
09. Øvrige materielle anlægsaktiver

##### *Immaterielle anlægsaktiver*

10. Udgifter til udvikling herunder til investering i systemudvikling og visse softwareudgifter
11. Øvrige immaterielle anlægsaktiver

#### ii. Omsætningsaktiver

12. Forskellige typer af varelagre
13. Bygninger beregnet til videresalg
14. Grunde bestemt til videresalg
15. Øvrige omsætningsaktiver

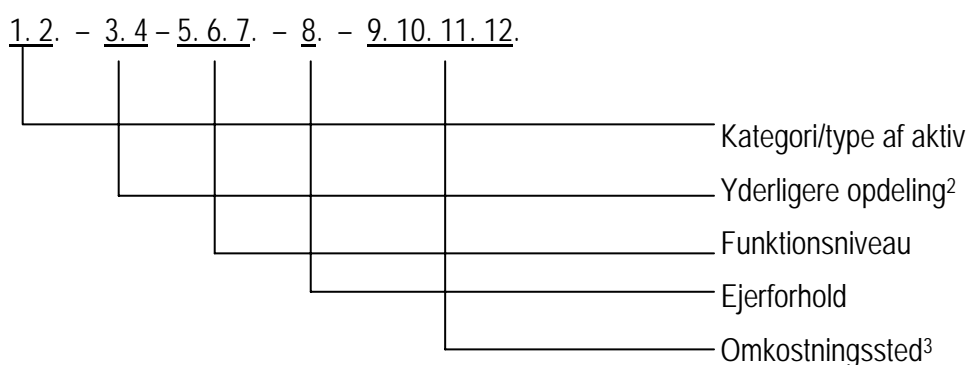
For hver kategori indeholder anlægskartoteket forskellige oplysninger om de enkelte aktiver, f.eks. anskaffelsespris, eventuel scrapværdi<sup>1</sup>, den bogførte værdi, afskrivningsgrundlag, akkumulerede afskrivninger og eventuelle nedskrivninger, samt værdien af eventuelle opskrivninger. Ønskes der – ud over en synliggørelse af omkostningerne – endvidere en vurdering af det fremtidige investeringsbehov kan endvidere anføres genanskaffelsesværdien. Tilsvarende kan også anføres realisationsværdien, hvis der ønskes at et overblik over den samlede tilstedeværende kapital på et givent område. Der er således skabt mulighed for, at anlægskartoteket kan indeholde en række alternative værdier, hvis kommunen ønsker, at registreringen af fysiske aktiver skal tjene flere formål.

Ud over ovennævnte værdier bør den valgte afskrivningsmetode og den forventede brugstid fremgå af bemærkninger til anlægskartoteket. Oplysninger omkring værdiansættelse af ældre aktiver og principperne for indregning af aktiver i statusopgørelsen bør ligeledes fremgå af bemærkningerne til anlægskartoteket.

Anlægskartoteket udarbejdes i et selvstændigt registreringssystem, som indeholder en cifferstreng med henføring til kontoplanen. Cifferstrengen indeholder følgende oplysninger:

- Kategori/type af aktiv 2 cifre
- Yderligere opdeling 2 cifre
- Funktionsniveau 3 cifre
- Ejerforhold 1 ciffer
- Omkostningssted 4 cifre

Cifferstrengen vil således bestå af 12 cifre, hvor de første to cifre henviser til typen af aktiv, mens det tredje og fjerde er en frivillig underopdeling i typer af aktiver. Femte, sjette og syvende ciffer identificerer funktionsniveauet i kontoplanen, og det ottende ciffer henviser til ejerforholdet. Cifrene ni til og med tolv indeholder en henføring til omkostningssted.



<sup>1</sup> Scrapværdien defineres som den forventede salgspris fratrukket eventuelle nedtagelses-, salgs- og retableringsomkostninger ved udløbet af aktivets brugstid.

<sup>2</sup> Frivillig uden for forsyningsområdet

Ved indberetningen anføres efter kontonummeret på de 12 cifre forskellige oplysninger for aktivet. Det drejer sig om:

- anskaffelsesværdien
- eventuel scrapværdi
- den bogførte værdi
- afskrivningsgrundlaget
- akkumulerede afskrivninger
- eventuelle nedskrivninger
- eventuelle opskrivninger.

Værdierne skal indberettes i ovennævnte rækkefølge (jf. også boks 9 og 20). Hvis en værdi ikke er relevant for et givent aktiv, anføres i stedet 0'er. Har et aktiv f.eks. ikke en scrapværdi, angives her et 0. I bilag 5 er anført et eksempel på et anlægskartotek.

Hvis kommunen endvidere ønsker at tilgodese andre formål og derfor ud over anskaffelsesværdien registrerer f.eks. genanskaffelses eller realisationsværdi i anlægskartoteket, placeres disse værdier i forlængelse heraf. Registreringen af disse yderligere værdier end den historiske anskaffelsespris tilrettelægges af kommunen selv. Eksempelvis er det sandsynligt, at kommunen alene på udvalgte områder ønsker at følge det fremtidige investeringsbehov og derfor på disse afgrænsede områder også anfører genanskaffelsesværdien i anlægskartoteket. Det er imidlertid vigtigt, at f.eks. genanskaffelsesværdi og realisationsværdien først følger efter registreringen af de øvrige værdier (jf. boks 9 og 20)

For at sikre en ensartet indberetning af ovenstående oplysninger skal kommuner og amtskommuner anvende følgende fortegn for de forskellige oplysninger. Anskaffelsesværdien, den bogførte værdi, afskrivningsgrundlaget og eventuelle opskrivninger angives alle som en positiv værdi, dvs. med et positivt fortegn. Afskrivninger og eventuelle nedskrivninger angives derimod med negativt fortegn. Scrapværdien kan antage enten en positiv eller en negativ værdi afhængig af, om kommunen forventer at kunne sælge aktivet efter en tidsbegrænset ejerperiode, eller om det forventes, at der vil være udgifterne forbundet med at afhænde aktivet.

For aktiver, der benyttes til flere forskellige formål, angives det funktionsnummer, som aktivet primært benyttes til.

Selvejende institutioner, der har indgået en driftoverenskomst med kommunen, bør ligeledes fremgå af anlægskartoteket angivet med ejerforhold 2.

Som illustration på cifferstrengens anvendelse benyttes et konkret eksempel.

En udflytterbørnehave køber en bus, der benyttes til at transportere børnene i børnehaven ud i naturen. De første to cifre henviser til hovedkategorien af aktivet. Der er tale om et transportmiddel, og kontonummeret starter således med cifrene 07 (jf. kontoplanen ovenfor). Kommunen har underopdelt kategorien 'transportmidler' i forskellige typer af transportmidler, og her har en bus f.eks. cifrene 04. Da aktivet vedrører en børnehave henvises til den autoriserede kontoplan via funktionskoden 5.13. Da udflytterbørnehaven er kommunens egen institution, anføres et ettal som det ottende ciffer, der henviser til ejerforholdet. Udflytterbørnehaven Skovmusen, som køber bussen, har omkostnings-

---

<sup>3</sup> Gælder kun de områder, hvor omkostningssted er autoriseret. Herudover vil det være frivilligt at henføre aktiver til omkostningssted. På områder, hvor kommunen ikke opererer med omkostningssted, angives niende til og med tolvte ciffer med 0'er.

nummeret 0228, hvilket anføres som cifrene ni til og med tolv. Skovmusens bus angives herefter på følgende kontonummer:

07 – 04 – 513 – 1 – 0228

Kontonummeret for bussen i anlægskartoteket efterfølges af anskaffelsesværdien, scrapværdien, den bogførte værdi, afskrivningsgrundlaget, værdien af akkumulerede afskrivninger og eventuelle nedskrivninger og endelig værdien af eventuelle opskrivninger.

Oplysningerne fra anlægskartoteket kan overføres til kommunens økonomisystemer og danne grundlaget for omkostningsregnskaber. Anlægskartoteket indeholder således de nødvendige oplysninger til brug for omkostningskalkulation og er et vigtigt værktøj, hvis kommunen ønsker at vurdere og sammenligne omkostningerne på forskellige løsninger af en given opgave. Således kan kommunen ved hjælp af omkostningskalkulationer undersøge, om det f.eks. havde været billigere at transportere børnene ud i skoven på anden vis end ved selv at købe bussen.

### *2.2.2 Sammenkædningen til hovedkonto 9*

Flere kommuner har udtrykt ønske om, at værdien af de fysiske aktiver synliggøres på hovedkonto 9, således det ikke alene bliver muligt at aflæse værdien af kommunens finansielle aktiver, men også værdien af ikke-finansielle aktiver som bygninger, anlæg, maskiner, udviklingsomkostninger mv. Spørgsmålet har været drøftet i Budget- og regnskabsrådet, og det er på denne baggrund besluttet at oprette statuskonti til registrering af værdien af kommunens ikke-finansielle aktiver. Funktionerne til registrering af fysiske aktiver etableres i cifrene i feltet fra 9.80 til 9.89.

For at sikre en ensartethed i optagelsen af værdier på hovedkonto 9 vil det blive fastsat, at de værdier for fysiske aktiver, som overføres til hovedkonto 9, er de værdier, der fremkommer, når aktiverne værdiansættes efter retningslinierne i denne vejledning. Selv om kommunen benytter flere alternative registreringer af værdier – f.eks. både anskaffelsesværdi reduceret med akkumulerede afskrivninger, genanskaffelsesværdi og realisationsværdi – er det altså kun førstnævnte værdi (med de tilpasninger, der måtte følge af vejledningen nedenfor), der må overføres til hovedkonto 9

Det er ikke obligatorisk af overføre resultatet for de enkelte grupper af aktiver til hovedkonto 9 i regnskab 2001. Heller ikke på forsyningsområdet, hvor oprettelsen af et anlægskartotek for de fysiske aktiver er autoriseret fra regnskab 2001, er det obligatorisk at overføre værdien af de ikke-finansielle aktiver til hovedkonto 9.

Kontostrukturen for den ikke-finansielle status vil blive udmeldt i begyndelsen af 2002.

### 3 Hvilke aktiver bør optages på status?

Som allerede nævnt er det første spørgsmål, der skal afklares, hvilke aktiver der skal optages på statusopgørelsen. I forbindelse med betænkning nr. 1369 blev det overvejet, hvilke kategorier af aktiver det ville være hensigtsmæssigt for danske kommuner og amtskommuner at aktivere. Her fandt man, at nogle kategorier af aktiver er mere hensigtsmæssige at aktivere end andre.

**Boks nr. Fejl! Ukendt argument for parameter.: Aktiver som bør optages på statusopgørelsen**

Det anbefales, at kommunerne som udgangspunkt aktiverer materielle anlægsaktiver samt omsætningsaktiver som f.eks. grunde og bygninger bestemt for videresalg. Herudover kan det i nogle tilfælde være hensigtsmæssigt at aktivere visse immaterielle anlægsaktiver mv.

Der er imidlertid også en række aktiver, som det anbefales, at kommunerne *ikke* aktiverer og således heller ikke foretager afskrivninger på baggrund af.

**Boks nr. Fejl! Ukendt argument for parameter.: Aktiver som ikke bør aktiveres**

Det anbefales, at følgende aktiver ikke optages på status og ikke danner grundlag for afskrivninger:

- Jord eller grunde, som ikke anvendes i produktionen af en kommunal service f.eks. strande, skove, parker el. lign. Dette gælder ligeledes eventuelle pavilloner, tribuner eller lignende placeret på grunde i denne kategori.
- Anden jord, der ikke anvendes i produktionen og som ikke er bestemt for videresalg.
- Ejendomme, som kommunen ejer, men ikke selv anvender og som ikke indgår i kommunens produktion. Udlejningsejendomme og ejendomme, som er bestemt for salg på et senere tidspunkt, er dog undtaget fra denne kategori og bør optages på status.
- Infrastrukturelle aktiver uden for forsyningsområderne, dvs. veje, broer, tunneller mv.
- Kunstgenstande og lignende typer af aktiver, hvis værdi for kommunen primært er af kulturel eller historisk karakter.

Aktiver, der falder inden for disse fem kategorier, bør som udgangspunkt ikke aktiveres. For det første vil det ofte være meget svært at værdiansætte aktiverne pålideligt, idet værdiansættelsen må foregå på et fiktivt grundlag. For det andet er der tale om aktiver, som ikke knytter sig til frembringelsen af en given ydelse eller service. Der er derfor ikke på samme måde som for operative aktiver behov for, at disse aktiver indgår i omkostningskalkulationer.

## 4 anbefalinger til indregning, værdiansættelse, afskrivning mv.

Nedenfor er angivet vejledende retningslinier for, hvilke aktiver det anbefales at aktivere, hvordan de kan værdiansættes, samt hvilke kriterier for fastsættelse af afskrivningsmetoder og afskrivningsperioder det anbefales at benytte for forskellige typer af aktiver. Retningslinierne skal ses som anbefalinger til, hvordan registreringen af fysiske aktiver bør tilrettelægges.

Det skal som nævnt i indledningen bemærkes, at kommunen herudover kan have ønske om, at registreringen af fysiske aktiver skal tjene et andet formål end omkostningsberegning, og at kommunen på dette grundlag kan have ønske om at registrere et aktiv til flere værdier i anlægskartoteket. Kommunen kan således vælge at aktivere på udvalgte områder – eksempelvis folkeskoleområdet – foruden anskaffelsværdien samtidigt værdiansættes til alternative værdier – f.eks. genanskaffelsværdien – for samtidig at synliggøre det fremtidige investeringsbehov.

Retningslinierne på forsyningsområdet er nærmere omtalt i afsnit 5 – herunder de særlige forhold på hvile-i-sig-selv området. På elforsyningsområdet, der ikke længere er omfattet af hvile-i-sig-selv-princippet, findes vejledende standardlevetider og standardpriser for forskellige typer af aktiver, som kommunerne bør benytte (jf. bilag 1).

Retningslinierne er udarbejdet med udgangspunkt i årsregnskabsloven samt danske og internationale regnskabsstandarder på området og er søgt tilpasset de specielle forhold, der gør sig gældende for kommuner og amtskommuner. I vidt omfang er det de samme retningslinier, der gælder for forskellige kategorier af aktiver, men da der kan være mindre forskelle, er de vejledende kriterier for indregning, værdiansættelse og afskrivning opdelt på materielle anlægsaktiver, immaterielle anlægsaktiver og omsætningsaktiver.

### Boks nr. Fejl! Ukendt argument for parameter.: Generelle principper

Det anbefales, at *værdiansættelsen* af såvel materielle, immaterielle som omsætningsaktiver som et generelt princip tager udgangspunkt i den historiske anskaffelses- eller kostpris. Den historiske anskaffelsespris er oftest kendt for kommunerne<sup>4</sup>, og afskrivningen kan samtidig baseres på objektive oplysninger. Det anbefales endvidere, at *afskrivningsgrundlaget* som udgangspunkt også er den historiske anskaffelses- eller kostpris, og at aktivet i efterfølgende perioder værdiansættes og dermed optræder i anlægskartoteket til kostprisen fratrukket akkumulerede afskrivninger. Herudover kan man vælge yderligere at anføre genanskaffelses- og/eller realisationsprisen, hvis det ønskes, at registreringen af fysiske aktiver skal tilgodese flere formål.

Nedenfor er opstillet en mere nuanceret vejledning for indregning, værdiansættelse og afskrivning af henholdsvis materielle aktiver, immaterielle anlægsaktiver og omsætningsaktiver.

---

<sup>4</sup> Der kan dog naturligvis være problemer mht. ældre aktiver, hvor kommunerne ikke længere kender den historiske anskaffelsespris (jf. afsnit .4.1.2).



## 4.1 MATERIELLE ANLÆGSAKTIVER

### 4.1.1 Indregningskriterier for materielle anlægsaktiver

Materielle anlægsaktiver defineres som fast ejendom, maskiner og inventar, der er anskaffet til vedvarende eje eller brug i kommunen til produktion, udlejning eller administrative formål, og som forventes anvendt i mere end én regnskabsperiode.

Før aktivet indregnes på statusopgørelsen, skal der endvidere gælde, at det er sandsynligt, at der for kommunen eller amtskommunen er fremtidige økonomiske fordele forbundet med anvendelsen af aktivet, samt at kostprisen kan opgøres pålideligt. Det førstnævnte kriterium kræver en vurdering af sandsynligheden for, at aktivet i fremtiden vil medføre økonomiske fordele eller, at der ligger et servicepotentiale heri. Det andet kriterium – at anskaffelsesprisen kan opgøres pålideligt – tilfredsstilles oftest umiddelbart ved den pris, der betales for aktivet eller ved en opgørelse af omkostningerne forbundet med at fremstille aktivet for så vidt angår aktiver, som kommunen eller amtskommunen selv fremstiller.

**Boks nr. Fejl! Ukendt argument for parameter.: Indregningskriterier for materielle anlægsaktiver**

Det anbefales at *aktivere de materielle anlægsaktiver*, der opfylder ovenstående kriterier, hvis der tillige gælder, at:

- *Anskaffelsen forventes at have en levetid på mere end ét regnskabsår og*
- *Anskaffelsen har en vis økonomisk værdi. Her anbefales det, at kommunen/amtskommunen ikke aktiverer anskaffelser til anskaffelsespris på under 50.000 kr.*

I relation til afgrænsningen af, hvilke aktiver der bør optages på status henvises i øvrigt til sondringen mellem drifts- og anlægsudgifter (jf. Budget- og regnskabssystem for kommuner og amtskommuner kapitel 2 afsnit 2 side 2). I forsøgsperioden anbefales det således, at de aktiver, der registreres, som hovedregel følger kommunens definition af anlægsudgifter i det eksisterende budget- og regnskabssystem (dranst 3). Denne fremgangsmåde vil give nogle umiddelbare afstemningsmæssige fordele. Nogle kommuner vil af hensyn til økonomistyringen mv. have andre ønsker til grundlaget for registrering af fysiske aktiver – eksempelvis at aktivere større anskaffelser tilvejebragt over driften – og muligheden for at opfylde disse ønsker må vurderes i forsøgsperioden. Under alle omstændigheder bør kommunens valg af grundlag for registrering af fysiske aktiver fremgå af omtalen af anvendte regnskabsprincipper i kommunens årsberetning.

