

Til samtlige kommuner og amtskommuner m.fl.

Dato: 26. juni 2001
Kontor: 1. økonomiske kontor
J. nr.: 2001/1562-14
Sagsbeh.: hbg

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

Vedlagt fremsendes forhåndsorientering med retningslinierne for oprettelsen af en statusopgørelse for kommunernes og amtskommunernes fysiske aktiver. Oprettelsen af en statusopgørelse for fysiske aktiver er et led i implementeringen af forslag fra betænkning nr. 1369 "Det fremtidige budget- og regnskabssystem for kommuner og amtskommuner".

Udarbejdelsen af en statusopgørelse for fysiske aktiver er et nyt element, som hermed indarbejdes i det (amts-)kommunale budget- og regnskabssystem. Da der er tale om en nydannelse i forhold til det nuværende budget- og regnskabssystem, som kommuner og amtskommuner ikke har erfaringer med, vil implementeringen foregå i flere faser. Det skal understreges, at oprettelsen af en statusopgørelse for fysiske aktiver – med undtagelse af forsyningsområdet – er frivillig med henblik på evaluering af erfaringerne efter en treårig periode.

Indførslen af retningslinierne for oprettelse af en statusopgørelse for fysiske aktiver er tilrettelagt i fire faser:

1. Som det første skridt orienteres i nærværende orienteringsskrivelse om de overordnede retningslinier for bl.a. indregning, værdiansættelse, afskrivningsmetode og -periode.
2. I slutningen af september udvides skrivelsen med en række eksempler, som illustrerer de enkelte retningslinier og eksemplificerer konkrete problemstillinger.
3. I løbet af efteråret afholder Kommunernes Landsforening og Kommunernes Revision en række møder og seminarer med fysiske aktiver på dagsordenen. Indenrigsministeriet vil deltage i nogle af disse seminarer. Sigtet med afholdelsen af seminarerne omkring fysiske aktiver er dels at informere om retningslinierne på området, og dels at få en viden om de første erfaringer med anlægskartoteker i kommuner og amtskommuner.
4. På baggrund af denne erfaringsopsamling foretages tilpasninger, hvorefter reglerne optages i "Budget- og regnskabssystem for kommuner og amtskommuner".

Med venlig hilsen

Karsten Stentoft / Hanne Agerbak

ØKONOMISK AFDELING

1. økonomiske kontor

Til samtlige kommuner og amtskommuner m.fl.

Dato: 26. juni 2001
Kontor: 1. økonomiske kontor
J. nr.: 2001/1562-14
Sagsbeh.: hbg
Fil-navn: hbg\orientering\juni01

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

Efter drøftelse i Budget- og regnskabsrådet er der besluttet enkelte yderligere ændringer til budget- og regnskabssystem for kommuner og amtskommuner. Ændringerne gennemføres bl.a. som følge af ændret lovgivning.

Ændringerne er nærmere omtalt nedenfor.

I bilagene er angivet de nye konteringsregler som følge af ændringerne i kontoplanen.

Med venlig hilsen

Karsten Stentoft / Hanne Agerbak

1. Ændringer som følge ny bekendtgørelse af lov om tandpleje mv. (LBK 175).

Med ændring af bekendtgørelse af lov om tandpleje mv. (LBK 175 af 19. marts 2001) fastsættes det, at amterne skal tilbyde et særligt tandplejetilbud (amtstandpleje) til personer, som i henhold til lovens §§ 6 a til 6 d er berettiget til amtskommunal tandpleje. Der er tale om amtskommunale udgifter, der ikke vedrører sygesikringstandpleje, dvs. udgifter, der ikke dækkes af lov om offentlig sygesikring.

I den nuværende kontoplan registreres amtskommunernes udgifter til tandlægebehandling under funktion 4.70 Offentlig sygesikring, gruppering 04 Tandlægebehandling. Da amtskommunerne med bekendtgørelse af lov om tandpleje mv. (LBK 175) pålægges at yde specialiseret tandlægebehandling, som ikke er omfattet af reglerne i lov om offentlig sygesikring, oprettes der en ny funktion 4.74 Specialiseret tandplejetilbud til registrering af amtskommunale udgifter hertil.

Som følge heraf oprettes i kontoplanen under hovedfunktion SYGESIKRING MV. en ny funktion 4.74 Specialiseret tandplejetilbud. Ændringen er gældende fra regnskab 2001.

Konteringsreglerne til den nye funktion findes i bilag A.

2. Registrering af kurstab og kursgevinster vedrørende likvide aktiver udstedt i øvrige EU/EØS-lande.

I orienteringsskrivelse af 21. marts 2001 blev det bl.a. meddelt, at der er oprettet funktionerne 7.11, 8.11 og 9.11 Likvide aktiver udstedt i øvrige EU/EØS-lande til registrering af udenlandske realkredit- og statsobligationer, som er udstedt et EU/EØS-land, i en EU/EØS-møntenhed og noteret på en fondsbørs i et EU/EØS-land, jf. § 6, stk. 1 i bekendtgørelse om anbringelse af fondes midler og bestyrelsesvederlag m.v.

Det har efterfølgende vist sig, at der ved afhændelse af likvide aktiver udstedt i øvrige EU/EØS-lande er behov for en autoriseret gruppering under funktion 7.78 Kurstab og kursgevinster i øvrigt til registrering af forskellen mellem bogført værdi og afhændelsesværdi efter fradrag af handelsomkostninger.

Med henblik på registrering af kurstab og kursgevinster i øvrigt vedrørende likvide aktiver udstedt i øvrige EU/EØS-lande (f.eks. ved afhændelse af aktiverne) oprettes således under funktion 7.78 Kurstab og kursgevinster i øvrigt gruppering 04 Likvide aktiver udstedt i øvrige EU/EØS-lande.

Ændringen i kontoplanen er beskrevet i bilag B.

Bilag A

Konteringsregler for funktion 4.74 Specialiseret tandplejetilbud (amtstandpleje)

4.74 Specialiseret tandplejetilbud (amtstandpleje)

På denne funktion registreres udgifter og indtægter, der afholdes eller oppebæres i henhold til §§ 6a-6d i lov om tandpleje mv.

Bilag B

Konteringsregler for funktion 7.78 Kurstab og kursgevinster i øvrigt gruppering 04 Likvide aktiver udstedt i øvrige EU/EØS-lande

7.78 Kurstab og kursgevinster i øvrigt

Registreringen sker som udgangspunkt på tidspunktet for afhændelsen og beregnes som forskellen mellem bogført værdi og afhændelsesværdi efter fradrag af handelsomkostninger, dvs. kurtage, gebyrer m.v.

Registreringen foretages under dranst 4 på følgende udtømmende, *autoriserede grupperinger*:

- 01 Realkreditobligationer
- 02 Kommunekreditforeningsobligationer
- 03 Statsobligationer m.v.
- 04 Likvide aktiver udstedt i øvrige EØS/EU-lande
- 06 Pantebreve
- 07 Aktier og andelsbeviser
- 08 Andre obligationer
- 10 Tilbagebetalte reservefondsandele

Efter etableringen af Værdipapircentralen kan kursværdien af de enkelte udtrukne obligationer ikke konstateres. Dette indebærer, at en kommune ikke kan skelne mellem, om en udtrukket eller afhændet obligation er erhvervet før 1. januar eller i det indeværende regnskabsår.

Kursgevinsten ved udtrækning eller afhændelse af obligationer inden for en serie, hvor kommunen pr. 31. december havde en beholdning og senere har erhvervet yderligere obligationer, skal derfor beregnes i forhold til et vejet gennemsnit af værdien pr. 31. december og værdien af senere erhvervede obligationer inden for den pågældende serie.

Det bemærkes, at kommuner, der ønsker at registrere kursgevinsten/-tabet i forhold til den oprindelige købskurs fremfor den regulerede kursværdi pr. 31. december, har mulighed for at anvende følgende fremgangsmåde:

Ved afhændelse eller udtrækning af obligationer registreres forskellen mellem købsværdi (købskurs) og salgsværdi/udtrækningsværdi som kursgevinst eller kurstab på funktion 7.78, og samtidig tilbageføres forskellen mellem købskurs og kursværdi pr. foregående års 31. december som en op- eller nedskrivning over status på hovedkonto 9 med modpost på balancekonto 9.99.