Det skal i den forbindelse nævnes, at det i relation til afgrænsningen af, hvilke aktiver der skal optages på status, bør vurderes, om periodiseringen af anskaffelsens værdi har en væsentlig betydning for bedømmelsen af kommunens økonomi på det pågældende serviceområde og/eller for kommunen totalt set. Vurderes det, at periodiseringen vil have en væsentlig betydning, bør aktivet aktiveres og afskrives over den forventede leve- eller brugstid.

*Afgrænsning af separate aktiver – hvornår aktiveres aktiver samlet og hvornår bør de optages separat?*

Det kan i flere tilfælde være svært at afgøre, hvad der udgør et separat aktiv, idet flere aktiver kan optræde sammen. Dette gælder f.eks. en bygning placeret på en grund. I sådanne tilfælde anbefales det, at aktiverne registreres som separate aktiver, hvis de for-

skellige 'dele' har forskellige levetider. I eksemplet med den kommunale bygning placeret på en kommunal grund bør de to aktiver således registreres separat, da bygningen har en begrænset levetid (antageligt mellem 30 og 50 år), som den skal afskrives over, hvorimod grunden – som hovedregel – må forventes at have en ubegrænset levetid, og værdien heraf derfor ikke skal afskrives. Dette gælder også selv om bygningen og grunden erhverves samtidig og tjener et samlet formål f.eks. som skole med tilhørende arealer. Ligeledes vil det være mest korrekt at behandle en bygning og dens installationer som to separate aktiver. Dette skyldes forskelle i de forventede levetider, hvor bygningen som oftest må forventes at have en længere levetid end de forskellige installationer i bygningen. I nogle tilfælde kan det dog være tilstrækkeligt at aktivere de tekniske installationer eller det tekniske anlæg, hvis selve installationen er det centrale element, og bygningen alene er at betragte som en 'skal' og samtidig udgør et mindre beløb i forhold til det tekniske anlæg. Det kan f.eks. være tilfældet med en transformatorstation eller en pumpestation. Hvorvidt bygning og det tekniske anlæg i disse situationer skal aktiveres samlet må bero på en konkret vurdering i den enkelte kommune. Et udgangspunkt kunne være, at der sker en adskillelse, hvis bygningen tjener et formål i sig selv. I tilfælde, hvor der gøres en undtagelse fra hovedreglen om at aktivere aktiver med forskellige levetider separat, tilsiger princippet om god regnskabskik, at der gøres en bemærkning herom i noterne til anlægskartoteket.

Det kan endvidere være hensigtsmæssigt at aktivere aktiver separat – på trods af, at de er anskaffet sammen – hvis forskellige dele af aktivet giver afkast i forskelligt mønster og derfor taler for forskellige afskrivningsmetoder.<sup>5</sup> I disse tilfælde anbefales det ligeledes at behandle de enkelte elementer som adskilte aktiver.

I andre tilfælde kan det derimod være en fordel at registrere enkelte aktiver som et samlet aktiv. Dette gælder f.eks. hvis en kommune indkøber et større antal pc'ere. Her må det overvejes, om disse pc'ere bør registreres samlet som ét aktiv, eller om man bør betragte hver maskine for sig og undlade at registrere dem som aktiver under henvisning til, at de falder under den vejledende minimums beløbsgrænse. I dette tilfælde, hvor der er tale om et samlet indkøb – en samlet anskaffelse – anbefales det, at kommunen betragter pc-investeringen som ét aktiv, og den samlede anskaffelsespris afskrives over pc'ernes forventede levetid f.eks. 3 år. Ligeledes anbefales det, at inventarkøb f.eks. i forbindelse med nybygning eller en væsentlig modernisering af en eksisterende bygning opfattes som en del af den samlede anlægssum og således aktiveres i anlægskartoteket, selv om de enkelte dele må ligge under bagatelgrænsen. I de tilfælde, hvor forskellige dele af inventaret har forskellige levetider, bør disse dog registreres hver for sig (jf. også eksempel 7.1 i bilag 2).

Opsummerende kan det anføres, at det vil være hensigtsmæssigt at aktivere større indkøb af aktiver, der hver for sig falder under bagatelgrænsen, som en samlet anskaffelse, hvis de indgår i et samlet system, har samme anvendelsesformål og/eller indkøbes i forbindelse med nybygning eller større nyrenovering. Hvis der er tale om en totaludskiftning i forbindelse med fornyelse af et eksisterende system, bør delene aktiveres som et samlet aktiv. Efterfølgende indkøb af enkeltdele til udskiftning af defekte enheder bør derimod betragtes som vedligeholdelse og dermed registreres som en driftsudgift. Er der derimod tale om en udvidelse af systemet, bør dette betragtes som en tilgang, og således optages i anlægskartoteket.

---

<sup>5</sup> Da det anbefales, at kommunerne som udgangspunkt anvender lineær afskrivning (jf. senere) vil dette dog kun forekomme i sjældne tilfælde.

### Igangværende materielle anlægsaktiver og forudbetalinger for materielle anlægsaktiver

Materielle anlægsaktiver under opførelse – f.eks. en skole der er ved at blive bygget – udgør også et aktiv for kommunen. Det anbefales derfor, at aktiver under opførelse optages på status under "02. Igangværende byggeprojekter samt omfattende til- og ombygning til bygninger, der indgår i produktionen" (jf. kontoplanen afsnit 2.2) og værdiansættes til akkumulerede betalinger indtil aktivet er færdigt og kan overflyttes til den kategori, den vedrører f.eks. "01 Bygninger". Afskrivninger på materielle anlægsaktiver under opførelse samt forudbetalinger for anlægsaktiver skal ikke påbegyndes, før aktivet tages i brug og overføres til den kategori, som det vedrører f.eks. "01 Bygninger".

#### 4.1.2 Værdiansættelse af materielle anlægsaktiver

**Boks nr. Fejl! Ukendt argument for parameter.: Værdiansættelse af materielle anlægsaktiver**

Det anbefales, at *materielle anlægsaktiver på anskaffelsestidspunktet værdiansættes til anskaffelses- eller kostprisen.*

Anskaffelsesværdien består af købsprisen incl. told eller andre eventuelle afgifter i forbindelse med købet – med excl. moms. Desuden skal omkostninger, der er direkte forbundet med ibrugtagelsen af aktivet medregnes i anskaffelsesprisen. Det kan f.eks. være omkostninger forbundet med montering eller installation af aktivet, leveringsomkostninger samt honorarer til fagkonsulenter, der er nødvendige at konsultere, inden aktivet kan tages i brug. Eventuelle mængderabatter eller lignende fratrækkes anskaffelsesprisen. Kostprisen på et aktiv, som kommunen selv fremstiller, fastsættes ud fra samme retningslinier.

I "Årsregnskaber – kommentarer til regnskabslovgivningen" beskrives bestemmelsen af anskaffelses- eller købsprisen således:

*"I almindelighed vil der ikke være problemer med at finde købsprisen. Beløbet fra leverandørens faktura – købsprisen – er et udgangspunkt for værdiansættelsen. Der kan også være tale om skøde, leveringskontrakt etc. ... Ved køb af f.eks. større maskiner og anlæg er det sædvanligt at sikre kontinuerlig drift ved samtidigt køb af reservedele, der indgår i anskaffelsesprisen og afskrives sammen med hovedaktivet. Udgifter til forbedringer af et anlægsaktiv lægges til aktivets anskaffelsespris....Anskaffelsespris for et materielt anlægsaktiv omfatter købspris og udgifter direkte knyttet til anskaffelsen samt udgifter til klargøring af aktivet. Købspris opgøres med fradrag af eventuel prisreduktion og rabat".*

Ældre aktiver, som kommunen har ejet i en længere årrække, og hvor anskaffelses- eller kostprisen ikke er kendt for kommunen, kan være svære at værdiansætte. Det anbefales derfor, at kommunerne værdiansætter ældre materielle anlægsaktiver ud fra det bedste skøn. I nogle tilfælde kan kostprisen rekonstrueres ud fra genanskaffelsesprisen for et lignende aktiv rensat for prisstigninger siden anskaffelsen. Ved fastsættelse af afskrivningsgrundlaget for de ældre aktiver skal den rekonstruerede anskaffelsespris reduceres med summen af afskrivninger for den periode, som aktivet har været anvendt i kommunen eller amtskommunen. Har aktivet f.eks. været benyttet i 10 år rekonstrueres anskaffelsesprisen ud fra genanskaffelsesprisen på et lignende aktiv fratrukket prisudviklingen i perioden, og afskrivningsgrundlaget fastsættes ved man fra denne værdi fratrækker de

afskrivninger, som aktivets værdi er faldet med som følge af, at aktivet har været anvendt i produktionen i 10 år (jf. i øvrigt afsnit 7.2).

Nogle aktiver kan dog være så gamle, at det ikke giver mening at tilbagediskontere værdien af disse. Har man f.eks. en vandledning på mere end 100 år vil det ikke være hensigtsmæssigt at tilbagediskontere værdien af denne og herefter afskrive den over 100 år. Det er op til den enkelte kommune på baggrund af en konkret vurdering at fastsætte, hvilke aktiver der skønnes at være så gamle, at det ikke synes meningsfuldt at beregne den historiske anskaffelsespris. I disse tilfælde tilsiger praksis om god regnskabsskik, at det i bemærkningerne til anlægskartoteket anføres, at aktiverne er optaget til en anden værdi end den historiske anskaffelsesværdi – eksempelvis et omvurderet beløb i form af en beregnet anskaffelsespris i dag.

I startfasen kan kommunen eller amtskommunen også vælge helt at undlade at registrere aktiver af ældre dato, hvor anskaffelses- eller kostprisen ikke kendes. Uanset hvilken fremgangsmåde, der vælges, bør det af bemærkninger til anlægskartoteket fremgå, om kommunen har valgt at aktivere ældre materielle anlægsaktiver og i så fald, hvilket princip der har ligget til grund for værdiansættelsen.

Som en undtagelse fra princippet om, at materielle anlægsaktiver som udgangspunkt bør værdiansættes til den historiske anskaffelses- eller kostpris skal nævnes *grunde og boligejendomme*. Disse aktiver værdiansættes sædvanligvis til den offentlige vurdering på trods af, at de er optaget som et anlægsaktiv og ikke som et omsætningsaktiv, dvs. med slag for øje.

*Efterfølgende udgifter*, der relaterer sig til et givent aktiv, skal *kun* tillægges aktivets værdi, hvis de medfører en egentlig forbedring af aktivet dvs., at de fremtidige økonomiske ressourcer, som aktivet tilfører kommunen, øges ud over det oprindeligt antagne. Dette kan f.eks. være tilfældet, hvis de efterfølgende udgifter bevirker, at aktivets levetid, kapacitet eller kvaliteten af output forøges udover det oprindeligt antagne. Efterfølgende udgifter, der *ikke* resulterer i en forøgelse af de økonomiske ressourcer, som aktivet tilfører kommunen, skal derimod registreres som en udgift i den regnskabsperiode, de relaterer sig til. Som udgangspunkt vil udgifter til reparation eller renovering af et aktiv derfor skulle registreres som en udgift i det regnskabsår, hvor reparationen eller renoveringen indtræffer. Er der derimod tale om en løbende årlig renovering eller en gennemgribende renovering, der resulterer i et forbedret aktiv f.eks. fordi levetiden forøges udover det oprindeligt antagne eller at aktivets kapacitet øges bør renoveringen anføres som en tilgang på aktivet.

I "Årsregnskaber – kommentarer til regnskabslovgivningen" beskrives forbedringer således:

*"Afholdte udgifter, der tilfører et materielt anlægsaktiv nye eller forbedrede egenskaber eller på anden måde forøger det pågældende aktivs nytteværdi, skal tillægges anskaffelses henholdsvis kostpris som en forbedring. Eksempler på udgifter, der forøger et materielt anlægsaktives nytteværdi kan være udgifter der er afholdt for at:*

- *forlænge aktivets brugstid*
- *forøge aktivets kapacitet*
- *forbedre produktionskapaciteten*
- *reducere fremtidige omkostninger".*

#### Værdiansættelse til alternative værdier

Som nævnt i indledningen kan kommunen have forskellige ønsker til registreringen af fysiske aktiver i anlægskartoteket. Det kan eksempelvis tænkes, at kommunen på et af-

grænset område – f.eks. en given folkeskole – er opmærksom på, at de eksisterende aktiver er nedslidte, og at man derfor står overfor en større investering på området. I dette tilfælde kan kommunen have et ønske om at registrere flere værdier for aktiverne i forbindelse med skolen. Kommunen kan således i anlægskartoteket sideløbende med registreringen til anskaffelsespris (reduceret med afskrivninger og eventuelle nedskrivninger) registrere genanskaffelsesprisen for aktiverne på skolen for ligeledes – ved sammenholdelse af de to værdier – at kunne vurdere det fremtidige investeringsbehov. De forskellige formål med registreringen af fysiske aktiver er ikke i modstrid med hinanden, men en naturlig konsekvens af forskellige ønsker til registreringen. Flere formål kræver imidlertid, at kommunen i anlægskartoteket anfører f.eks. såvel anskaffelsesværdi som genanskaffelsesværdi, hvis der ønskes en synliggørelse af både de reelle omkostninger og det fremtidige investeringsbehov på området. Det er som nævnt tidligere alene anskaffelsesprisen, der overføres til hovedkonto 9 (jf. afsnit 2.2.2)

#### 4.1.3 Afskrivningsgrundlag, -periode og -metode

##### **Boks nr. Fejl! Ukendt argument for parameter.: Fastsættelse af afskrivningsgrundlag for materielle aktiver**

Det anbefales, at *afskrivningsgrundlaget ved ibrugtagelsen fastsættes som anskaffelses- eller kostprisen*. Aktivet optages i statusopførelsen i det år, hvor det tages i brug og afskrives på baggrund af anskaffelses- eller kostprisen<sup>6</sup>.

I nogle *enkelte tilfælde* kan der eksistere en *scrapværdi (eller rest- eller skrotværdi)*, som bør fratrækkes anskaffelsesprisen og dermed ikke indgå i afskrivningsgrundlaget. Scrapværdien er den værdi, som kommunen forventer at få for aktivet ved udløb af dets brugsværdi med fradrag af eventuelle nedtagelses-, salgs, eller retableringsomkostninger. *Scrapværdien skal dog kun fratrækkes anskaffelsesprisen i de tilfælde, hvor det vurderes, at den vil udgøre en væsentlig andel af den samlede anskaffelsespris, eller hvor der eksisterer en kontrakt med en aftale med en tredje part om overtagelse af aktivet efter en fastsat periode.*

Typisk vil det kun være relevant at tale om scrapværdier for de aktiver, hvor man på forhånd kender ejerperioden. Det er kan f.eks. være biler, der anvendes i hjemmeplejen eller lign., busser i bytrafikken og forskellige maskiner på det tekniske område.

For alle disse aktiver er der typisk tale om en løbende udskiftning, hvor kommunens ejerperiode er begrænset, og hvor der er erfaringer med en evt. salgsværdi, når disse år er gået. Et eksempel kunne være en minibus købt til 120.000 kr., som kommunen forventer at anvende i 4 år. Efter ejerperioden på 4 år forventer kommunen at kunne sælge bussen til 50.000 kr. (dvs. at scrapværdien er 50.000 kr.). En sådan bus vil skulle afskrives med 70.000 kr. fordelt over 4 år = 17.500 kr. hvert år.

Oftest vil scrapværdien for materielle anlægsaktiver dog udgøre en meget lille andel af kostprisen og vil derfor ikke have nogen væsentlig påvirkning på fastsættelsen af afskrivningsgrundlaget.

Endelig skal det bemærkes, at scrapværdien i enkelte tilfælde kan være negativ. Det kan f.eks. være tilfældet, hvor der er store retableringsomkostninger.

---

<sup>6</sup> Jf. om værdiansættelse ovenfor for opgørelse af anskaffelses- og kostpris

I "Årsregnskaber – kommentarer til regnskabslovgivningen" omtales scarpværdien eller restværdien som nedenfor:

*"Årsregnskabsloven beskriver ikke udtrykkeligt restværdien. I praksis indfortolkes som god regnskabssskik regler herom som en del af aktivets værdi, i hvert fald hvis der er tale om væsentlige beløb....Grundlaget for afskrivningen eller det afskrivelige beløb anføres i direktivets artikel 35, stk. 1 litra b) til anskaffelses- eller kostpriser. I regnskabspraksis fastlægges det afskrivelige beløb sommetider ved fradrag af aktivets restværdi... Scrapværdien for et materielt anlægsaktiv skal fastsættes på ibrugtagelsestidspunktet og udgør det beløb, som virksomheden forventer at opnå ved salg af aktivet ved udløb af brugstiden reduceret med omkostninger ved demontering, salg og retablering. Ved ansættelse af restværdien skal de forventede afmonterings- og afhændelsesomkostninger således fratrækkes... Ved fastsættelse af scrapværdi kan ikke indregnes forventede prisstigninger herunder inflationsgevinster. Restværdien kan ikke være den samme som anskaffelsesprisen, hvis ikke aktivet sælges med det samme som et omsætningsaktiv. I tiden fra ibrugtagelsen til afhændelsen sker et forbrug og normalt også en nedslidning fysisk eller økonomisk, som skal belaste resultatet"*

**Boks nr. Fejl! Ukendt argument for parameter.: Afskrivning af materielle anlægsaktiver**

Aktiver opført i anlægskartoteket bør *afskrives systematisk over dets forventede levetid eller brugstid*<sup>7</sup>. Aktiver som har en ubegrænset levetid – eksempelvis jord – afskrives ikke.

Formålet med at foretage afskrivninger er at fordele anskaffelsesprisen for et aktiv systematisk over aktivets brugstid. På denne måde synliggøres omkostningerne forbundet med brugen af kommunens aktiver i modsætning til i dag, hvor anlægsaktiver udgiftsføres fuldt ud i anskaffelsesåret. Anlægsudgifter vil naturligvis også fremover skulle udgiftsføres i anskaffelsesåret, men med den sideløbende registrering i anlægskartoteket bevirker, at omkostningerne relateret til den efterfølgende brug af aktivet synliggøres.