Jf. det i afsnit 7.0 omtalte kontinuitetsprincip, hvorefter der af hensyn til vurdering af det kommunale regnskab ikke bør gennemføres hyppige ændringer i registreringen, vil det være hensigtsmæssigt, at kommunen beslutter at lægge sig fast på den ene af de beskrevne registreringsmåder.

1	INDLEDNING	2
1.1	BETÆNKNING NR. 1369.....	2
1.2	FYSISKE AKTIVER OG OMKOSTNINGSSTYRING I KOMMUNERNE.....	3
1.2.1	Formål med registreringen af fysiske aktiver.....	3
1.2.2	Processen omkring oprettelsen af fysiske anlægskartoteker.....	4
1.3	TIDSPLAN FOR INDFØRSEL AF EN STATUSOPGØRELSE FOR FYSISKE AKTIVER	5
1.4	STATUSOPGØRELSE FOR FYSISKE AKTIVER PÅ FORSYNINGSOMRÅDERNE.....	6
2	AKTIVER OG ANLÆGSKARTOTEKET	7
2.1	AKTIVER – NOGLE DEFINITIONER OG KATEGORIER.....	7
2.2	ANLÆGSKARTOTEK OG SAMMENKÆDNINGEN TIL DEN AUTORISEREDE KONTOPLAN.....	7
3	HVILKE AKTIVER BØR OPTAGES PÅ STATUS?.....	11
4	VEJLEDENDE RETNINGSLINIER FOR INDREGNING, VÆRDANSÆTTELSE OG AFSKRIVNING.....	12
4.1	MATERIELLE ANLÆGSAKTIVER.....	12
4.1.1	Indregningskriterier for materielle anlægsaktiver.....	12
4.1.2	Værdiansættelse af materielle anlægsaktiver	14
4.1.3	Afskrivningsgrundlag, -periode og –metode.....	15
4.1.4	Efterfølgende værdiansættelse samt op- og nedskrivninger	17
4.1.5	Afhændelse.....	17
4.1.6	Oplysninger i anlægskartoteket	18
4.2	OMSÆTNINGSAKTIVER	18
4.2.1	Indregningskriterier og værdiansættelse af omsætningsaktiver	18
4.2.2	Afhændelse.....	20
4.2.3	Oplysninger i anlægskartoteket	20
4.3	IMMATERIELLE ANLÆGSAKTIVER.....	20
4.3.1	Indregningskriterier for immaterielle anlægsaktiver.....	20
4.3.2	Værdiansættelse af immaterielle anlægsaktiver	21
4.3.3	Afskrivningsgrundlag, periode og –metode	22
4.3.4	Efterfølgende værdiansættelse samt op- og nedskrivninger	23
4.3.5	Afhændelse.....	23
4.3.6	Oplysninger i anlægskartoteket	24
5	RESUMÉ – DE ANBEFALEDE RETNINGSLINIER.....	25
6	BILAG 1 – SÆRLIGE REGLER PÅ FORSYNINGSOMRÅDERNE.....	26
6.1	ELFORSYNING	27
6.1.1	Kontoplan på elforsyningsområdet.....	27
6.1.2	Regelgrundlag på elforsyningsområdet.....	28
6.2	VARME	31
6.2.1	Kontoplan på varmforsyningsområdet.....	31
6.2.2	Regelgrundlag på varmforsyningsområdet.....	32
6.3	GASFORSYNING	34
6.3.1	Kontoplan på gasforsyningsområdet.....	34
6.3.2	Regelgrundlag på gasforsyningsområdet	35
6.4	VANDEFORSYNING.....	36
6.4.1	Kontoplan på vandforsyningsområdet.....	36
6.4.2	Regelgrundlag på vandforsyningsområdet.....	38
6.5	SPILDEVAND	39

6.5.1	<i>Kontoplan på spildevandsområdet</i>	39
6.5.2	<i>Regelgrundlag på spildevandsområdet</i>	40
6.6	RENOVATION MV.	41
6.6.1	<i>Kontoplan på renovationsområdet</i>	41
6.6.2	<i>Regelgrundlag på renovationsområdet</i>	43
6.7	FÆLLESKOMMUNALE FORSYNINGSANLÆG.....	44
6.8	OPSAMLING PÅ FORSYNINGSOMRÅDET	44
7	BILAG 2 – NYTTIGE DEFINITIONER.....	45
8	BILAG 3 – PARALLELE INITIATIVER I STATEN OG I ANDRE LANDE.....	46

Orienteringsskrivelse om registrering af fysiske aktiver i en kommunal statusopgørelse

1 Indledning

1.1 Betænkning nr. 1369

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

Inddragelsen af omkostninger i det eksisterende budget- og regnskabssystem system kan kort opridses i *fire punkter*:

- For det første er der med oprettelsen af hovedart 0 og de tilhørende arter indført en række *kontofaciliteter til omkostningsregistrering*.
- Dernæst er der, som beskrevet i orienteringsskrivelsen af 21. marts 2001, fra regnskab 2002 *autoriseret regler for registrering på omkostningssted*. Det gælder på dag-institutionsområdet, skolefritidsområdet, folkeskoleområdet samt gymnasie- og HF-området.
- Det tredje element i inddragelsen af omkostninger er oprettelsen af *en kommunal statusopgørelse for fysiske aktiver*, som behandles i denne orienteringsskrivelse.
- Implementeringen af omkostningselementer vil endelig for det fjerde blive fulgt op bl.a. med udarbejdelsen af vejledninger for *egentlige omkostningskalkulationer*.

Denne orienteringsskrivelse omhandler det tredje element: Oprettelsen af en kommunal statusopgørelse for fysiske aktiver. 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 – ligesom driftsaktiver – i anskaffelsesåret, og der foreligger, udover ejendomsfortegnelsen, ikke en status for fysiske eller materielle aktiver. I betænkning nr. 1369 blev det derfor anbefalet, at der indføres 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. Registreringen af fysiske aktiver på de øvrige områder er frivillig i en treårig forsøgsperiode.

1.2 Fysiske aktiver og omkostningsstyring i kommunerne

1.2.1 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 en 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, udgøre en væsentlig indikator for nedslidningen af eksempelvis kommunens skolebygninger, kloakledninger mv. Anlægskartoteket kan på denne måde 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 inddrages i det udgiftsbaserede regnskabssystem. Dette sker især i form af fordeling af lønomkostninger 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 el-

ler 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 mellem 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.

Opsummerende er der således to overordnede formål knyttet til oprettelsen af en statusopgørelse for fysiske aktiver:

- Registreringen af aktiver og beregningen af afskrivninger tjener et formål i sig selv, idet det medvirker til at sætte fokus på den mere langsigtede prioritering af ressourcerne. Anlægskartoteket synliggør både ressourceanvendelsen på konkrete aktivitetsområder, effekten af anlægsinvesteringer på de forskellige aktivitetsområder set over en årrække og behovet for fremtidige investeringer.
- Anlægskartoteket udgør et vigtigt redskab i forbindelse med omkostningsstyring og vurdering af omkostningseffektiviteten. Dels opnås en større gennemsigtighed i forhold til prisen på de enkelte serviceydelser og aktiviteter. Dels skabes et værktøj til brug for konkrete situationer som kontraktstyring, benchmarking – internt mellem kommunens institutioner eller i forhold til andre kommuner – sammenligning mellem egen produktion og udlicitering og endelig i valget mellem eje eller leje.

1.2.2 Processen omkring oprettelsen af fysiske anlægskartoteker

Der er flere niveauer for omkostningsregistrering og -styring. Udgangspunktet kan være en institution, et serviceområde eller hele kommunen. Såfremt sigtet er at synliggøre omkostningerne ved en konkret serviceproduktion, vil udvalgte områder oftest være i fokus, hvorimod en synliggørelse af den mere langsigtede effekt af kommunens investeringer oftest vil forde, at alle de kommunale aktiver optages.

Omkostningsregistrering på kommunens forskellige aktiviteter kræver en beskrivelse og definition af hovedaktiviteterne inden for de enkelte serviceopgaver. Registrering af fysiske aktiver og indregning af afskrivninger i ressourceforbruget vil her være med til at synliggøre den langsigtede nytte af en investering i f.eks. en børnehave. Afskrivningen af investeringen i takt med anvendelsen af denne er netop et udtryk for, hvorledes investeringen nyttiggøres i serviceproduktionen.