Ved fastsættelse af materielle aktivers *levetid* bør følgende forhold tages i betragtning:

- Den forventede brugstid for aktivet set i forhold til den forventede kapacitet eller output,
- det forventede slid af aktivet, som afhænger af den funktion aktivet skal tjene,
- risikoen for teknisk forældelse,
- eventuelle juridiske begrænsninger på brugen af aktivet og
- erfaringer med lignende aktiver.

På elforsyningsområdet har Miljø- og Energiministeriet fastsat levetider for de enkelte typer af aktiver (jf. afsnit 7.2 i bilag 1).

---

<sup>7</sup> I visse tilfælde kan den forventede brugstid være kortere end levetiden. Dette vil f.eks. være tilfældet, hvor der er en aftale med en tredje part om overtagelse af aktivet i en periode. I disse tilfælde vil der ofte eksistere en scrapværdi for aktivet, der bør fratrækkes anskaffelsesprisen inden fastsættelse af afskrivningsgrundlaget. Brugstiden kan ligeledes være kortere end levetiden, hvis der er tale om teknisk forældelse.

Der findes flere forskellige *afskrivningsprincipper*. De mest anvendte er henholdsvis lineær afskrivning og afskrivning efter saldometoden. Med den lineære afskrivningsmetode afskrives aktivets værdi med samme beløb hvert år, og metoden er dermed især velegnet for aktiver, der forventes at afkaste en konstant mængde serviceydelser gennem hele brugstiden. Ved saldometoden er afskrivningerne derimod størst i de første år efter, at aktivet tages i brug, da aktivet hvert år afskrives en fast andel af dets restværdi. Denne afskrivningsmetode giver derfor det bedste billede af aktiver, som må forventes at have en aftagende ydelsesevne.

#### **Boks nr. Fejl! Ukendt argument for parameter.: Afskrivningsmetode**

Det anbefales, at *kommunerne som udgangspunkt anvender den lineære afskrivningsmetode*.

Vurderes det, at en anden afskrivningsmetode end den lineære – f.eks. saldometoden – giver et *væsentligt* bedre billede af aktivets afkast, kan denne anden metode anvendes.

På elforsyningsområdet vil det dog være obligatorisk at anvende den lineære afskrivningsmodel, da eksisterende regler forudsætter, at dette afskrivningsprincip anvendes (jf. bilag 1).

Afskrivninger omtales i "Årsregnskaber – kommentarer til regnskabslovgivningen" således:

*"Det aktiverede beløb, eventuelt med fradrag af scrapværdien – afskrivningsgrundlaget – skal fordeles over brugstiden. Fordelingen må ikke være vilkårlig. Der skal derfor tages stilling til, dels den forventede brugstid for hvert enkelt aktiv eller gruppe af ensartede aktiver, som kan afskrives under ét, dels den metode, hvorefter aktiverne skal afskrives. Ensartede aktiver, som er anskaffet i samme regnskabsperiode vil kunne afskrives under ét i en pulje, når det registreres, hvilke aktiver der indgår i puljen. Der kan benyttes forskellige afskrivningsmetoder, når der er tilstrækkeligt grundlag herfor efter en konkret vurdering af forholdene. Lineære afskrivninger med lige store årlige beløb – proportionale – eller med stigende eller faldende årlige beløb, saldoafskrivning med degressivt faldende årlige beløb eller en anden metode vil kunne benyttes, hvis metoden sigter mod en systematisk fordeling over brugstiden. ... Aktivets forventede udnyttelse må indgå i overvejelserne over afskrivningsmetoden, ligesom forøget eller formindsket udnyttelse kan medføre behov for korrektioner, nedskrivning eller formindsket brugstid. ... Det følger af forsigtighedsprincippet, at tvivl om den forventede brugstid indebærer, at denne fastsættes forsigtigt og dermed snarere lidt for kort end for lang. ... Afskrivningerne påbegyndes i det år, hvor aktiverne under normale forudsætninger tages i brug... En ændring af brugstiden medfører ændringer af de fremtidige afskrivninger, således at aktivet afskrives over den nye resterende brugstid... Ændring i brugstiden indebærer ikke korrektion af allerede foretagne afskrivninger. En reduktion af scrapværdien med uændret brugstid medfører forøgede afskrivninger over den uændrede resterende brugstid"*

Det bemærkes, at det er normal praksis, at der afskrives i ibrugtagelsesåret, mens der ikke afskrives i salgsåret.

#### 4.1.4 Efterfølgende værdiansættelse samt op- og nedskrivninger

Efter at aktivet er optaget i anlægskartoteket, bør det fremgå af statusopgørelsen til anskaffelses- eller kostprisen fratrukket akkumulerede afskrivninger og eventuelle nedskrivninger. Det anbefales, at værdien af kommunens aktiver løbende tages op til vurdering.

Hvis det konstateres, at værdien for et materielt anlægsaktiv uforudset er forringet betydeligt i forhold til den værdi, de er optaget til i anlægskartoteket, og dette værdifald ikke anses for at være midlertidigt, anbefales det, at disse aktiver nedskrives til denne lavere værdi. Det er imidlertid væsentligt, at nedskrivningen foretages med forsigtighed. Derfor anbefales det, at kommuner og amtskommuner *kun* nedskriver værdien af materielle anlægsaktiver i de tilfælde, hvor aktivets værdi forringes betydeligt på grundlag af en faktisk hændelse, således at nedskrivningen sker på baggrund af et objektive grundlag. Det kan f.eks. være som følge af en brand, anden materiel beskadigelse, konstatering af forurening på grunden, hvor anlægget er opført, eller ny lovgivning, der gør nuværende anlæg utidssvarende i forhold til det formål de anvendes til. Det frarådes at nedskrive materielle anlægsaktivers værdi alene på baggrund af subjektive vurderinger eller som følge en generel prisudvikling. Hvis værdien af et materielt anlægsaktiv nedskrives f.eks. som følge af en beskadigelse, reduceres afskrivningsgrundlaget tilsvarende.

Nedskrivningen skal have et omfang, der medfører, at det fremtidige afskrivningsgrundlag reguleres til den værdi, som aktivet forventes at have i den fremtidige serviceproduktion. Er der eksempelvis konstateret forurening på en legeplads i en børnehave, bør det overvejes at nedskrive grundens værdi til nul, idet legepladsen lukkes for oprensning af forureningen. Aktivet bør aldrig værdiansættes til en negativ værdi, men såfremt der er en væsentlig omkostning forbundet med oprensningen, kan det i stedet oplyses supplerende i en note. Alternativt skal der etableres en egentlig hensættelsesfond som eksempelvis på forsyningsområderne.

Ved en principiel ændring af lovgivningen på et område kan der ligeledes indføres skærpede krav til indretning og faciliteter, der bevirker, at de nuværende anlæg ikke kan vurderes at have den samme værdi i fremtidig drift. Som eksempler kan nævnes arbejdsmiljøkrav til fysiklokaler i folkeskolen og ændringen af folkeskoleloven pr. 1. august 1993. Med hensyn til fysiklokalerne krævedes investeringer i udsugning og ventilation forinden lokalerne igen kunne anvendes til kemiforsøg. Den ny folkeskolelov bygger meget mere på gruppearbejde og teamsamarbejde, hvilket endvidere stiller andre krav til undervisningslokalernes indretning end blot inddelingen i klasseværelser, som en del ældre skoler er baseret på.

En nedskrivning af aktivets værdi i nævnte tilfælde er således en anden måde at synliggøre behovet for en investering (f.eks. en renovering), der igen bringer aktivet op på et tidssvarende niveau.

I "Årsregnskaber – kommentarer til regnskabslovgivningen" beskrives nedskrivninger således:

*"Årsregnskabsloven sonderer mellem afskrivning, dvs. den systematiske fordeling af omkostninger på omkostningerne i brugstiden og nedskrivning, dvs. afspejling af konkret opståede værdiforringelser... Typiske årsager til nedskrivning kan være ... usædvanlige forringelser (bristet forudsætning), såsom pludseligt opståede skader eller risici, lovkrav, f.eks. om miljøforanstaltninger osv."*

Hvis værdien af en gruppe af aktiver omvendt stiger betydeligt i forhold til deres historiske kostpris, og denne værdistigning opfattes som værende permanent, kan kommunen



vælge at opskrive disse aktivers værdi til denne højere værdi. Det anbefales dog at være meget forsigtig med opskrivninger. Forbigående værdiopgang berettiger ikke til opskrivning. Opskrivninger skal også alene ske på baggrund af en faktisk hændelse, der resulterer i en varig forøgelse af aktivets værdi, og kun hvis den kan foretages på et objektivt grundlag. Opskrivning af materielle anlægsaktiver vil således kun sjældent forekomme. Det understreges, at der ikke skal afskrives på opskrivninger.

Forsigtighedsprincippet tilsiger, at man registrerer en udgift, når den truer, men først registrerer en indtægt, når den realiseres. Man bør derfor udvise større forsigtighed i forhold til opskrivninger end i forhold til nedskrivninger. Det er således vigtigt at understrege, at opskrivninger udfra forsigtighedsprincippet altid bør foretages via en statuskonto, da der ikke er tale om en realiseret gevinst. Nedskrivninger skal derimod behandles som en påvirkning af driften i lighed med årets afskrivninger. Det anbefales, at der laves en særskilt konto til henholdsvis op- og nedskrivninger, så de følger systematikken i anlægskartoteket og samtidig kan identificeres som posteringstype i forhold til opstilling af et regnskab indeholdende op- og nedskrivninger.

Af eksempler på aktiver, som opskrives, kan angives byggegrunde, der er byggemodnet, og som ændrer markedsmæssig værdi på grund af ændringer i efterspørgslen. Byggegrunde bør nedskrives, hvis det forventes, at de ikke kan sælges til anskaffelsessummen inkl. byggemodningsudgifter, men man bør tilsvarende opskrive værdien, såfremt den markedsmæssige værdi i området er højere end anskaffelsessummen inkl. byggemodningsudgifter.

Byggegrunde er dog et af de eneste områder, hvor det er god skik såvel at opskrive som at nedskrive i forhold til den markedsmæssige værdi, idet der er tale om aktiver, der ejes med henblik på salg. For alle aktiver der ikke er omsætningsaktiver vil den markedsmæssige værdi *ikke* være et argument for en evt. opskrivning. Når der er tale om et materielt anlægsaktiv vil en opskrivning derimod kræve, at aktivets brugsmæssige værdi skal være øget – f.eks. i ny lovgivning, der gør en bygning mere anvendelig til et formål, end der hidtil har været tale om. Igen kan som eksempel nævnes den ny folkeskolelov, hvorefter undervisningen i højere grad skal baseres på gruppe- og projektarbejde end ren klasseundervisning, hvilket bevirker, at mindre bliver mere lokaler attraktive end tidligere.

Benyttes op- og nedskrivninger af kommunens aktiver, bør de anvendes konsekvent for alle relevante aktiver.

#### 4.1.5 Afhændelse

Når aktivet afhændes eller ikke længere anvendes i produktionen, og det dermed ikke kan forventes, at det vil tilføre kommunen økonomiske ressourcer eller servicepotentiale, skal det registreres som en afgang og dermed slettes fra anlægskartoteket.

#### 4.1.6 Oplysninger i anlægskartoteket

### Boks nr. Fejl! Ukendt argument for parameter.: Oplysninger i anlægskartoteket for materielle aktiver

Det anbefales, at følgende oplysninger fremgår af *anlægskartoteket*.

1. Den historiske anskaffelses- eller kostpris
2. Scrapværdi i de tilfælde, hvor der eksisterer en sådan
3. Den bogførte værdi, dvs. anskaffelses- eller kostpris med tillæg af eventuelle opskrivninger og fratrukket afskrivninger samt eventuelle nedskrivninger
4. Afskrivningsgrundlaget dvs. den værdi, som aktivet er optaget til i kartoteket fratrukket en eventuel scrapværdi og efter fradrag af akkumulerede afskrivninger og eventuelle nedskrivninger og tillagt eventuelle opskrivninger<sup>8</sup>
5. Akkumulerede afskrivninger og nedskrivninger i det omfang, der er foretaget nedskrivninger
6. Opskrivninger i det omfang, der er foretaget sådanne

Endvidere anbefales det, at det af *bemærkninger* til de enkelte typer af aktiver i anlægskartoteket fremgår:

7. Den valgte afskrivningsmetode
8. Den forventede levetid/brugstid

Endelig bør det af *generelle bemærkninger* til statusopførelsen fremgå:

9. Hvilke typer af aktiver kommunen har valgt at aktivere. Hvis kommunen f.eks. har valgt også at aktivere nogle driftsaktiver eller immaterielle anlægsaktiver bør dette fremgå, ligesom det f.eks. bør fremgå, hvis kommunen ikke aktiverer ældre aktiver
10. For de aktiver, hvor anskaffelses- eller kostprisen ikke umiddelbart kendes (f.eks. ældre aktiver), bør de overvejelser, der har ligget til grund for værdiansættelsen fremgå

## 4.2 OMSÆTNINGSAKTIVER

### 4.2.1 Indregningskriterier og værdiansættelse af omsætningsaktiver

Omsætningsaktiver er alle andre aktiver end anlægsaktiver og defineres i regnskabsliteraturen traditionelt som varer og tjenesteydelser, der besiddes med henblik på videresalg som et led i et normalt forretningsforløb.

I en kommunal sammenhæng besiddes varer dog ikke med henblik på videresalg i et forretningsforløb. Her vil omsætningsaktiver fortrinsvist omfatte forskellige typer af varer – primært grunde og jord – som er bestemt for videresalg, samt beholdninger af varer til

---

<sup>8</sup> Ved ibrugtagelsen af aktivet vil anskaffelsesprisen og afskrivningsgrundlaget oftest være identiske, da det anbefales, at materielle anlægsaktiver værdiansættes og afskrives på baggrund af anskaffelses- eller kostprisen. Herefter vil regnskabsværdien oftest være et udtryk for den oprindelige anskaffelses- eller kostpris fratrukket akkumulerede afskrivninger.

eget forbrug eller som relaterer sig til udførelsen af en given serviceopgave. Der kan være tale om, råvarer, hjælpematerialer og biprodukter samt varer til kommunens eget forbrug. Eksempler på kommunale varebeholdninger kan eksempelvis findes på vejområdet, på forsyningsområdet og inden for sundhedsvæsenet. Det kan være store mængder af vejsalt, lagre af hjælpemidler eller lignende.

Værdien af omsætningsaktiver afskrives ikke, da omsætningsaktiver ikke er bestemt til fortsat brug med til bortsalg eller forbrug i den løbende drift.

Nedenfor skelnes mellem forskellige typer af varebeholdninger på den ene side og grunde og bygninger bestemt for videresalg på den anden side. Dette skyldes, at bl.a. retningslinierne for værdiansættelse er forskellige for de to typer af omsætningsaktiver.

#### **Boks nr. Fejl! Ukendt argument for parameter.: Indregningskriterier for varebeholdninger**

Det anbefales *at aktivere varebeholdninger*, der opfylder ovenstående kriterier, hvis det endvidere gælder, at:

- *Der er tale om et varelager i den forstand, at varerne ikke forbruges/anvendes i det regnskabsår, hvor de er anskaffet, og der derfor er behov for en periodisering af udgifterne.*
- *Varebeholdningen er af en vis økonomisk størrelse. Her anbefales det, at kommunen/amtskommunen ikke aktiverer varebeholdninger til en købspris på under 50.000 kr.*

Ved optagelse af omsætningsaktiver bør der være tale om større eller væsentlige varebeholdninger, hvor det har betydning for bedømmelse af regnskabet, at der foretages en periodisering af anvendelsen. De mest typiske kommunale eksempler på omsætningsaktiver er, som nævnt, byggegrunde til videresalg og materialer på det tekniske område. Også her gælder en væsentlighedsbetragtning, og det anbefales således, at man ikke optager varebeholdninger eller andre omsætningsaktiver på en værdi under 50.000 kr.

Optagelsen af varebeholdninger er specielt vigtig i de tilfælde, hvor der år for år sker væsentlige forskydninger i forbrugsmønster og indkøbsmønster. For eksempel kan man på det tekniske område have en målsætning om altid at have et vist lager af vejsalt til akutte situationer. Såfremt dette lager altid er på 5 tons, er det i sig selv ikke interessant, selv om værdien for lageret af vejsalt overstiger 50.000 kr. Det, der gør lageret interessant, er, at selve forbruget er uforudsigeligt og falder 'skævt' på tværs af regnskabsår f.eks. som følge af vejsituationen i det enkelte år. For at kunne bedømme et års reelle forbrug er det således nødvendigt at vide, om lageret er større, mindre eller det samme niveau som sidste år og dermed kunne opgøre årets reelle forbrug.

#### **Boks nr. Fejl! Ukendt argument for parameter.: Værdiansættelse af varebeholdninger**

Det anbefales, at *varebeholdninger værdiansættes* til anskaffelsesprisen tillagt eventuelle forarbejdningsomkostninger.

Værdiansættelsen af en varebeholdning skal omfatte købs- eller anskaffelsesprisen samt eventuelle forarbejdningssomkostninger og andre omkostninger, der kan henføres direkte til den pågældende vare. Anskaffelsesprisen omfatter eventuelle afgifter og andre udgifter direkte knyttet til anskaffelsen. Eventuel mængderabat, bonus eller lignende skal derimod fratrækkes anskaffelsesprisen. Hvis der er tale om en varebeholdning til senere forbrug, som ikke forarbejdes – f.eks. et større lager af asfalt, vejsalt eller lignende – skal varebeholdningen optages på status til anskaffelsesprisen.

Ved forbrug fra lageret udgiftsføres værdien af det forbrugte - eksempelvis ud fra en vejet gennemsnitspris på lagerbeholdningen. Den vejede gennemsnit vil være relevant for større beholdninger af en vis mængdeenhed f.eks. 1 ton asfalt eller vejsalt. Vejet gennemsnitspris vil i dette tilfælde være pr. ton, og prisberegningen er baseret på de priser de enkelte tilgange er bogført til. For eksempel vil et lager sammensat af 1 ton asfalt á 50.000 kr. og 4 ton á 54.000 kr. give en vejet gennemsnitspris på 53.200 kr. pr. ton.