Specielt i opstartsfasen vil der kræves et større arbejde med værdiansættelse og registreringer af kommunens eller amtskommunens aktiver. Det kan derfor overvejes at starte med et afgrænset område for at skabe et erfaringsgrundlag, der kan lægges til grund ved etableringen af de øvrige områder. Bl.a. vil kommunerne oparbejde erfaringer fra forsyningsområderne, hvor oprettelsen af en statusopgørelse for de fysiske aktiver er obligatorisk fra regnskab 2001.

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

- Hvad er det konkrete styringsmæssige behov i kommunen eller amtskommunen og i forlængelse heraf, hvad er det ønskede niveau for omkostningsregistreringen?
- 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?

I afsnit 3, 4 og 5 præsenteres en række vejledende retningslinier for, hvordan kommunerne og amtskommunerne kan håndtere disse problemstillinger. Retningslinierne er – med undtagelse af forsyningsområderne – vejledende, men de repræsenterer en "god praksis" for registreringen og afskrivningen af fysiske aktiver. På forsyningsområdet, hvor oprettelse af et anlægskartotek er obligatorisk, skal retningslinierne dog følges (jf. også bilag 1 med reglerne på de enkelte forsyningsområder). Bilag 2 indeholder definitioner på en række væsentlige begreber, og bilag 3 omhandler parallelle initiativer i staten og i andre lande.

1.3 Tidsplan for indførelse af en statusopgørelse for fysiske aktiver

Oprettelsen af en statusopgørelse for fysiske aktiver er – med undtagelse af forsyningsområdet – frivillig i en treårig periode, hvorefter der skal ske en evaluering af erfaringerne hermed.

Indførelsen af en statusopgørelse for fysiske aktiver i kommuner og amtskommuner og brugen af afskrivninger er et nyt element, der hermed indarbejdes i budget- og regnskabssystemet. Der foreligger ikke i den kommunale sektor egentlige erfaringer med indregningskriterier, værdiansættelse samt fastsættelse af afskrivningsperiode og -metode, og der er ingen, der på forhånd kender 'en rigtig metode'. Derfor er sigtet med denne orienteringsskrivelse at fremkomme med nogle generelle anbefalinger for oprettelsen af en status for fysiske aktiver. I takt med, at kommunerne og amtskommunerne drager erfaring på området, vil vejledningerne til indregning, værdiansættelse og afskrivningsperiode og -metode blive tilpasset hertil.

Men også indførelsen af vejledende retningslinier for oprettelsen af en statusopgørelse for fysiske aktiver sker i flere omgange for på denne at få mulighed for at tage stilling til de spørgsmål, der måtte rejse sig under selve processen med udarbejdelsen af statusopgørelsen. Tidsplanen for implementeringen af statusopgørelsen er opridset nedenfor:

1. Som det første skridt orienteres i nærværende orienteringsskrivelse om de overordnede retningslinier for bl.a. indregning, værdiansættelse, afskrivningsmetode og -periode.
2. Dernæst udvides skrivelseren ultimo september med en række eksempler, som illustrerer de enkelte retningslinier og eksemplificerer konkrete problemstillinger.
3. I løbet af efteråret afholder Kommunernes Landsforening og Kommunernes Revision en række møder og seminarer med fysiske aktiver på dagsordenen. Indenrigsministeriet vil deltage i nogle af disse seminarer. Sigtet med afholdelsen af seminarerne omkring fysiske aktiver er dels at informere om retningslinierne på området, og dels at få en viden om de første erfaringer med anlægskartoteker i kommuner og amtskommuner.
4. På baggrund af denne erfaringsopsamling foretages eventuelle tilpasninger af retningslinierne, som herefter optages i "Budget- og regnskabssystem for kommuner og amtskommuner".

Implementeringen af en statusopgørelse for fysiske aktiver i kommuner og amtskommuner er således tilrettelagt med henblik på at udnytte den inspiration og de erfaringer, som kommunernes og amtskommunernes første arbejde med området bibringer. Dermed tages der højde for, at der kan være behov for at udvikle retningslinierne hen ad vejen, ligesom der kan opstå situationer, som der ikke er taget stilling til i nærværende skrivelse. Først herefter indarbejdes retningslinierne i budget- og regnskabssystem for kommuner og amtskommuner. Det skal i den forbindelse på ny understreges, at det kun på forsyningsområderne er obligatorisk at udarbejde en status for fysiske aktiver.