For andre varebeholdninger som eksempelvis hjælpemidler på sundhedsområdet er det muligt at identificere det enkelte aktiv f.eks. en kørestol, og her kan i stedet driftsføres den faktiske anskaffelsessum ved udlevering af kørestolen. Alternativt kan det vedtages, at lagerværdien styres efter FIFO princippet (first in first out). Det vil sige, at det er altid er den ældste registrering, der udgiftsføres først for at sikre, at lageret består af rimelig tidsvarende anskaffelsesværdier.

I overvejelserne omkring, hvilket princip der skal anvendes for værdiansættelse af varelagre, bør der tages udgangspunkt hvor specifikt det enkelte aktiv kan identificeres (her kan faktisk anskaffelsessum eller FIFO) benyttes, eller hvorvidt der er tale om en mængde af en ensartet masse (vejet gennemsnit). De fleste standardlagermoduler til økonomisystemer kan håndtere disse principper.

I "Årsregnskaber – kommentarer til regnskabslovgivningen" omtales de forskellige værdiansættelsesprincipper for varebeholdninger således:

*"Vejede gennemsnitspriser indebærer, at en periodes samlede indkøb/produktion af de enkelte vareenheder opgøres i såvel mængde som samlet anskaffelses- eller købspris ud fra den registrerede tilgang. På grundlag heraf beregnes en gennemsnitspris pr. vareenhed, som benyttes ved værdiansættelsen af varebeholdningen af de pågældende enheder ved regnskabsårets udløb...Forkortelsen FIFO er baseret på det amerikanske udtryk "First In First Out". Ud fra denne antagelse består varebeholdningen af bestemte enheder altid af de seneste tilgæede enheder. Værdiansættelsen af varebeholdninger ved årets udløb til brug for årsregnskabet sker derved på grundlag af anskaffelses- eller kostpriserne for de sidst tilgæede enheder. Det antages – uanset det præcise faktiske forløb – at vareenheder som tilgår lageret går ud af lageret forud for senere tilgang".*

**Boks nr. Fejl! Ukendt argument for parameter.: Indregningskriterier for grunde og bygninger bestemt for videresalg**

Det anbefales *at aktivere grunde og bygninger, der er bestemt for videresalg*, hvis det endvidere gælder, at:

- *Der er tale om grunde eller bygninger bestemt til videresalg, til en anskaffelsespris på ikke under 50.000 kr.*

Aktiver, der ejes med henblik på videresalg i den kommunale sektor, er oftest grunde og bygninger. For at disse aktiver optages som omsætningsaktiver på status kræves det, at der er taget stilling til et fremtidigt videresalg. Grunde og bygninger, som kommunen eller amtskommunen ejer til et ubestemt formål, men ikke indgår direkte i serviceproduktionen, skal således ikke aktiveres. Afgørende for, hvornår en bygning eller en grund er et anlægsaktiv eller et omsætningsaktiv, er formålet med at eje aktivet. Hvis grunden eller bygningen ejes til vedvarende eje og brug, skal aktivet betragtes som et anlægsaktiv, mens det bør betragtes som et omsætningsaktiv, hvis aktivet ejes med henblik på salg.

Aktivets skifter således status fra det øjeblik, der er truffet beslutning om et salg, og aktivet ikke længere anvendes direkte i serviceproduktionen. Det er således ikke aktivets karakter men formålet med at eje det, der er afgørende for, om aktivet optages som et anlægsaktiv eller som et omsætningsaktiv. Hvis eksempelvis en børnehave flytter ud af en bygning, der sættes til salg vil denne bygning skifte status til et omsætningsaktiv. Bliver børnehaven boende og bruger bygningen, vil hensynet til at kunne opføre ressourceforbruget ved serviceproduktionen i børnehaven tilsige, at aktivet bevarer sin status som anlægsaktiv, der afskrives. I dette tilfælde bør det dog af en bemærkning i anlægskartoteket fremgå, at bygningen er sat til salg.

#### **Boks nr. Fejl! Ukendt argument for parameter.: Værdiansættelse af grunde og bygninger bestemt for videresalg**

Det anbefales, at *omsætningsaktiver* som bygninger og grunde, der er bestemt til videresalg, *værdiansættes* enten til anskaffelsesprisen tillagt eventuelle forarbejdningssomkostninger eller til nettorealiseringsværdien.

Værdiansættelsen af omsætningsaktiver som grunde og bygninger bør ligeledes foretages med udgangspunkt i anskaffelsessummen inklusive evt. forarbejdningssomkostninger. Alternativt kan værdiansættelsen ske med udgangspunkt i den forventede salgspris (nettorealiseringsværdien), men dette er ikke en objektiv værdi, og værdiansættelsen skal derfor ske ud fra et forsigtigt skøn. Omvendt kan der være situationer, hvor anskaffelsesværdien ikke er kendt, eller hvor anskaffelsen er sket for så mange år siden, at anskaffelsessummen ikke angiver et reelt billede af aktivets forventede værdi for kommunen. Uanset hvilken metode, der vælges, bør dette fremgå af bemærkninger i anlægskartoteket, så regnskabslæseren får nøjagtig information om de anvendte værdiansættelsesprincipper.

Som et eksempel på værdiansættelse til anskaffelsesprisen tillagt forarbejdningssomkostninger kan nævnes byggemodning af jord eller grunde. Kommunen ejer et stykke land, som den ønsker at byggemodne og herefter videresælge via udstykning til byggegrunde. Her vil forarbejdningssomkostningerne typisk udgøre udgifter til kloakering, anden rørlægning og andre udgifter forbundet med at byggemodne jorden. Disse forarbejdningssomkostninger skal tillægges anskaffelsesprisen, hvis kommunen værdiansætter aktivet efter denne metode.

Vælger kommunen alternativt at værdiansætte grunden til nettorealiseringsværdien, er det væsentligt, at dette sker med forsigtighed. Vurderingen af salgsprisen bør foretages én gang om året, og vurderingen bør ske med forsigtighed. Ved værdiansættelse til nettorealiseringsværdi kan der tages udgangspunkt i den offentlige vurdering (såfremt den findes) eller en ejendoms-mæglervurdering.

#### 4.2.2 Afhændelse

Når varebeholdningen er brugt eller eventuelle grunde eller bygninger til videresalg er solgt, skal de slettes fra statusopgørelsen.

For varebeholdninger anvendes en af de ovenfor nævnte principper til at fastsætte værdien af årets afgang eller tilgang af varebeholdningen.

#### 4.2.3 Oplysninger i anlægskartoteket

**Boks nr. Fejl! Ukendt argument for parameter.: Oplysninger i anlægskartoteket for omsætningsaktiver**

Følgende oplysninger bør fremgå af kommunens eller amtskommunens statusopgørelse over omsætningsaktiver:

- Anskaffelses- eller kostprisen for aktiverne. For grunde og bygninger til videresalg samt for andre varer, der indbefatter en forarbejdning, skal opgørelsen være inklusiv forarbejdningssomkostningerne.
- Nettorealisationsværdien, såfremt grunde eller bygninger til videresalg er værdiansat ud fra dette princip.

Endvidere bør det af bemærkninger til kartoteket fremgå:

- Hvilket princip der er anvendt til fastsættelse af værdien af årets tilgang eller afgang for varebeholdningen

### 4.3 IMMATERIELLE ANLÆGSAKTIVER

#### 4.3.1 Indregningskriterier for immaterielle anlægsaktiver

Immaterielle anlægsaktiver defineres som *identificerbare* ikke-finansielle anlægsaktiver uden fysisk substans, som er erhvervet til vedvarende eje eller brug i produktion, bortforpagtning eller lignende. Typisk vil der derfor være tale om en slags udviklingsomkostninger. Det kan være udgifter til forskellige udviklingsaktiviteter f.eks. investering i systemudvikling eller visse softwareudgifter.

Som det fremgår af ovenstående, er et kriterium for, at et immaterielt aktiv indregnes i statusopgørelsen over kommunale aktiver, at det kan identificeres. At et immaterielt anlægsaktiv er identificerbart, betyder, at aktivet udgør et separat aktiv, eller kommunen på anden måde kan opgøre de fremtidige fordele eller det fremtidige servicepotentiale fra aktivet. Før aktivet indregnes i statusopgørelsen, skal der endvidere gælde, at det er sandsynligt, at der for kommunen vil være fremtidige økonomiske ressourcer forbundet hermed, samt at prisen på aktivet kan opgøres pålideligt.

**Boks nr. Fejl! Ukendt argument for parameter.: Indregningskriterier for immaterielle anlægsaktiver**

Det anbefales at aktivere *immaterielle anlægsaktiver*, der opfylder ovenstående kriterier, hvis der tillige gælder, at:

- *Anskaffelsen forventes at have en levetid på mere end ét regnskabsår, og*

- *Anskaffelsen har en vis økonomisk værdi. Her anbefales det, at kommunen/amtskommunen ikke aktiverer anskaffelser på under 50.000 kr.*

Det anbefales, at *generelle* udgifter til forskning ikke opfattes som et immaterielt aktiv og derfor *ikke aktiveres*. Derimod kan visse udgifter til *konkrete* udviklingsinitiativer udgøre et immaterielt anlægsaktiv. Det er derfor nødvendigt med en nærmere definition af forskning og udvikling. Forskning omfatter mere generelle og grundlæggende undersøgelser med det formål at opnå ny videnskabelig eller teknologisk viden, mens udvikling omfatter anvendelsen af forskningsresultater til fremstilling af nye eller væsentlig forbedrede produkter eller processer.

Der kan f.eks. være tale om udgifter til systemudvikling, men der kan også være tale om konkrete udviklingsinitiativer inden for andre områder f.eks. inkasso eller udvikling af nye koncepter vedrørende specialundervisning. Kun konkrete udviklingsprojekter bør altså optages på status og dermed danne baggrund for afskrivninger, og dette kun hvis der er forventninger til fremtidige fordele som følge heraf. Også for disse aktiver bør der gælde en bagatelgrænse på 50.000 kr., og der bør tages udgangspunkt i den historiske kostpris eller anskaffelsessum.

#### 4.3.2 *Værdiansættelse af immaterielle anlægsaktiver*

**Boks nr.** Fejl! Ukendt argument for parameter.: **Værdiansættelse af immaterielle anlægsaktiver**

*Det anbefales, at immaterielle anlægsaktiver værdiansættes til deres historiske kost- eller anskaffelsespris.*

Anskaffelsesprisen for immaterielle aktiver omfatter købsprisen incl. eventuelle afgifter<sup>9</sup> til told eller lignende i forbindelse med købet. Med til anskaffelsesprisen skal endvidere regnes andre omkostninger, der relaterer sig direkte til ibrugtagelsen af aktivet som f.eks. honorarer til konsultation af fagkonsulenter. Eventuelle rabatter i forbindelse med anskaffelsen af aktivet fratrækkes anskaffelsesprisen.

Hvis der er tale om et immaterielt anlægsaktiv, som kommunen selv fremstiller, skal de samme retningslinier anvendes til fastsættelse af kostprisen, men her kan i visse tilfælde være tale om et skøn. Med til kostprisen henregnes alle udgifter til materiale mv. benyttet til at fremstille det immaterielle aktiv, løn til personale anvendt til at fremstille aktivet samt andre udgifter, der relaterer sig direkte til fremstillingen af aktivet.

Investering i systemudvikling på et område eller udviklingen af et bestemt koncept for eksempelvis pasning af yngre demente borgere eller lignende er eksempler på immaterielle anlægsaktiver.

Fordelen ved at kunne aktivere og afskrive udviklingsomkostninger er, at kommunen på den måde kan synliggøre nytten af eksempelvis at øge personalet på et specifikt område til et konkret projekt frem for blot at være en del af nogle øgede administrationsudgifter.

---

<sup>9</sup> Med undtagelse af moms.

Kommunen får dermed mulighed for at belyse den langsigtede effekt af de foretagne 'investeringer'.

Som et eksempel på et immaterielt anlægsaktiv kan endvidere nævnes en kommunes ansættelse af en konsulent til udvikling af et koncept for pasning af yngre demente i eget hjem. Konsulentens løn og de udgifter til materialer, der måtte være i forbindelse med projektet, kan aktiveres, idet man i kommunen forventer at kunne nyttiggøre konceptet ved fremtidig pasning af denne gruppe uden for kommunens plejehjem. Udviklingsperioden er to år, hvori der skabes erfaringer. Perioden afsluttes med en evaluering og uddannelse af kommunens hjemmeplejepersonale. Udgifterne de første to år vurderes således at kunne aktiveres som immaterielt aktiv og afskrives lineært over de næste 6 år, hvori aktivet forventes at være brugbart for kommunen uden yderligere nyudvikling.

*Efterfølgende udgifter*, der relaterer sig til et givent aktiv, bør *kun* tillægges aktivets værdi, hvis de medfører, at de fremtidige økonomiske ressourcer, som aktivet tilfører kommunen, øges ud over det oprindeligt antagne. Dette kan f.eks. være tilfældet, hvis de efterfølgende udgifter bevirker, at aktivets levetid, kapacitet eller kvaliteten af output forøges udover det oprindeligt antaget. Efterfølgende udgifter, der ikke resulterer i en forøgelse af de økonomiske ressourcer, som aktivet tilfører kommunen, skal derimod registreres som en udgift i den regnskabsperiode, de relaterer sig til. Oftest vil det for immaterielle aktivers vedkommende være meget vanskeligt at vurdere, om efterfølgende udgifter til aktivet vil resultere en forbedring af aktivet, således at mængden af fremtidige fordele fra aktivet vil øges. *Derfor vil udgifter til immaterielle anlægsaktiver efter at aktivet er optaget i statusopgørelsen som hovedregel altid blive betragtet som en udgift, der straks afskrives og således ikke påvirker værdiansættelsen af aktivet.*

#### 4.3.3 Afskrivningsgrundlag, periode og -metode

##### **Boks nr. Fejl! Ukendt argument for parameter.: Fastsættelse af afskrivningsgrundlag for immaterielle anlægsaktiver**

Det anbefales, at *afskrivningsgrundlaget* for immaterielle anlægsaktiver fastsættes som *anskaffelses- eller kostprisen*.

I enkelte tilfælde vil der eksistere en scrapværdi for aktivet, som skal fratrækkes anskaffelses- eller kostprisen. Scrapværdien for immaterielle aktiver vil dog oftest være nul, hvormed afskrivningsgrundlaget kan fastsættes som den historiske anskaffelsespris. Dette er dog ikke tilfældet, hvis en tredje part har forpligtet sig til at købe kommunens immaterielle aktiv efter udløbet af den forventede brugstid.

##### **Boks nr. Fejl! Ukendt argument for parameter.: Afskrivning af immaterielle anlægsaktiver**

Det anbefales, at *immaterielle aktiver afskrives systematisk over deres forventede brugstid*, dog maksimalt over 10 år.

Oftest vil den forventede brugstid for et immaterielt aktiv ikke overstige 10 år, da immaterielle aktiver har en høj risiko for teknisk eller teknologisk forældelse. Usikkerheden ved



fastsættelsen af levetiden er større, jo længere levetiden antages at være. *Det anbefales derfor, at levetiden for et immaterielt anlægsaktiv ikke overstiger 10 år.*

Ved en vurdering af et immaterielt aktivs levetid bør følgende forhold tages i betragtning:

- den forventede brug af aktivet
- den typiske levetid for lignende aktiver
- risikoen for teknologisk forældelse
- eventuelle juridiske begrænsninger på benyttelsen af aktivet f.eks. udløb af licens til anvendelse af aktivet
- hvorvidt aktivets forventede brugstid afhænger af levetiden på andre aktiver i kommune

#### **Boks nr. Fejl! Ukendt argument for parameter.: Afskrivningsmetode for immaterielle anlægsaktiver**

Det anbefales, at kommunerne anvender den lineære afskrivningsmetode til afskrivning af immaterielle aktiver.

Hvis en anden afskrivningsmetode væsentligt bedre afspejler kommunens brug af det immaterielle anlægsaktiv, kan kommunen vælge at anvende en anden afskrivningsmetode.

#### *4.3.4 Efterfølgende værdiansættelse samt op- og nedskrivninger*

Efter et immaterielt anlægsaktiv er optaget i statusopgørelsen anbefales det, at det fremgår til den historiske anskaffelses- eller kostpris fratrukket akkumulerede afskrivninger og eventuelle nedskrivninger.

Det anbefales, at kommuner og amtskommuner med jævne mellemrum tager værdien af de immaterielle anlægsaktiver op til vurdering. I enkelte tilfælde kan det være relevant at op- eller nedskrive et immaterielt anlægsaktiv. Det anbefales dog, at kommunen eller amtskommunen er forsigtig med at foretage nedskrivninger og dette kun sker, hvor aktivets værdi som følge af en faktisk hændelse forringes betydeligt, og det skønnes, at denne ændring i aktivets værdi vil være permanent. Opskrivninger af immaterielle anlægsaktiver bør ikke forekomme, da der er en stor usikkerhed forbundet med denne type af aktiver. I de enkelte tilfælde, hvor der måtte forekomme en opskrivning af et immaterielt aktiv, må der ikke afskrives på opskrivningen.

Immaterielle anlægsaktiver beskrives i "Årsregnskaber – kommentarer til regnskabslovgivningen" som beskrevet nedenfor:

*"Immaterielle anlægsaktiver er aktiverede omkostninger til rettigheder mv. der ikke manifesterer sig tingsligt.... Traditionelt har værdiansættelse af immaterielle aktiver i årsregnskabet været omgærdet med megen forsigtighed. Aktivering kan ses som et led i opfyldelsen af periodiseringsprincippet, hvorved omkostningerne udgiftsføres i det indtægtsår, de henfører til... Med hensyn til aktivering skelnes mellem forskningsudgifter, der altid skal udgiftsføres i afholdelsesåret, og udviklingsomkostninger, der kan aktiveres under visse omstændigheder ... I det omfang, der sker aktivering, skal beløbet af-*

*skrives systematisk, som hovedregel over højst 5 år regnet fra omkostningernes afholdelse. Afskrivningsperioden kan dog under nærmere givne betingelser forlænges".*

#### 4.3.5 Afhændelse

Det anbefales, at aktivet slettes fra anlægskartoteket, når det ikke længere anvendes i kommunen, og det dermed ikke kan forventes at tilføre kommunen økonomiske ressourcer eller servicepotentiale.