1.4 Statusopgørelse for fysiske aktiver på forsyningsområderne

Det blev i forbindelse med betænkning nr. 1369 foreslået, at registreringen af fysiske aktiver på *forsyningsområdet* – i modsætning til de andre områder – skal være *obligatorisk*, og dette er i aftalerne om den kommunale økonomi for år 2000 blevet konfirmeret. Reglerne på forsyningsområderne er obligatoriske fra *regnskab 2001*. På forsyningsområderne udarbejder man allerede i dag som et led i takstfastsættelsen særlige regnskaber, der inddrager omkostninger f.eks. i form af afskrivninger. Fremover vil disse registreringer kunne foretages i budget- og regnskabssystemet.

Reglerne for registrering og afskrivning af fysiske aktiver på forsyningsområdet adskiller sig således fra de øvrige dele af den kommunale sektor på flere punkter. Ud over at oprettelsen af et anlægskartotek for fysiske aktiver er obligatorisk på de seks forsyningsområder, findes der på disse områder en række regelsæt, der har indflydelse på dels, hvilke aktiver kommunerne skal aktivere og dels, hvilke afskrivningsprincipper og levetider der skal anvendes på disse områder. Både regler om takstfastsættelse på de forskellige forsyningsområder og eventuelle regler om udarbejdelse af åbningsbalancer påvirker således retningslinierne for indregning, værdiansættelse og afskrivning af kommunernes aktiver på forsyningsområderne. Dertil kommer, at der på forsyningsområderne – af Miljø- og Energiministeriet – kan være fastsat forskellige krav til regnskabet, der ligeledes kan have indflydelse på aktiveringen af fysiske aktiver.

For at skabe et overblik over de regler, der påvirker oprettelsen af en statusopgørelse for fysiske aktiver på forsyningsområderne, er reglerne for el-, gas-, varme-, vand-, spildevandsforsyning samt renovation behandlet særskilt i bilag 1.

Bilag 1 indeholder for hvert forsyningsområde et forslag til en underopdeling af anlægskartotekets kontoplan. En underopdeling af kontoplanen på de forskellige forsyningsområder vil på et senere tidspunkt blive autoriseret, men dette vil først ske efter en vurdering af tilbagemeldingerne på de i bilag 1 foreslåede oplæg til underopdelingen. Kontoplanerne på forsyningsområderne bygger på en række regler fastsat af Miljø- og Energiministeriet og er således baseret på krav og hensyn, der kan afledes af regler for bl.a. takstfastsættelse, udarbejdelse af åbningsbalance samt eventuelle krav til udarbejdelsen af regnskaber allerede gældende for forsyningsvirksomhederne.

Derudover indeholder bilag 1 for hvert af forsyningsområderne en oversigt over regler, der har konsekvenser for udarbejdelsen af anlægskartoteket, og som derfor bør iagttages.

Det anbefales, at åbningsbalancen for det enkelte forsyningsområde oprettes med udgangspunkt i de registreringer, som kommunen i dag fører uden for budget- og regnskabssystemet.

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). 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 denne.

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)

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

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 under-

opdeling (jf. nedenfor). På forsyningsområdet vil underopdelingen dog på et senere tidspunkt blive autoriseret¹ (jf. bilag 1).

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 scrapværdi², den bogførte værdi, afskrivningsgrundlag, akkumulerede afskrivninger og eventuelle nedskrivninger, samt værdien af eventuelle opskrivninger. Derudover 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 kan ligeledes fremgå af bemærkningerne til anlægskartoteket.