#### 4.3.6 Oplysninger i anlægskartoteket

**Boks nr. Fejl! Ukendt argument for parameter.: Oplysninger i anlægskartoteket**

*Det anbefales, at det af anlægskartoteket fremgår:*

1. Den historiske anskaffelses- eller kostpris
2. Scrapværdi i de tilfælde, hvor der eksisterer en sådan
3. Den bogførte værdi, dvs. anskaffelses- eller kostpris med tillæg af eventuelle opskrivninger og fratrukket afskrivninger samt eventuelle nedskrivninger
4. Afskrivningsgrundlaget dvs. den værdi, som aktivet er optaget til i kartoteket fratrukket en eventuel scrapværdi og efter fradrag af akkumulerede afskrivninger og eventuelle nedskrivninger. Eventuelle opskrivninger tillægges afskrivningsgrundlaget.
5. Værdien af akkumulerede afskrivninger og nedskrivninger i det omfang der er foretaget sådanne.
6. Værdien af eventuelle opskrivninger.

Her ud over anbefales det, at det af *bemærkninger* til statusopgørelsen for de enkelte typer af aktiver fremgår:

7. Den valgte afskrivningsmetode
8. Den forventede levetid

Endelig bør det som en generel bemærkning til opgørelsen fremgå:

9. For immaterielle anlægsaktiver, hvor anskaffelses- eller kostprisen ikke kendes umiddelbart, bør det fremgå, hvilke overvejelser der har ligget til grund for værdiansættelsen.

## 5 Særligt om registrering af fysiske aktiver på forsyningsområderne

### 5.1 Forslagene vedrørende forsyningsområdet i betænkning nr. 1369

På baggrund af 'spørgsmål-svar-runden' omtalt i orienteringsskrivelsen af 17. oktober 2001 er dette afsnit indarbejdet i vejledningen for at søge at tage stilling de spørgsmål, der er blevet rejst af forskellige kommuner bl.a. i forbindelse med seminarer og kurser afholdt af Kommunernes Landsforening og Kommunernes Revision.

Som beskrevet i indledningen, omhandlede størstedelen af de problemstillinger, der blev rejst under 'spørgsmål-svar-runden', aktiveringen af fysiske aktiver på forsyningsområderne. Især spørgsmålet om relationen mellem takstberegninger og aktiveringen af fysiske aktiver på forsyningsområdet har været i fokus.

Denne særlige interesse for forsyningsområdet skyldes naturligvis, at registreringerne her er obligatoriske i regnskab 2001, og fokuseringen på forholdet til takstberegningen skal ses i sammenhæng med den særlige behandling af hele forsyningsområdet i betænkning nr. 1369 om det fremtidige budget og regnskabssystem for kommuner og amtskommuner.

Interessen omkring forsyningsområdet i betænkningen havde baggrund i, at kommunerne jo allerede i dag på de enkelte forsyningsområder medtager omkostningselementer til brug for takstfastsættelsen. I betænkningen blev det derfor foreslået direkte at integrere takstfastsættelsen i budget- og regnskabssystemet, således at udgifter, som indgår i takstberegningen, via en autoriseret grupperingsstruktur kunne registreres på det enkelte forsyningsområde. Aktiveringen af fysiske aktiver havde i betænkningen en direkte reference til takstberegningen via denne grupperingsstruktur.

Modellen med direkte integrering af takstberegninger i budget- og regnskabssystemet viste sig imidlertid at føre til en meget omfattende grupperingsstruktur, især på el-området, hvor den nye lovgivning ville fordrer urimelig mange autoriserede grupperinger. På denne baggrund blev det besluttet at forlade den meget detaljerede grupperingsstruktur, idet det blev vurderet som u hensigtsmæssigt at autorisere et så stort omfang af grupperinger. Man gik hermed bort fra den oprindeligt planlagte indarbejdelse af takstfastsættelsen i Budget- og regnskabssystemet under hovedkonto 1.

### 5.2 Statusopgørelsens relation til takstberegninger og hvile-i-sig-selv princippet

Foruden dette brud med betænkningens forudsætning om en *direkte* sammenhæng mellem takstberegning og registrering af fysiske aktiver er det under arbejdet med denne vejledning – og på de afholdte kommunale konferencer – kommet til at stå klart, at der på forsyningsområderne er en række forhold, der bevirker, at der vil være afvigelser mellem den værdi, som aktivet - ifølge denne vejledning – skal anføres til i anlægskartoteket, og den værdi og de forhold i øvrigt, som ligger til grund for takstberegningen. Dette har især sammenhæng med anvendelsen af hvile-i-sig-selv princippet som grundlag for takstfastsættelsen på forsyningsområdet.

De væsentligste forskelle kan således tilskrives, at takstberegningen i vidt omfang baseres på det samlede finansielle mellemværende mellem forsyningsområdet og kommunen, at der er mulighed for over taksterne forlods at opkræve til fremtidige investeringer, samt at kommunen kan have ønske om at bevare en vis kontinuitet i taksterne og derfor ikke løbende regulerer taksterne f.eks. som følge af en ændret levetid for et anlæg.

Nedenfor er nærmere omtalt nogle af de forhold, der kan resultere i afvigelser mellem omkostningen baseret på de faktiske forhold og den takst, som opkræves af forbrugerne.

### *a. Takstberegningens finansielle udgangspunkt*

De fleste kommuner fastsætter i dag taksterne på det enkelte forsyningsområde under hvile-i-isg-selv princippet ud fra en vurdering af den samlede udvikling i mellemregningen mellem kommunen og forsyningsområdet. Der er hermed tale om en ren finansiell betragtning, og mellemregningen med kommunen opfattes som en samlet post og ikke som et resultat af de forskellige aktiver, der hver især medgår til produktionen i forsyningsvirksomheden. Takstregnskabet i de fleste kommuner vil i sådanne situationer ikke bestå af en langsigtet vurdering af de faktiske omkostninger forbundet med den enkelte forsyningsleverance, hvor aktiverne der medgår til produktionen afskrives systematisk over deres forventede brugstid, men vil i stedet udgøre en mellemlang periodisering af mellemværendet med kommunen.

Set over en kortere årrække vil der derfor kunne være en forskel mellem den takst, der opkræves af forbrugeren på baggrund af det finansielle mellemværende samt eventuelt forlods opkrævning til fremtidige investeringer på den ene side, og den faktiske omkostning for ydelsen, der beregnes på baggrund af afskrivninger af de fysiske aktiver samt forrentning af kapital på den anden side.

### *b. Levetidsbetragtningen og kontinuitet i taksterne*

I en række tilfælde vil det – f.eks. på grund af usikkerhed omkring aktivernes levetid – være tale om, at aktiverne i takstregnskabet vil være afskrevet tidligere end i omkostningsregnskabet. Problemstillingen gør sig f.eks. gældende på vandforsyningsområdet, hvor vandforsyningsledninger ofte har en levetid på op til 50 - 100 år, men med en betydelig usikkerhed.

Der kan være også være tale om, at aktivets levetid viser sig at være længere, end det på baggrund af en forsigtig vurdering blev antaget, da man fastsatte takstregnskabet. Man kan i denne situation have et ønske om at fastholde taksten af hensyn til takststabilitet i forhold til forbrugerne. Dette kan medføre en afvigelse mellem værdien af aktivet i takstregnskabet og værdien af aktivet i statusopgørelsen.

### *c. Forlods opkrævning over taksterne til fremtidige investeringer*

Kommunerne har adgang til over taksterne forskudsvis at opkræve penge til dækning af planlagte investeringer på det enkelte forsyningsområde. Dette kan bl.a. være hensigtsmæssigt for at søge at undgå en pludselig stigning i taksterne som følge af en udbygning eller omfattende reovering af et anlæg. Sådanne forlods opkrævninger over taksterne vil ligeledes indebære en afvigelse mellem taksten og en omkostningsberegning foretaget med udgangspunkt i de faktiske værdier.

### *d. Andre forskelle mellem takstberegningen og statusopgørelsen*

Herudover kan der være andre forhold, der resulterer i afvigelser mellem takstberegningen og statusopgørelsen for fysiske aktiver.

Som eksempel kan nævnes, at *afskrivninger* på grunde normalt ikke vil optræde i et omkostningsregnskab, da grunde må antages at have en ubegrænset levetid og derfor ikke mister i værdi som følge af brugen heraf<sup>10</sup>. I takst-henseende kan der derimod være adgang til at afskrive grundens pris over taksten, hvis forsyningsvirksomheden har købt grunden af kommunen.

I takstregnskabet vil grunden indgå i beregningen af det beløb, som brugerne over taksten betaler for forsyningsrådets køb af grunden. I et omkostningsregnskab vil grun-

---

<sup>10</sup> Grunde vil derimod i stedet i omkostningsregnskabet som forrentning af investeret kapital.

den derimod optræde i anlægskartoteket, men ikke danne grundlag for afskrivninger, som følge af den ubegrænsede levetid.

### 5.3 Hvilken værdi skal registreres i statusopgørelsen for fysiske aktiver?

Takstberegninger og omkostningerne beregnet på baggrund af afskrivninger af aktivernes værdi over den forventede brugstid vil naturligvis have et betydeligt fælles indhold, men som ovenstående illustrerer, kan der være flere grunde til afvigelser. Dette afspejler sig samtidig i afvigelser mellem de værdier for fysiske aktiver, der registreres på baggrund af henholdsvis takstregnskab og omkostningsregnskab. Er der i takstregnskabet afskrevet hurtigere end den faktiske levetid, vil der til omkostningsregnskabet være knyttet en værdi af aktivet, som imidlertid allerede er opkrævet hos brugerne. Og med forlods opkrævning af fremtidige investeringer vil henlæggelser bevirke, at et aktiv f.eks. kan være fuldt betalt, når det tages i brug, selv om det i statusopgørelsen for fysiske aktiver bære optages til anskaffelsesprisen.

Hermed rejses spørgsmålet om, hvilken værdi aktivet skal optages til i statusopgørelsen for fysiske aktiver.

Spørgsmålet har været indgående drøftet i Budget- og regnskabsrådet. Det er på denne baggrund besluttet, at aktiverne på forsyningsområderne *skal optages i anlægskartoteket efter de retningslinier, der fremgår af denne vejledning*. Det vil sige, at materielle og eventuelle immaterielle anlægsaktiver med en begrænset levetid som udgangspunkt skal optages til den historiske anskaffelsespris og afskrives systematisk over den forventede brugstid. Grunde afskrives derimod som hovedregel ikke. Varebeholdninger og omsætningsaktiver i form af grunde og bygninger til videresalg optages til anskaffelsesprisen eller alternativt for omsætningsaktivernes vedkommende til nettorealiseringsprisen. Aktiver på forsyningsområdet, der er afskrevet fuldt ud over taksten, skal således som udgangspunkt optages på statusopgørelsen, hvis de stadig repræsenterer en værdi i produktionen, dvs. at værdien af aktivet endnu ikke er fuldt afskrevet over aktivets forventede brugstid.

Den værdi, der overføres til status for fysiske aktiver på hovedkonto 9, er den værdi der fremgår af denne vejledning, dvs. at anlægsaktiverne efter ibrugtagningstidspunktet registreres til anskaffelsesværdi reduceret med akkumulerede afskrivninger og eventuelle nedskrivninger.

Der vil naturligvis også på forsyningsområdet være mulighed for i anlægskartoteket sideløbende at registrere andre værdier f.eks. den takstmæssigt nedskrevne værdi, genanskaffelsesværdien eller lign., men det er alene aktivets anskaffelsesværdi fratrukket akkumulerede afskrivninger og eventuelle nedskrivninger der bør overføres til statusopgørelsen på hovedkonto 9, hvor strukturen udmeldes senere.

Det er en konsekvens af denne beslutning, at de omkostninger, som skal medtages under de enkelte funktioner på hovedkonto 1, tilsvarende er de reelle omkostninger, baseret på faktiske levetider mv. Altså ikke de omkostninger, der ligger til grund for takstfastsættelsen i det omfang disse af de ovennævnte grunde afviger fra de reelle omkostninger. Der er hermed tale om en ændring i forhold til de regler for konteringen på gruppering 10 Beregnede udgifter under hovedkonto 1 Forsyningsvirksomheder mv., der er optaget i Budget- og regnskabssystem for kommuner og amtskommuner afsnit 4.1 side 3-4. Anvendelsen af grupperingerne på hovedkonto 1 er som følge heraf ændret til at være obligatorisk fra regnskab 2002.

Indenrigs- og Sundhedsministeriet beklager, at det har været nødvendigt at ændre regelsættet omkring dette spørgsmål efter at udmelding har fundet sted. Drøftelsen i Budget-

og regnskabsrådet har imidlertid ført til det synspunkt, at der først og fremmest bør lægges vægt på de værdier af fysiske aktiver, der vil skulle indgå i et egentligt omkostningsregnskab. Hermed vægtes en gennemsigtighed i forhold til de faktiske omkostninger, der er forbundet med at producere den enkelte ydelse.

For el-området, der ikke længere er omfattet af hvile-i-sig-selv princippet, vil takstberegningen umiddelbart svare hertil. På de øvrige forsyningsområder vil takstberegningen derimod af de ovennævnte grunde kunne være forbundet med værdier for de fysiske aktiver, der afviger – endog væsentligt – fra de faktiske forhold. Her kan det altså blive nødvendigt for kommunen at foretage flere registreringer. Det er som nævnt plads til også at foretage disse registreringer i anlægskartoteket.

#### **5.4 Fælleskommunale forsyningsanlæg**

Der eksisterer på forsyningsområderne flere fælleskommunale værker som ligeledes er omfattet af reglerne for registrering af fysiske aktiver. For fælleskommunale forsyningsvirksomheder, der aflægger selvstændigt regnskab, udarbejdes ligeledes en selvstændig status for fællesskabets aktiver. For de fælleskommunale værker, der er optaget i en af de deltagende kommuners regnskaber, skal den kommune, som forsyningsvirksomhedens regnskab er optaget i, udarbejde en status for virksomhedens aktiver.

Hvis en kommune køber sig ind i et allerede eksisterende fælleskommunalt selskab, vil denne investering udgøre et finansielt aktiv.

#### **5.5 Vejledende kontoplaner for anlægskartotekerne på forsyningsområderne**

De kommunale forsyningsvirksomheder kan opdeles i seks følgende hovedområder:

- El
- Varme
- Gas
- Vand
- Spildevand
- Renovation

I bilag 1 findes en mere nuanceret kontoplan for anlægskartoteket for hvert af de seks forsyningsområder. Der er tale om oplæg til kontoplaner for de enkelte forsyningsområder, som er udarbejdet i samarbejde med Miljø- og Energiministeriet. Kontoplanerne er således indtil videre vejledende, men kommunerne kan med fordel benytte dem som inspiration til egen kontoopbygning.

På elforsyningsområdet, der ikke længere er omfattet af hvile-i-sig-selv princippet, er endvidere anført en oversigt over de regler, der har betydning i forhold til indregning, værdiansættelse og afskrivning af fysiske aktiver. Her gælder særlige regler for udarbejdelsen af en åbningsbalance, som bør iagttages.

## 6 Resumé – De anbefalede retningslinier

Nedenfor er de anbefalede retningslinier for indregning, værdiansættelse og afskrivning af aktiver kort opsummeret. En gennemgang af de enkelte anbefalinger findes ovenfor i afsnit 3, 4 og 5.

- Det anbefales at aktivere materielle og immaterielle anlægsaktiver med en brugstid på mere end et år og til en værdi på ikke under 50.000 kr.
- Det anbefales at værdiansætte de materielle og immaterielle anlægsaktiver til anskaffelses- eller kostprisen.
- Det anbefales, at afskrivningsgrundlaget for materielle og immaterielle anlægsaktiver som udgangspunkt fastsættes som anskaffelses- eller kostprisen.
- Det anbefales, at materielle og immaterielle anlægsaktiver afskrives systematisk over deres forventede levetid eller brugstid. For immaterielle anlægsaktiver bør dog ikke anvendes levetider på mere end 10 år.
- Det anbefales, at materielle og immaterielle anlægsaktiver afskrives efter den lineære metode.
- Det anbefales, at følgende oplysninger anlægskartoteket fremgår af anlægskartoteket: Anskaffelses- eller kostpris, eventuel scrapværdi, den bogførte værdi, afskrivningsgrundlaget, akkumulerede afskrivninger og eventuelle nedskrivninger samt eventuelle opskrivninger.
- Det anbefales at aktivere omsætningsaktiver som bygninger og grunde, der er bestemt til videresalg.
- Det anbefales at værdiansætte grunde og bygninger bestemt for videresalg til anskaffelsesprisen/kostprisen tillagt eventuelle forarbejdningsomkostninger eller alternativt til nettorealiseringsprisen.
- Det anbefales at aktivere varebeholdninger, der ikke forventes forbrugt i det regnskabsår, hvori de er anskaffet, og som har en værdi på ikke under 50.000 kr.
- Det anbefales at værdiansætte varebeholdninger til anskaffelsesprisen tillagt eventuelle forarbejdningsomkostninger.
- Det anbefales at undlade at aktivere ikke-operative aktiver som f.eks. strande, parker skove og lignende.
- Det anbefales, at registreringen og aktiveringen af aktiver som hovedregel følger kommunens definition af anlægsudgifter i det eksisterende budget- og regnskabssystem (dranst 3).
- Det anbefales, at værdien af de fysiske aktiver overføres til hovedkonto 9, således at aktiverne registreres til anskaffelsespris reduceret med akkumulerede afskrivninger og eventuelle nedskrivninger. Varebeholdninger registreres til anskaffelsespris efter en af de i vejledningen angivne metoder, og omsætningsaktiver som grunde og bygninger til videresalg registreres til anskaffelsespris eller nettorealiseringsværdi.
- Det anbefales, at kommunerne på de enkelte forsyningsområder opretter en åbningsbalance med udgangspunkt i de aktiver, der medgår til produktionen på det enkelte forsyningsområde. Registreringen på hvile-i-sig-selv områderne skal ske efter retningslinierne beskrevet i vejledningen.



## 7 Bilag 1 – Vejledende kontoplaner på forsyningsområderne

### 7.1 Elforsyning

#### 7.1.1 Kontoplan på elforsyningsområdet

##### i. Anlægsaktiver

###### *Materielle anlægsaktiver*

###### 01. Bygninger

- 01. Domicilbygninger
- 02. Tekniske bygninger

02. Igangværende byggeprojekter samt omfattende til- og ombygning til bygninger, der indgår i produktionen

###### 03. Jord/grunde

###### 04. Tekniske anlæg

- 01. Transmissions- og distributionsnet
- 02. Transformerstationer
- 03. Andre tekniske anlæg end transmissionsnet og transformerstationer

###### 05. Maskiner og større specialudstyr

###### 06. Inventar og udstyr

###### 07. Transportmidler

###### 08. Computere og andet IT-udstyr

- 01. Edb-udstyr
- 02. Edb-software

###### 09. Øvrige materielle anlægsaktiver

###### *Immaterielle anlægsaktiver*

10. Udgifter til udvikling herunder til investering i systemudvikling og visse softwareudgifter

###### 11. Øvrige immaterielle anlægsaktiver

##### ii. Omsætningsaktiver

###### 12. Forskellige typer af varelagre

###### 13. Bygninger beregnet til videresalg

###### 14. Grunde bestemt til videresalg

###### 15. Øvrige omsætningsaktiver

### 7.1.2 Regelgrundlag på elforsyningsområdet

Reglerne vedrørende elområdet er fastsat i bekendtgørelse af lov om elforsyning (LBK nr. 767 af 28. august 2001).

Af § 69 i bekendtgørelse af lov om elforsyning fremgår det, at:

*"Priserne for ydelser fra de kollektive elforsyningsvirksomheder fastsættes under hensyntagen til virksomhedernes omkostninger til indkøb af energi, lønninger, tjenesteydelser, administration, vedligeholdelse, andre driftsomkostninger og afskrivninger samt forrentning af kapital. Ved fastsættelsen af priserne tages desuden hensyn til udgifter, som afholdes som følge af, at virksomhederne hæfter for gældsforpligtelser i medfør af § 46, stk. 3, eller for andre elforsyningsvirksomheders gældsforpligtelser stiftet inden lovens ikrafttræden.*

*Stk. 2. Miljø- og energiministeren kan fastsætte regler for beregning af driftsmæssige afskrivninger og for opgørelsen af virksomhedernes kapital, herunder eventuel indskudskapital, samt de satser, der kan anvendes ved indregning af forrentning efter stk. 1. Miljø- og energiministeren kan endvidere fastsætte regler om regnskabsmæssig adskillelse mellem forskellige aktiviteter samt regler om kollektive elforsyningsvirksomheders regnskabsføring og budgettering, herunder at kollektive elforsyningsvirksomheder skal udarbejde, lade revidere og offentliggøre årsregnskaber i overensstemmelse med bestemmelserne i årsregnskabsloven."*

Kollektive elforsyningsvirksomheder er jf. bekendtgørelse af lov om elforsyning § 5:

*"Offentlig eller privat ejet virksomhed med bevilling, som på offentligt regulerede vilkår har til formål at udføre aktiviteter som net-, transmissions-, forsyningspligtig eller systemansvarlig virksomhed".*

Kollektive elforsyningsvirksomheder skal ifølge lov om elforsyning § 100 ved lovens ikrafttræden efter regler fastsat af miljø- og energiministeren udarbejde en opgørelse over ikke anvendte henlæggelser foretaget efter den hidtil gældende elforsyningslov, over- og underdækning for perioden før nærværende lovs ikrafttræden samt øvrige kapitalforhold. Virksomhederne skal herefter udarbejde en åbningsbalance, der udformes efter regler fastsat af miljø- og energiministeren, og som vil skulle danne grundlag for den fremtidige prisfastsættelse efter bestemmelserne i denne lov. Opgørelsen og åbningsbalancen fremsendes til Energitilsynet inden en af tilsynet fastsat frist.

Reglerne for udarbejdelsen af åbningsbalancen er for netvirksomhederne fastsat i bekendtgørelse om indtægtsrammer og åbningsbalancer for netvirksomheder og transmissionsvirksomheder med elforsyningsnet på 150 kV og derunder (bekendtgørelse nr. 994 af 29. oktober 2001). For forsyningspligtige virksomheder er reglerne fastsat i bekendtgørelse om åbningsbalancer for forsyningspligtige virksomheder (BEK nr. 870 af 12. september 2000). Disse regler har betydning for værdiansættelsen og afskrivningen af de kommunale elforsyningsvirksomheders materielle anlægsaktiver.

Nedenfor er de paragraffer, der har betydning for kommunernes oprettelse af en statusopgørelse for fysiske aktiver på elforsyningsområdet kort opridset.

#### Net- og transmissionsvirksomheder:

Netaktiver defineres i § 2, stk. 4 i bekendtgørelse om indtægtsrammer og åbningsbalancer for netvirksomheder og transmissionsvirksomheder med elforsyningsnet på 150 kV og derunder (BEK nr. 994) som anlægsaktiver i form af kollektive elforsyningsnet samt grunde og bygninger til brug for strømførende anlæg. Anlægsaktiver, som anvendes til opfyldelse af offentlige forpligtelser, jf. elforsyningslovens § 9, stk. 1, anses dog ikke for at være netaktiver efter denne bekendtgørelse".

Nedenfor er uddraget en række regler med betydning for værdiansættelse, afskrivninger mv.

*§ 4. Indtægtsrammen fastsættes med henblik på dækning af de i elforsyningslovens § 69, stk. 1, nævnte omkostninger ved en effektiv drift af virksomheden og består af summen af følgende beløb:*

*1) En omkostningsramme, som fastsættes med henblik på dækning af driftsomkostninger, bortset fra finansielle udgifter, og med henblik på dækning af omkostninger til afskrivninger på aktiver, som anvendes ved aktiviteter omfattet af virksomhedens bevilling. Omkostningsrammen underkastes effektiviseringskrav, jf. kapitel 6.*

*2) Et beløb til dækning af de faktiske omkostninger ved visse aktiviteter. Beløbet underkastes ikke effektiviseringskrav, jf. kapitel 6.*

*3) Et beløb til forrentning.*

.....

*§ 7. Afskrivning på netaktiver, som indgår i den i henhold til kapitel 12 opgjorte åbningsbalance, jf. § 51, stk. 1, beregnes som lige store årlige beløb over aktivernes forventede restlevetid, jf. § 51, stk. 2.*

*Stk. 2. Afskrivninger på aktiver, som indgår i åbningsbalancen med halvdelen af anskaffelsesprisen, jf. § 52, 2. pkt., beregnes som lige store årlige beløb over halvdelen af aktivets standardlevetid i henhold til bilag 2.*

*Stk. 3. Afskrivninger på bygninger, som indgår i åbningsbalancen, jf. § 52, 1. pkt., beregnes som lige store årlige beløb over bygningernes forventede restlevetid. Den forventede restlevetid fastsættes på baggrund af standardlevetiden i henhold til bilag 2.*

*Stk. 4. Afskrivninger på aktiver, som anvendes ved udførelse af netaktiviteter, og som idriftsættes efter den 1. januar 2000, beregnes på grundlag af de bogførte selvkost- eller anskaffelsespriser inklusive normale finansieringsomkostninger. Anlægsaktiver med en kost- eller anskaffelsespris under den skattemæssige småaktivgrænse udgiftsføres i anskaffelsesåret.*

*Stk. 5. Afskrivninger efter stk. 4 beregnes som lige store årlige beløb over den i bilag 2 angivne standardlevetid.*

*Stk. 6. Afholdte udgifter, der tilfører et materielt anlægsaktiv nye eller forbedrede egenskaber eller på anden måde forøger det pågældende aktivs nytteværdi eller forlænger anlæggets levetid, klassificeres som forbedringsudgifter og tillægges det pågældende aktivs anskaffelsværdi.*

*Stk. 7. De i stk. 6 nævnte forbedringsudgifter afskrives med lige store årlige beløb over anlæggets restlevetid efter forbedringen.*

*§ 8. Afskrivninger på aktiver, som idriftsættes i løbet af reguleringsperioden, indregnes i omkostningsrammen med virkning fra den første i måneden efter idriftsættelsen.*

*Stk. 2. Omkostningsrammen reduceres med afskrivninger på aktiver, som i løbet af reguleringsperioden bliver afskrevet fuldt ud eller afhændet, med virkning fra den første i måneden efter, at anlægget er afskrevet fuldt ud eller afhændet.*

*§ 9. Den forrentning, som indregnes i indtægtsrammen, fastsættes på grundlag af netaktivernes værdi ultimo det fjerde år i den foregående reguleringsperiode, tillagt en nødvendig nettoomsætningsformue til udførelse af netaktiviteterne.*

.....

*§ 51. Ved udarbejdelsen af en virksomheds kapitalopgørelse og åbningsbalance værdisættes netaktiverne ud fra standardpriserne i bilag 3, idet der på grundlag af det i bilaget angivne prisin-*

*deks foretages en regulering af standardprisen til niveauet på det beregnede investeringstidspunkt, jf. stk. 2. Den således regulerede pris nedskrives frem til den 31. december 1999 med lige store årlige beløb over standardlevetiden, jf. bilag 3, fra det beregnede investeringstidspunkt, jf. stk. 2.*

*Stk. 2. Det beregnede investeringstidspunkt opgøres på baggrund af standardlevetiden, jf. bilag 3, sammenholdt med virksomhedens skøn over den forventede restlevetid.*

*Stk. 3. Fastlæggelse af netaktivværdier efter stk. 1 og 2 på netaktiver, som ikke indgår i bilag 3, sker på grundlag af standardpriserne og standardlevetiderne i bilag 3 i bekendtgørelse om indtægtsrammer og åbningsbalancer for transmissionsvirksomheder med elforsyningsnet over 150 kV.*

*Stk. 4. Stikledninger er ikke netaktiver, men kan værdisættes efter bestemmelserne i stk. 1-3.*

*§ 52. Ved udarbejdelse af kapitalopgørelser og åbningsbalancer værdisættes faste ejendomme efter den seneste offentlige vurdering. Driftsmateriel, herunder biler, maskiner, andre tekniske anlæg, inventar, edb-udstyr og telefonforbindelser ansættes til halvdelen af anskaffelsespriserne. Kapitalandele i andre virksomheder værdisættes efter indre værdis metode ud fra balancerne i de pågældende virksomheders regnskaber. Andre aktiver værdisættes efter reglerne i årsregnskabsloven.*

De vejledende standardpriser og standardlevetider fremgår af bilag 2 og 3 i bekendtgørelse om indtægtsrammer og åbningsbalancer for netvirksomheder og transmissionsvirksomheder med elforsyningsnet på 150 kV og derunder.

#### Forsyningspligtige virksomheder:

Reglerne om åbningsbalancer for forsyningspligtige virksomheder er fastsat i § 1 i bekendtgørelse om åbningsbalance for forsyningspligtige virksomheder (BEK nr. 870).

Her af fremgår det:

*”§ 1. Forsyningspligtige elforsyningsvirksomheder udarbejder ved deres stiftelse kapitalopgørelser og åbningsbalancer, jf. elforsyningslovens § 100.*

*Stk. 2. Ved udarbejdelsen af de i stk. 1 nævnte kapitalopgørelser og åbningsbalancer værdiansættes fast ejendom efter den seneste offentlige vurdering. Driftsmateriel, herunder biler, samt inventar, edb-udstyr og telefonforbindelser værdiansættes efter reglerne i årsregnskabsloven.*

*Stk. 3. Energitilsynet godkender værdiansættelsen efter stk. 2”*

## 7.2 Varme

### 7.2.1 Kontoplan på varmforsyningsområdet

#### i. Anlægsaktiver

##### *Materielle anlægsaktiver*

01. Bygninger

02. Igangværende byggeprojekter samt omfattende til- og ombygning til bygninger, der indgår i produktionen

03. Jord/grunde

04. Tekniske anlæg

- 01. Produktionsanlæg – kedler (produktion)
- 02. Produktionsanlæg – kedler (spidsbelast)
- 03. Produktionsanlæg – gasmotorer
- 04. Pumper og veksleranlæg – varmevekslere
- 05. Pumper og veksleranlæg – pumper
- 06. Ledningsanlæg – transmissionsledninger
- 07. Ledningsanlæg – distributionsledninger
- 08. Ledningsanlæg – stikledninger
- 09. Målere

05. Maskiner og større specialudstyr

06. Inventar og udstyr

07. Transportmidler

08. Computere og andet IT-udstyr

09. Øvrige materielle anlægsaktiver

##### *Immaterielle anlægsaktiver*

10. Udgifter til udvikling herunder til investering i systemudvikling og visse softwareudgifter

11. Øvrige immaterielle anlægsaktiver

#### ii. Omsætningsaktiver

12. Forskellige typer af varelagre

13. Bygninger beregnet til videresalg

14. Grunde bestemt til videresalg

15. Øvrige omsætningsaktiver

## 7.3 Gasforsyning

### 7.3.1 Kontoplan på gasforsyningsområdet

#### i. Anlægsaktiver

##### *Materielle anlægsaktiver*

01. Bygninger

02. Igangværende byggeprojekter samt omfattende til- og ombygning til bygninger, der indgår i produktionen

03. Jord/grunde

04. Tekniske anlæg

- 01. Produktionsanlæg – kedler (produktion)
- 02. Produktionsanlæg – kedler (spidsbelast)
- 03. Produktionsanlæg – gasmotorer
- 04. Pumper og veksleranlæg – varmevekslere
- 05. Pumper og veksleranlæg – pumper
- 06. Ledningsanlæg – transmissionsledninger
- 07. Ledningsanlæg – distributionsledninger
- 08. Ledningsanlæg – stikledninger
- 09. Målere

05. Maskiner og større specialudstyr

06. Inventar og udstyr

07. Transportmidler

08. Computere og andet IT-udstyr

09. Øvrige materielle anlægsaktiver

##### *Immaterielle anlægsaktiver*

10. Udgifter til udvikling herunder til investering i systemudvikling og visse softwareudgifter

11. Øvrige immaterielle anlægsaktiver

#### ii. Omsætningsaktiver

12. Forskellige typer af varelagre

13. Bygninger beregnet til videresalg

14. Grunde bestemt til videresalg

15. Øvrige omsætningsaktiver

## 7.4 Vandforsyning

### 7.4.1 Kontoplan på vandforsyningsområdet

#### i. Anlægsaktiver

##### *Materielle anlægsaktiver*

##### 01. Bygninger

- 01. Vandværksbygninger: Drifts- og mandskabsbygninger

02. Igangværende byggeprojekter samt omfattende til- og ombygning til bygninger, der indgår i produktionen

##### 03. Jord/grunde

- 01. Veje, stier, pladser beplantninger og indhegninger

##### 04. Tekniske anlæg

- 01. Indvindingsboringer
- 02. Pejle- og overvågningsboringer
- 03. Anlæg til indvinding af overfladevand
- 04. Råvandsledninger med trykforøgeranlæg
- 05. Beluftningsanlæg
- 06. Filteranlæg og anlæg til returskylning
- 07. Særlige behandlingsanlæg til videregående vandbehandling
- 08. Særlige behandlingsanlæg til overfladevand
- 09. Rentvandsbeholder
- 10. Udpumpningsanlæg
- 11. Andre tekniske anlæg
- 12. Hovedledningsnet
- 13. Forsyningsledningsnet
- 14. Stikledninger

##### 05. Maskiner og større specialudstyr

##### 06. Inventar og udstyr

##### 07. Transportmidler

##### 08. Computere og andet IT-udstyr

##### 09. Øvrige materielle anlægsaktiver

##### *Immaterielle anlægsaktiver*

10. Udgifter til udvikling herunder til investering i systemudvikling og visse softwareudgifter

11. Øvrige immaterielle anlægsaktiver

## **ii. Omsætningsaktiver**

12. Forskellige typer af varelagre
13. Bygninger beregnet til videresalg
14. Grunde bestemt til videresalg
15. Øvrige omsætningsaktiver



## 7.5 Spildevand

### 7.5.1 Kontoplan på spildevandsområdet

#### i. Anlægsaktiver

##### *Materielle anlægsaktiver*

##### 01. Bygninger

- 01. Renseanlæg – Driftsbygninger og mandskabsbygning

02. Igangværende byggeprojekter samt omfattende til- og ombygning til bygninger, der indgår i produktionen

##### 03. Jord/grunde

- 01. Belægninger, veje, stier, pladser, beplantninger, indhegninger, volde

##### 04. Tekniske anlæg

- 01. Fællesanlæg
- 02. Separat spildevandsanlæg
- 03. Separat regnvandsanlæg
- 04. Offentlige stikledninger
- 05. Renseanlæg – Bassiner, bygværker og ledninger
- 06. Slambehandling.
- 07. Slamsugere og mobile slamafvandingsvogne

##### 05. Maskiner og større specialudstyr

- 01. Renseanlæg – mekanisk udstyr
- 02. Renseanlæg – elektrisk udstyr

##### 06. Inventar og udstyr

##### 07. Transportmidler

##### 08. Computere og andet IT-udstyr

##### 09. Øvrige materielle anlægsaktiver

##### *Immaterielle anlægsaktiver*

10. Udgifter til udvikling herunder til investering i systemudvikling og visse softwareudgifter

##### 11. Øvrige immaterielle anlægsaktiver

#### ii. Omsætningsaktiver

##### 12. Forskellige typer af varelagre

##### 13. Bygninger beregnet til videresalg

##### 14. Grunde bestemt til videresalg

##### 15. Øvrige omsætningsaktiver

## 7.6 Renovation mv.

### 7.6.1 Kontoplan på renovationsområdet

#### i. Anlægsaktiver

##### *Materielle anlægsaktiver*

#### 01. Bygninger

- 01. Garage og værkstedsbygninger
- 02. Modtage- og mandskabsfaciliteter

02. Igangværende byggeprojekter samt omfattende til- og ombygning til bygninger, der indgår i produktionen

#### 03. Jord/grunde

- 01. Grunde
- 02. Belægninger, pladser og veje, indhegninger, volde, beplantninger

#### 04. Tekniske anlæg

- 01. Perkolat- og pumpebrønde
- 02. Perkolattank/perkolatbassin
- 03. Perkolatpumpeledning
- 04. Vægtanlæg
- 05. Meteorologisk målestation
- 06. Containere
- 07. Olie- og kemikaliehåndteringsudstyr
- 08. Affaldsbeholdere, affaldsstativer, kuber etc.
- 09. Sorteringsanlæg
- 10. Behandlingsanlæg

#### 05. Maskiner og større specialudstyr

- 01. Prøveudtagningsfaciliteter
- 02. Maskinpark (traktor, dozer, kompaktor etc.)
- 03. Sækkevogne, kærre mv.