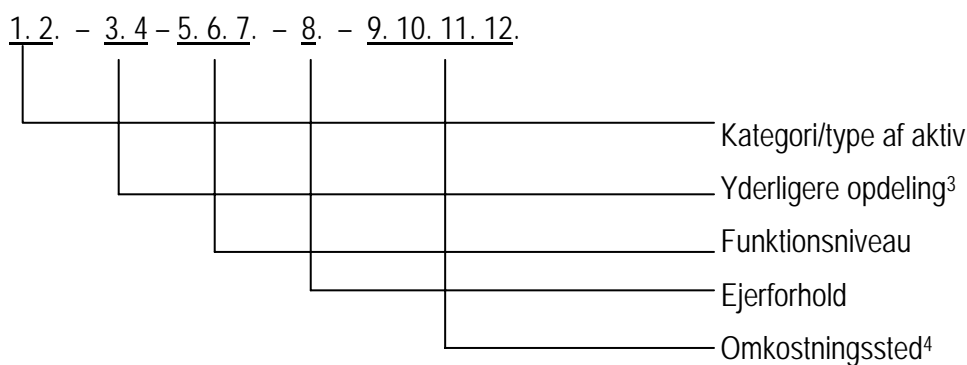
¹ Denne orientering indeholder et oplæg til en underopdeling af kontoplanen på forsyningsområdet. Der vil i løbet af efteråret – på baggrund af kommunernes tilbagemeldinger herom - blive foretaget eventuelle ændringer heraf, hvorefter de underopdelte kontoplaner autoriseres på de enkelte forsyningsområder.

² Scrapværdien defineres som den forventede salgspris fratrukket eventuelle nedtagelses-, salgs- og re-
tableringsomkostninger ved udløbet af aktivets brugstid.

Anlægskartoteket udarbejdes i et selvstændigt registreringsystem, 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 aktivet, 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.



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 og eventuelle nedskrivninger, og endelig værdien af eventuelle opskrivninger. Værdierne skal indberettes i ovennævnte rækkefølge⁵ (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. Eventuelle yderligere værdier, som kommunen måtte ønske at optage i anlægskartoteket, placeres i forlængelse heraf.

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

³ Frivillig uden for forsyningsområdet

⁴ 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.

⁵ (anskaffelsesværdi, eventuel scrapværdi, bogført værdi, afskrivningsgrundlag, akkumulerede afskrivninger og eventuelle nedskrivninger, opskrivninger)

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, som henviser til ejerforholdet. Udflytterbørnehaven Skovmusen, som køber bussen, har omkostningsnummeret 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 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.

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. Her ud over 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 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 Vejledende retningslinier for indregning, værdiansættelse og afskrivning

Nedenfor er angivet vejledende retningslinier for, hvilke aktiver det anbefales at aktivere, hvordan de kan værdiansættes, samt hvilke afskrivningsmetoder og afskrivningsperioder det anbefales at benytte for forskellige typer af aktiver. Det skal igen understreges, at det – med undtagelse af forsyningsområdet – er frivilligt for kommunerne og amtskommunerne at oprette en status for fysiske aktiver, og at de vejledende retningslinier naturligvis skal ses i dette lys. Den enkelte kommune eller amtskommune kan således vælge at aktivere og afskrive de fysiske aktiver ud fra andre retningslinier end de her anbefalede. Omvendt gælder der for forsyningsområdet, hvor oprettelsen af en status for fysiske aktiver er obligatorisk, specifikke regler med hensyn til værdiansættelse, afskrivningsmetode mv., som skal anvendes. På elforsyningsområdet findes endvidere vejledende standardlevetider for forskellige typer af aktiver, som kommunerne bør benytte (jf. bilag 1).

Retningslinierne er udarbejdet med udgangspunkt i 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 kommunerne⁶, 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. Dette er ikke til hinder for, at der i et anlægskartotek samtidig foretages overvejelser over anlægsaktivets værdi f.eks. i forhold til en realisation.

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

4.1 MATERIELLE ANLÆGSAKTIVER

4.1.1 Indregningskriterier for materielle anlægsaktiver

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

⁶ Der kan dog være problemer mht. ældre aktiver, hvor kommunerne ikke længere kender den historiske anskaffelsespris (jf. afsnit 4.1.2).

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, 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.

Afgrænsning af separate aktiver

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 forskellige '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.

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.⁷ 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.

Igangværende 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".

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 afgifter⁸ i forbindelse med købet. 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.

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. Her anbefales det, at 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 anskaf-

⁷ Da det anbefales, at kommunerne som udgangspunkt anvender lineær afskrivning (jf. senere) vil dette dog kun forekomme i sjældne tilfælde.

⁸ Dog excl. moms

felsesprisen 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.

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

Efterfølgende udgifter, der relaterer sig til et givent aktiv, skal *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 øges 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. Som udgangspunkt vil udgifter til reparation af et aktiv, der blot sikrer det oprindelige outputniveau, derfor skulle registreres som en udgift i det regnskabsår, hvor reparationen indtræffer.