#### 06. Inventar og udstyr

- 01. Udstyr til kontrol og overvågning
- 02. Belysning
- 03. Værnemidler

#### 07. Transportmidler

#### 08. Computere og andet IT-udstyr

#### 09. Øvrige materielle anlægsaktiver

*Immaterielle anlægsaktiver*

- 10. Udgifter til udvikling herunder til investering i systemudvikling og visse softwareudgifter
- 11. Øvrige immaterielle anlægsaktiver

**ii. Omsætningsaktiver**

- 12. Forskellige typer af varelagre
- 13. Bygninger beregnet til videresalg
- 14. Grunde bestemt til videresalg
- 15. Øvrige omsætningsaktiver

## 8 Bilag 2 – Eksempler

Dette bilag indeholder en række eksempler på registreringen af fysiske aktiver i et kommunalt anlægskartotek. Eksemplerne skal ikke prætendere at være udtømmende, men de beskriver forskellige problemstillinger, som en kommune eller amtskommune ofte vil støde på under arbejdet med registreringen af fysiske aktiver. Det skal understreges, at eksemplerne alene er vejledende og derfor ikke skal ses som den eneste måde at håndtere registreringen af aktiverne på.

Nedenfor gives en række eksempler der illustrerer optagelse, værdiansættelse og beregning af afskrivninger af forskellige typer af aktiver. For hvert eksempel er det anført, hvilke 'bokse' i notatet eksemplet omhandler.

### 8.1 Indregning og værdiansættelse ved nyopførelse eller større renovering.

Dette eksempel vedrører optagelse og værdiansættelse af et nyt anlægsprojekt<sup>11</sup> samt fastsættelse af afskrivningsgrundlag, -periode og -metode og omhandler således anbefalingerne i boks nr. 4 til 9.

Et typisk anlægsprojekt som f.eks. nyopførelse eller væsentlig ombygning/modernisering af en bygning vil oftest indeholde følgende delelementer:

- Projektering
- Håndværkerudgifter
- Inventar

I forhold til optagelse i anlægskartoteket vil selve bygningen oftest bestå af projektering og håndværkerudgifter, mens inventar vil skulle optages for sig. Der kan imidlertid også blive tale om at opdele bygningen i delelementer, såfremt der er specielle installationer, der forventes at have en anderledes levetid end selve bygningen.

En kommune har nyopført et fritidshus for samlet 3,6 mio. kr.:

Projektering	221.198 kr.
Jord og beton	590.970 kr.
Tømrer	953.100 kr.
Blikkenslager	152.000 kr.
Tagdækker	80.650 kr.
Stål	220.000 kr.
Blik og VVS	184.711 kr.
EI	138.291 kr.
Gulvbelægning	102.793 kr.
Jord og grus	45.187 kr.
Radiatorer	38.672 kr.
Ventilation	231.040 kr.

---

<sup>11</sup> Eksemplet kan dog sidestilles med en væsentlig ombygning eller modernisering af en eksisterende bygning.

Maling	25.669 kr.
Inventar	646.662 kr.
<u>Anlægssum i alt</u>	<u>3.630.943 kr.</u>

Ud fra kommunens erfaringer med andre faciliteter af den karakter forventes fritidshuset at have en levetid på 20 år. Erfaringerne peger imidlertid også på, at gulvbelægningen slides hurtigere, og her påregnes en levetid på 5 år.

Inventaret udgør, som det fremgår, i alt 646.662 kr. Disse udgifter kan opdeles yderligere som vist nedenfor. Inventaret specificeres som:

<b>Inventarliste:</b>	<b>Anskaffelsespris i kr.</b>	<b>Enkeltaktiver</b>	<b>Levetid i år</b>
10 borde	50.000	Møblement fritidshus	8
50 stole	25.000	Møblement fritidshus	8
3 kontorstole	6.500	Kontormøbler	10
3 hæve/sænkeborde	30.000	Kontormøbler	10
5 værkstedsborde	30.000	Møblement fritidshus	8
3 tavler	25.000	Møblement fritidshus	8
1 "snedkerbænk"	48.000	Møblement fritidshus	8
1 telefonanlæg	26.700	Telefoni og netværk	3
3 pc'ere	60.481	Telefoni og netværk	3
køkkenudstyr	24.800	Aktiveres ikke	
50 opbevaringsskabe	80.000	Garderobe	12
8 Reoler	32.681	Kontormøbler	10
Havemøbler og grill	43.500	Møblement fritidshus	8
Startbeholdning af beskæftigelsesmatr.	32.000	Aktiveres ikke	
Papirkurve	1.000	Aktiveres ikke	
Blomster og planter	15.000	Aktiveres ikke	
Indretning af udendørsarealer	70.000	Legeplads	10
Flisebelægning – legeplads	46.000	Legeplads	10
<b>I alt inventar</b>	<b>646.662</b>		

Når der er tale om nybygning eller væsentlig modernisering er det almindelig kommunal praksis, at inventarkøb opfattes som en del af den samlede anlægssum. Ved registrering af fysiske aktiver på status er der, som nævnt i boks nr. 4, generelt 3 kriterier, der er afgørende for inddelingen af aktiver i enkeltaktiver:

- anskaffelsen har en levetid på mere end ét regnskabsår
- anskaffelsen har en vis økonomisk værdi - ikke under 50.000 kr. for enkeltaktiver

- grupper af samme aktiver indkøbt samme tid gang kan betragtes som ét aktiv, når fælles brug og levetid tilsiger det. Der skal dog være et ensartet forløb i afkastet eller brugen af aktivet, således at fælles afskrivning giver mening

Som det kan ses af ovenstående liste er der ikke mange enkeltanskaffelser, der i sig selv overstiger væsentlighedsgrænsen. Betragtes nogle aktiver imidlertid som samlede anskaffelser ud fra funktion og levetid, tegnes et andet billede. Inventaret kan således aktiveres i en række 'klumper' grupperet efter deres funktion og levetid.

På den baggrund kan alle enkeltaktiver i forbindelse med fritidshuset grupperes efter formål og levetid, således at fritidshuset får følgende grupper af aktiver:

<i>Anlægskode</i>	<i>Aktiv</i>	<i>Værdi i kr.</i>	<i>Afskrivningsperiode i år</i>
01	Bygning	2.881.488	20
06	Gulvbelægning	102.793	5
06	Møblement fritidshus	221.500	8
06	Kontormøbler	69.181	10
08	Telefoni og netværk	87.181	3
06	Garderobe	80.000	12
06	Legeplads	116.000	10
	<b>I alt anlægsaktiver</b>	<b>3.558.143</b>	

Anlægs-koden henviser til første og andet ciffer i cifferstrengen og angiver således, hvilken type af aktiv der er tale om (jf. afsnit 2.2).

Ovenstående eksempel illustrerer, at der som hovedregel foretages aktivering af alle dranst 3 udgifter, men at nogle udgifter holdes uden for, idet der normalt ville være tale om driftsudgifter alene på baggrund af bagatelgrænsen på 50.000 kr., men også fordi anskaffelserne har mere driftsmæssig karakter - f.eks. "startbeholdningen af beskæftigelsesmaterialer" og "blomster og planter". I ovenstående oversigt er den kommunale grund, hvorpå fritidshuset ligger, ikke opført. Grunden aktiveres og værdiansættes for sig, idet der ikke skal foretages afskrivning af grundens værdi, da den må formodes at have en ubegrænset levetid.

Havde eksemplet været fra det tekniske område ville det sandsynligvis medføre aktiver i kategorierne tekniske anlæg samt maskiner og større specialudstyr. Registrering af disse typer af aktiver og afskrivning heraf vil typisk være interessant for at kunne sammenholde omkostningerne med alternativerne nyanskaffelse, leje eller større renoveringer af ældre materiel.

## 8.2 Værdiansættelse når anskaffelsesprisen er ukendt

Dette eksempel omhandler principper for værdiansættelse for ældre aktiver, hvor anskaffelsesværdien er ukendt og vedrører således afsnit 4.1.2 herunder anbefalingerne i boks nr. 5.

Ved nybygninger eller væsentlige renoveringer tages udgangspunkt i anskaffessummen ved aktiveringen. Der vil imidlertid ved opstart af registreringen af fysiske aktiver være en del aktiver, som kommunen har ejet og anvendt i en årrække, og hvor anskaffessummen ikke umiddelbart kendes. I disse tilfælde kan der anvendes alternative teknikker til værdiansættelse og optagelse af disse aktiver. Når der er tale om væsentlige

aktiver for den kommunale serviceproduktion på et område bør der, selvom det kan være vanskeligt, foretages værdiansættelse og optagelse af disse aktiver. Hvis ældre aktiver ikke medtages vil det ikke på samme måde være muligt at foretage økonomiske sammenligninger mellem forskellige serviceproducerende enheder.

Ses der f.eks. på dagpasningsområdet vil langt de fleste kommuner have aktuelle erfaringer med nybyggeri inden for de seneste 3-5 år. På skoleområdet er det oftest sværere, idet relativt få kommuner inden for de senere år har foretaget nybyggeri på skoleområdet. Ved optagelse af fysiske aktiver af ældre dato på disse to områder vil der derfor være forskellige indfaldsvinkler, hvilket berøres i eksempler senere i afsnittet.

Generelt er der fire forhold, som bør overvejes for at kunne foretage værdiansættelse af ældre aktiver:

- opførelsesåret
- levetiden og herunder den forventede restlevetid
- den vedligeholdelsesmæssige standard
- kvadratmeterprisen - evt. korrigeret for en vurdering af, hvor tidssvarende byggeriet er i forhold til lovmæssige krav

#### *Opførelsesår*

Opførelsesåret og ikke mindst ibrugtagningstidspunktet er afgørende for, hvornår der første gang er foretaget afskrivning i forhold til anvendelsen af aktivet. Ligeledes er det af betydning, hvilket prisniveau der var gældende på opførelsestidspunktet.

#### *Levetiden*

Levetiden bør vurderes med udgangspunkt i den oprindelige opførelse og anvendelse af aktivet. Det er dog klart, at væsentlige renoveringer, om- eller tilbygninger kan forrykke billedet af restlevetiden på aktivet.

En skolebygning fra 1985 med en oprindelig levetid på 20 år for en skolebygning, der for 5 år siden er renoveret i et omfang, der gør den tidssvarende, bør i princippet betragtes som en ny skole med en ny 20-årig periode for levetiden, og anskaffelsessummen bør således vurderes ud fra prisniveauet for 5 år siden.

#### *Vedligeholdelsesmæssig standard*

Den vedligeholdelsesmæssige standard bedømmes i for at kunne vurdere, hvorvidt restlevetiden er realistisk i forhold til det oprindelige ibrugtagningstidspunkt. Når et aktiv værdiansættes til anskaffelsessummen og afskrives lineært over levetiden kræves en løbende vedligeholdelse af aktivet, der ellers har en risiko for at miste sin værdi hurtigere end den oprindeligt vurderede levetid.

Det er således afgørende for værdiansættelsen, om den vedligeholdelsesmæssige standard er i orden i forhold til den anslåede restlevetid. Såfremt der er et efterslæb som fordrer en væsentlig renovering, skal der tages højde herfor.

I den oprindelige vurdering af levetiden bør det således overvejes, hvorvidt levetiden er begrænset for aktivet på trods af, at aktivet løbende vedligeholdes til en forsvarlig standard. Hvis det vurderes, at levetiden ved løbende vedligeholdelse af aktivet er ubegrænset, er der ikke noget formål med at aktivere og afskrive på aktivet. Det er netop hensigten, at afskrivningerne skal afspejle det årlige slid på aktivet. Hvis levetiden er ubegrænset i kraft af det årlige vedligehold, er selve registreringen og værdiansættelsen ikke relevant for beregning af omkostninger i kommunernes regnskaber. Ovenstående betragtninger kræver dog en tæt evaluering af den vedligeholdelsesmæssige standard år for år.

Ved aktivering og afskrivning over en forventet levetid bør der foretages revurdering af levetiden, hvis der er opstået væsentlige afvigelser som følge af for lav vedligeholdelsesstandard eller som følge af ændrede ydre krav til aktivets anvendelse, der bevirker, at aktivet ikke længere har isamme værdi i serviceproduktionen.

### *Kvadratmeterpris*

En mulig indgangsvinkel til værdiansættelse af ældre aktiver er at tage udgangspunkt i nutidens kvadratmeterpris for et tilsvarende byggeri. Såfremt der er sket væsentlige ændringer i, hvorledes de ideelle bygninger for et serviceområde bør indrettes, bør der tages højde herfor i forhold til en vurdering af, hvor tidssvarende indretningen er.

Det er endvidere væsentligt at korrigere for prisudviklingen set i forhold til restlevetiden og forudsat en rimelig vedligeholdelsesmæssig standard. I værdiansættelsen af aktivet er fokus rettet mod, hvilken værdi aktivet har i fremtidig anvendelse i serviceproduktionen dvs. den årlige anslåede omkostning i forhold til slid på aktivet. Til brug for prisreguleringer kan der tages udgangspunkt i prisindeks for byggeri jf. Danmarks Statistik.

For eksempel er der ved den seneste ændring i folkeskoleloven lagt op til mere gruppearbejde og teamsamarbejde, hvilket også betyder ændrede krav til indretningen af den optimale skolebygning. Såfremt skolen er fra 1960, er det således væsentligt også at vurdere værdien af bygningen i forhold til tidssvarende skoledrift og ikke alene prisen for opførelsen af det tilsvarende antal kvadratmeter i dag. Eventuelt kan der på skoleområdet skelnes mellem klasselokaler, grupperum, faglokaler, lærerarbejdsrum og fællesfaciliteter som gangarealer, toiletter og store aulaer mv. På den måde sikres en mere nuanceret opgørelse af anskaffelsesværdien på en tilsvarende skolebygning i dag.

#### *8.2.1 Eksempel fra dagpasningsområdet*

Børnehave 10 år gammel på 250 kvm. Anskaffelsessummen er ikke kendt.

Levetid 25 år

Nybyggeri i kommunen for 3 år siden (dvs. i 1998) til en kvm. pris på 11.000 kr.

Vedligeholdelsesmæssigt er bygningen i orden.

Prisindeks 1991- 1998: i snit ca. 2,5 % pr. år

Værdiansættelse af børnehaven sker ved først at beregne prisen på et tilsvarende nybyggeri, priskorrigerer dette til anskaffelsesår og afskrive de ti år der er gået ud fra en lineær metode.

Nyværdi =  $11.000 \cdot 250 = 2.750.000$

Prisjustering til 1991-niveau. Korrektionsindeks er  $0,841265 = ((1+0,025)^{-7})$  - justeret 1991-pris er  $0,841265 \cdot 2.750.000 = 2.313.479$ .

Da børnehaven blev opført og taget i brug i 1991 var prisen altså ca. 2.313.479 kr. Da skolen forventes at have en levetid på 25 år, men allerede er 10 år gammel skal prisen justeres herfor.

Lineær afskrivning over 25 år giver en årlig afskrivning på 92.540 kr. eller 925.400 kr. for 10 år. Den sum der skal optages i regnskabet i 2001 er således  $2.313.479 \text{ kr.} - 925.400 \text{ kr.} = 1.388.079 \text{ kr.}$ , og restlevetiden på aktivet er 15 år med årlige afskrivninger 92.540 kr.

#### *8.2.2 Eksempel fra skoleområdet*

Skolebygning 30 år gammel på 3000 kvm. Anskaffelsessummen er ikke kendt.

Levetid 20 år



Skolen blev opført som nybyggeri i kommunen for 30 år siden.

Vedligeholdelsesmæssigt står skolen over for en større renovering og ombygning af nogle af fællesarealerne. Arbejdet planlægges iværksat næste år og koster 21 mio. kr. Med disse ændringer forventes skolens standard at blive forbedret så meget, at den opnår en vedligeholdelsesmæssig standard der er i orden og forlænger levetiden yderligere 20 år.

Kommunen har undersøgt hvad tidssvarende skolebyggeri koster pr. kvm. i nyopførelse i år (2001). Prisen er her 13.000 kr. pr. kvm., og en skole af samme størrelse vil således koste ca. 39 mio. kr.

Det vurderes på den baggrund, at værdiansættelse af skolen bør tage udgangspunkt i den planlagte renovering fremfor den prisjusterede anskaffelsessum. Da alderen på skolen er højere end levetiden, ville skolen jo normalt være fuldt afskrevet undtagen ved større renoveringer, ombygninger eller andre forhold, der kunne forårsage en opskrivning af værdien. I dette tilfælde er der tale om, at der investeres 21 mio. kr., hvilket bringer skolens stand i orden og forlænger levetiden til yderligere 20 år. Altså vil den værdi der skal optages i regnskabet være 21 mio. kr., der afskrives over restlevetiden på 20 år med 1.050.000 hvert år.

### 8.3 Tværgående case – Børnehaven Fuglebakken

Dette eksempel behandler en lang række af de problemstillinger, som kommunerne eller amtskommunerne typisk vil støde på i arbejdet med registrering af fysiske aktiver. Eksemplet berører således alle anbefalinger beskrevet i boks nr. 1 til 20.

Børnehaven Fuglebakken er en af de største institutioner i Ullerby Kommune. Institutionen er meget aktiv i udviklingen af nye pædagogiske metoder og har flere gange bidraget med udgivelse af bøger til pædagoguddannelsen til landets seminarer. Institutionen har tilknyttet en pædagogisk konsulent til denne udvikling. Konsulenten er en del af institutionspersonalet, men udgifter til udviklingsarbejdet registreres særskilt, og omfanget aftales med forvaltningen i kommunen.

Der er i alt 52 børn i børnehaven i alderen 3-6 år.

*Almindelig drift:*

<b>Frivillige grupperinger på omkostningssted</b>		<b>Udgifter i kr.</b>
22	Personale og administration	1.989.732
24	Pædagogiske materialer	8.187
26	Andre pasningsudgifter	57.798
32	Teknisk personale	0
38	Køkken- og rengøringspersonale	197.854
42	Legepladser og inventar	51.029
43	Indvendig vedligehold	48.806
<b>Samlede driftsomkostninger på omkostningssted</b>		<b>2.353.406</b>

De anvendte grupperinger henviser til den vejledende kontoplan for registrering på omkostningssted, der er udmeldt i orienteringsskrivelsen af 21. marts 2001 (jf. i øvrigt afsnit 4.5 i Budget- og regnskabssystem for kommuner og amtskommuner). Udgifter til fast ejendom flyttes til fællesudgifter under funktion 5.13 - i stedintervallet 0001-0100.

Børnehaven bor i en kommunal ejet bygning, der er opført for tre år siden for 5,3 mio. kr. Ved opførelsen af bygningen blev der samtidig anskaffet inventar for 650.000 kr. Inventaret er med i de 5,3 mio. kr. Inventarlisten kan opdeles i følgende grupper.

#### *Inventarliste*

<i>Aktiv</i>	<i>Værdi</i>	<i>Kategori</i>
Møblement børnerum	225.000	06. Inventar og udstyr
Møblement kontor	75.000	06. Inventar og udstyr
Legetøj	50.000	06. Inventar og udstyr
Pc'er	30.000	08. Computere og andet IT-udstyr - under 50.000 og aktiveres derfor ikke
Legeplads indretning	130.000	09. Øvrige materielle anlægsaktiver
Køkkeninventar	110.000	06. Inventar og udstyr
Startbeholdning af beskæftigelsesmaterialer	30.000	Aktiveres ikke da alm. del af løbende drift.
<b>I alt</b>	<b>650.000</b>	

Bygningen er opført på en kommunalt ejet grund. Grundværdien udgør ifølge den offentlige vurdering 400.000 kr. Det specielle ved grunden er, at der tilgrænser et grundareal, som søges solgt, men som i dag anvendes som naturlegeplads i børnehaven, men som kommunen ejer med salg for øje. Den offentlige vurdering på denne grund er 600.000 kr., og en ejendomsmægler har vurderet grundens salgspris til 780.000 kr. Idet grunden ejes med henblik på salg, vil det således være ejendomsmæglerens vurdering, der bør lægges til grund ved værdiansættelsen.

På grund af børnehaves placering er der en ret lang tilkørsel til børnehaven, det vil sige at der er tale om et særligt vejanlæg med belysning.

Børnehaven ejer desuden en bus, der er indkøbt for opsparede driftsbevillinger sidste år. Anskaffelsessummen var 105.000 kr. Bussen anvendes til at komme rundt i kommunen og blandt andet besøge de kommunale parkanlæg og grønne områder.

I indeværende regnskabsår er bygningen ved at blive udvidet med en mindre pavillon, der indrettes som ekstra legerum. Pavillonen bygges til den eksisterende bygning. Ved regnskabsårets udgang er man ca. halvt færdig og har nu afholdt udgifter for 250.000 på dranst 3, dvs. udenfor institutionens almindelige driftsmæssige ramme.

Af udviklingsarbejder er der i år taget hul på en undersøgelse af børns motoriske udvikling, når legepladsen er skiftet ud med træer og jordvolde, og dagen primært anvendes til fri leg uden for. Det er hensigten, at undersøgelsen skal munde ud i en bogudgivelse, hvor indtægterne skal finansiere projektet. Derfor foretages særskilt opgørelse af tidsanvendelse og andre direkte udgifter relateret til projektet. Pr. 31.12. 2001 udgør disse udgifter 210.000 kr., og det vurderes, at bogtrykningen kan iværksættes primo næste år, så salget kan starte i april måned.

#### *Aktivering på status - indledende overvejelser*

Generelt set er børnehaven et operationelt aktiv, der anvendes i produktion af serviceydelsen - børnepasning. Bygning, inventar, bussen og de omkringliggende vejanlæg er alle aktiver med en begrænset brugstid dvs. aktiver der slides ved brug. Grunden derimod har en ubegrænset levetid, og værdien forringes ikke ved brug. Da grunden imidlertid anvendes direkte i serviceproduktionen, bør værdien af grunden optages på status.

Nabogrunden derimod er til salg og kan derfor optages som et omsætningsaktiv. At børnehaven anvender arealet i serviceproduktionen forhindrer ikke optagelse af omsætningsaktivet i denne situation, idet grunden ikke afskrives, og der dermed ikke indregnes en årlig omkostning ved brugen af grunden. Værdiansættelsen sker derfor ud fra den forventede salgsværdi af grunden.

Den igangværende opførelse af pavillonen bør ligeledes allerede nu optages på status, selvom den ikke er taget i brug. Der bliver tale om et operativt aktiv, og afskrivningen skal derfor først foretages fra ibrugtagning.

De parkanlæg og grønne områder, som børnehaven besøger på jævnlige udflugter, er ikke-operative aktiver. I dette begreb er indeholdt, at områderne ikke kan afhændes umiddelbart ligesom deres værdi ikke forringes ved brug. Ganske vist sker der et slid ved brug af arealerne, men dette slid kan ikke fordeles på baggrund af en levetid, idet denne må anses for ubegrænset. Sliddet afspejles i stedet i de årlige vedligeholdelsesudgifter.

De aktiver, der har begrænset brugstid, har ikke den samme brugstid og må derfor vurderes hver for sig. Overordnet set kan afskrivningsprofilen vælges for hver aktivgruppe, og det vil i dette tilfælde sige bygninger, transportmidler og inventar. Bygningen giver sig selv (01 Bygninger), bussen er transportmiddel (07 transportmidler), inventar er 06 inventar og udstyr, og legepladsen er øvrige materielle anlægsaktiver (09).

Den tilgrænsende grund, parken og de grønne områder er ikke-operative aktiver og aktiveres således ikke. Infrastrukturelle aktiver som vejanlægget med belysning aktiveres ikke, idet aktivering af sådanne aktiver kun foretages på forsyningsområderne.

Det beskrevne udviklingsprojekt kan aktiveres som et immaterielt anlægsaktiv (11 øvrige immaterielle anlægsaktiver), der afskrives over den aktuelle levetid, som undersøgelsen forventes at have. På den måde periodiseres udgifterne til de perioder, hvor indtægterne også falder. Afskrivning foretages i takt med salg af oplaget af bogen dog over maksimalt 3 år.

#### *Oversigt over enkeltaktiver og deres levetid*

Nedenstående oversigt viser de bogførte værdier i børnehaven på den første status. Det vil sige selve bygningen og inventaret er afskrevet for de første tre år af børnehavens levetid.

Tabellen indeholder oplysninger om aktivets kategori, bogført værdi, restlevetid og kontostrengen i anlægskartoteket. I kontostrengen for første linie bygninger henviser 01-01 til typen af aktivet. 513 henviser til funktionen og angiver, at der er tale om en børnehave. 1 viser, at børnehaven er kommunal ejet børnehave, og 0503 angiver omkostningsstedet for denne specifikke institution.

<i>Aktivkategori</i>	<i>Enkeltaktiv</i>	<i>Bogført værdi</i>	<i>Restlevetid i år</i>	<i>Kontostreng</i>
<b>Anlægsaktiver</b>				
01. Bygninger	Børnehaven <sup>12</sup>	3.952.500	17	01-01-513-1-0503
02. Igangværende byggeprojekt	Pavillonen	250.000	Ej i brug	02-01-513-1-0503

<sup>12</sup> Den bogførte værdi er fremkommet som den anskaffelsessummen på 4.650.000 minus tre års afskrivninger a 232.500 kr. – i alt 697.500.

03. Jord/grunde	Grunden børnehaven er opført på	400.000	Ubegrænset	03-01-513-1-0503
06. Inventar og udstyr	Møblement børnerum	140.625	5	06-01-513-1-0503
06. Inventar og udstyr	Møblement kontor	52.500	7	06-01-513-1-0503
06. Inventar og udstyr	Legetøj	20.000	2	06-02-513-1-0503
06. Inventar og udstyr	Køkkeninventar	55.000	3	06-02-513-1-0503
07. Transportmidler	Bus	96.500	9	07-01-513-1-0503
09. Øvrige materielle anlægsaktiver	Legeplads indretning	91.000	7	09-00-513-1-0503
<b>Immaterielle anlægsaktiver</b>				
11. Øvrige immaterielle anlæg	Bog om motorisk udvikling	210.000	3	11-01-513-1-0503
<b>Omsætningsaktiver</b>				
14. Grunde bestemt til videresalg	Tilgrænsende grund	780.000		14-01-513-1-0503
<b>I alt anlægsaktiver</b>		<b>5.268.125</b>		
<b>I alt omsætningsaktiver</b>		<b>780.000</b>		

Årets afskrivninger på samtlige aktiver kan beregnes på baggrund af bogført værdi og restlevetid. Alle de anvendte aktiver afskrives lineært over deres levetid. Dog er det immaterielle aktiv endnu ikke ibrugtaget og derfor påbegyndes afskrivning herpå ikke fra i år.

Den samlede afskrivning på aktiverne kan for det første år således beregnes til 317.960 kr.<sup>13</sup>

---

<sup>13</sup> De samlede årlige afskrivninger er beregnet som 232.500 på børnehaven, 63.960 på inventar, 8500 på bussen og 13.000 på legepladsindretningen.

## 9 Bilag 3 – Nyttige definitioner

*Afskrivning:* En systematisk fordeling af aktivets afskrivningsgrundlag over aktivets brugstid.

*Afskrivningsgrundlaget:* Udgøres af anskaffelses- eller kostprisen. I enkelte tilfælde, hvor der eksisterer en scrapværdi, skal denne fratrækkes anskaffelsesprisen. For aktiver, der er nedskrevet fratrækkes nedskrivningen og for aktiver der er opskrevet tillægges opskrivningen. I udgangspunktet – dvs. ved i ibrugtagelsen – fastsættes afskrivningsgrundlaget som anskaffelses- eller kostpris fratrukket eventuel scrapværdi.

*Afskrivningsperiode:* Afskrivningsperioden er identisk med den tid, som kommunen forventer at benytte aktivet, dvs. brugstiden.

*Aktiv:* Et aktiv *defineres* i regnskabslitteraturen som en anskaffelse der a) er forbundet med *fremtidige økonomiske fordele eller servicepotentiale*, b) er et resultat af en *allerede indtruffet begivenhed eller transaktion* og c) hvor de fremtidige fordele eller det fremtidige servicepotentiale *kontrolleres af pågældende myndighed*

*Anskaffelsesprisen.* Anskaffelsesværdien består af købsprisen incl. told eller andre eventuelle afgifter i forbindelse med købet. Desuden skal omkostninger, der er direkte forbundet med ibrugtagelsen af aktivet medregnes i anskaffelsesprisen. Eventuelle mængderabatter fratrækkes anskaffelsesprisen.

*Anlægsaktiv:* Et aktiv, der er bestemt til vedvarende brug eller eje og som er anskaffet til brug til produktion, handel med varer og tjenesteydelser, udlejning eller administrative formål.

*Bogført værdi:* Defineres som anskaffelses- eller kostprisen tillagt eventuelle opskrivninger og fratrukket afskrivninger og eventuelle nedskrivninger.

*Brugstid:* Den periode aktivet forventes benyttet til det fastsatte formål.

*Genanskaffelsesværdi:* Den værdi eller det beløb, som skal betales ved genanskaffelse eller reproduktion af identiske aktiver eller af aktiver, der har samme produktionskapacitet.

*Immaterielt anlægsaktiv.* Defineres som et ikke-finansielt anlægsaktiv uden fysisk substans.

*Materielt anlægsaktiv.* Et anlægsaktiv med fysisk substans.

*Nedskrivning.* En reduktion af aktivets værdi som følge af en objektiv konstaterbar hændelse, der har bevirket, at den fremtidige nytte af aktivet er lavere end den bogførte værdi, og denne værdi forringelse forventes at være permanent.

*Nettorealisationsværdien:* Nettorealisationsværdien udgøres af den forventede salgpris med fradrag af eventuelle færdiggørelsesomkostninger og omkostninger til at effektuere salget.

*Omsætningsaktiv:* Aktiver der ikke er bestemt for vedvarende brug eller eje.

*Opskrivning:* En forøgelse af aktivets værdi som følge af f.eks. en forbedring af aktivet, der har bevirket, at nytten af aktivet er højere end den bogførte værdi, og denne værdiforøgelse kan forventes at være permanent.

*Scrapværdi.* Defineres som den forventede salgpris fratrukket eventuelle nedtagelses-, salgs- og retableringsomkostninger ved udløbet af aktivets brugstid. Kan i enkelte tilfælde være negativ.

*Økonomisk levetid:* Den periode, hvori anlægsaktivet kan anvendes økonomisk rationelt efter dets formål.

## 10 Bilag 4 Nye kapitler i Budget- og regnskabssystemet

Som udmeldt i følgeskrivelsen til 20. omgang rettelsessider skal der indarbejdes to nye kapitler (8 og 9) i Budget- og regnskabssystem for kommuner og amtskommuner. Kapitel 8 omhandlende registreringen af fysiske aktiver i en statusopgørelse – herunder de vejledende retningslinier for indregning, værdiansættelse samt fastsættelse af afskrivningsgrundlag, levetid og afskrivningsmetode. Kapitel 9 indeholdende en generel omtale og gennemgang af omkostningsregnskaber.

Nedenfor beskrives indholdet af de to nye kapitler nærmere.

### 10.1 Kapitel 8 Registrering af fysiske aktiver

Kapitel 8 vil bygge på orienteringsskrivelsen om registreringen af fysiske aktiver i en kommunal statusopgørelse. Kapitlet vil indeholde nogle korte indledende betragtninger om sammenhængen mellem registreringen af fysiske aktiver og omkostninger. Herudover vil kapitel 8 indeholde den tekniske gennemgang af statusopgørelsen for fysiske aktiver og beskrivelsen af, hvordan man kan håndtere forskellige situationer i forbindelsen med udarbejdelsen af den fysiske status. Kapitlet vil – som orienteringsskrivelsen – omhandle følgende punkter:

- Hvilke aktiver skal medtages eller indregnes i statusopgørelsen?
- Hvordan værdiansættes de, og hvordan fastsættes afskrivningsgrundlag?
- Hvornår skal der foretages opskrivning eller nedskrivning?
- Hvordan vælges afskrivningsperiode?
- Hvordan vælges afskrivningsmetode?
- Hvilke oplysninger skal fremgå af anlægskartoteket?

### 10.2 Kapitel 9 Udarbejdelse af omkostningsregnskaber

Kapitlet vil blive indledt med en beskrivelse af formålet med at foretage omkostningsberegninger og med en beskrivelse af de forskellige niveauer, som omkostningsregnskabet kan udarbejdes på – f.eks. for de enkelte kommunale aktiviteter, for et samlet udgiftsområde eller for kommunen som helhed. Dernæst vil de enkelte elementer i et omkostningsregnskab blive gennemgået. Dette vil ske med udgangspunkt i den allerede eksisterende vejledning om omkostningskalkulation, der er beskrevet i Vejledning nr. 107 af 30. juni 1995 om kommuners og amtskommuners udførelse af opgaver for andre offentlige myndigheder. I den forbindelse indarbejdes en beskrivelse af de nye redskaber, som kommunerne i dag har til rådighed til omkostningsberegningen. Det drejer sig for det første om de nye omkostningsarter under hovedart 0 Beregnede omkostninger, om korrespondancen til registreringen af de fysiske aktiver samt om reglerne – og mulighederne i øvrigt – for kontering på omkostningssted. Disse redskaber skal således integreres i den allerede eksisterende beskrivelse af reglerne for udarbejdelse af omkostningskalkulationer, så det konkretiseres, hvordan kommunerne kan benytte redskaberne i udarbejdelsen af omkostningsregnskaber. Endelig vil det blive konkretiseret, hvordan kommunerne kan estimere de forskellige typer af indirekte omkostninger. Sammenfattende vil kapitel 9 omhandle følgende:

- Generelt om omkostningsberegninger og omkostningsregnskab
- Hvordan udarbejdes omkostningsregnskaber – herunder:
- Hvilke direkte udgifter medtages?

- Hvilke indirekte omkostninger medtages?
- Hvordan fastsættes forrentningen?
- Hvordan fastsættes afskrivningen af aktiver?(også reference til kapitel 8)
- Hvordan estimeres lagerforskydninger?
- Hvordan håndteres henlæggelser?
- Hvordan kan de nye redskaber benyttes til omkostningsregnskaberne?
- Forskelle mellem ad hoc omkostningskalkulation og langsigtet kalkulation?



## 11 Bilag 5 Eksempel på anlægskartotek

Kartotekskort til anlægskartoteket:			Navn/Betegnelse for aktivet:		Rensningsanlægget i Ølby Materielle Aktiver			
Kategori	Kategoritekst	Opdeling	Opdelingstekst	Funktion	Funktionstekst	Ejer	Omk.sted	Stedtekst
04	Tekniske anlæg	02	Separat Spildevandsanlæg	1.43	Rensningsanlæg	1	0108	Ølby Rensningsanlæg
Anskaffelsespris		Scrapværdi		Anskaffelsesår		Levetid		
Afskrivning pr. år		Brugstid indtil 1.1. 2001		Restlevetid fra 1.1. 2001		Akk. Afskrivninger		
Nedskrivninger		Opskrivninger		Åbnings-saldo pr. 1.1. 2001				

Kartotekskort til anlægskartoteket:			Navn/Betegnelse for aktivet:		Rensningsanlægget i Ølby Materielle Aktiver			
Kategori	Kategoritekst	Opdeling	Opdelingstekst	Funktion	Funktionstekst	Ejer	Omk.sted	Stedtekst
04	Tekniske anlæg	02	Separat Spildevandsanlæg	1.43	Rensningsanlæg	1	0108	Ølby Rensningsanlæg
Anskaffelsespris	16.000.000	Scrapværdi	1.000.000	Anskaffelsesår	1995	Levetid	30	
Afskrivning pr. år	500.000	Brugstid indtil 1.1. 2001		Restlevetid fra 1.1. 2001	6	Akk. Afskrivninger	24	3.000.000
Nedskrivninger		Opskrivninger	0	Åbnings-saldo pr. 1.1. 2001	0	Afskrivningsgrundlag	13.000.000	12.000.000