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*. Aktivets optages i statusopgørelsen i det år, hvor det tages i brug og afskrives på baggrund af anskaffelses- eller kostprisen⁹.

I nogle enkelte tilfælde kan der eksistere en scrapværdi, 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. Ofte vil scrapværdien for materielle anlægsaktiver udgøre en meget lille andel af kostprisen og vil derfor ikke have nogen væsentlig påvirkning på fastsættelsen af afskrivningsgrundlaget. I enkelte tilfælde kan scrapværdien være negativ. Det kan f.eks. være tilfældet, hvor der er store retableringsomkostninger.

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

⁹ Jf. om værdiansættelse ovenfor for opgørelse af anskaffelses- og kostpris

Aktiver opført i anlægskartoteket bør *afskrives systematisk over dets forventede levetid eller brugstid*¹⁰. Aktiver som har en ubegrænset levetid – eksempelvis jord – afskrives ikke.

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.

Der vil blive udarbejdet vejledende levetider for forskellige kategorier af aktiver, som kommunerne kan støtte sig til i fastsættelsen af levetiden for de enkelte materielle anlægsaktiver. Levetiderne er – med undtagelse af de angivne for elforsyning – kun vejledende men bør betragtes som maksimale levetider i den forstand, at det anbefales ikke at anvende længere levetider end de i vejledningen angivne.

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.

Der vil i tillæg til de vejledende levetider blive anbefalet en afskrivningsmetode for de forskellige typer af aktiver. Selv om det for de fleste typer af aktiver vil være den lineære metode, der giver det bedste billede af aktivets afkast, vil saldometoden være en mulighed for aktiver f.eks. pc'ere, hvor ydelsesevnen må forventes at være størst i de første år.

¹⁰ 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.

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

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* nedskrives 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 eller en anden materiel beskadigelse. Det frarådes, at nedskrive aktivers værdi alene på baggrund af subjektive vurderinger eller som følge af en generel prisudvikling. Hvis værdien af et materielt anlægsaktiv nedskrives f.eks. som følge af en beskadigelse, reduceres afskrivningsgrundlaget tilsvarende.

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. Opskrivninger skal også alene ske på baggrund af en faktisk hændelse, der forøger aktivets værdi, og kun hvis den kan foretages på et objektive grundlag. Opskrivning af materielle anlægsaktiver vil således kun sjældent forekomme.

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.

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 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 opskrivninger¹¹
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 og varebeholdninger 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 eget forbrug eller som relaterer sig til udførelsen af en given serviceopgave. Der kan være tale om, råvarer, hjælpematerialer og biprodukter samt varer

¹¹ 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.

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.

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.*

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 forarbejdningsomkostninger 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.

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

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 videreslag, til en anskaffelsespris på ikke under 50.000 kr.*

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 videre salg, *værdiansættes* enten til anskaffelsesprisen tillagt eventuelle forarbejdningssomkostninger eller til nettorealiseringsværdien.

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 skal foretages én gang om året, og vurderingen skal ske med forsigtighed.

4.2.2 Afhændelse

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

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 fysiske aktiver:

- Anskaffelses- eller kostprisen for aktiverne. For grunde og bygninger til videresalg samt for andre varer, der indbefatter en forarbejdning, skal opgørelsen være inklusiv forarbejdningssomkostningerne.

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. Der kan f.eks. være tale om 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 opføre 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 virksomheden 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. 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/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 udviklingsinitiativer bør altså optages på status og dermed danne baggrund for afskrivninger.

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 afgifter¹² 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.

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 for-

¹² Med undtagelse af moms.

øgelse 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 det 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 kommunen

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 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 op- eller 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 meget forsigtig med at foretage op- eller nedskrivninger og dette kun sker, hvor aktivets værdi som følge af en faktisk hændelse forøges eller forringes betydeligt, og det skønnes, at denne ændring i aktivets værdi vil være permanent. Som beskrevet under retningslinierne for materielle anlægsaktiver, skal man især være forsigtig i forhold til opskrivninger, og det anbefales derfor, at eventuelle opskrivninger altid foretages via en statuskonto.

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 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 og 4.

- 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 kommunerne på de enkelte forsyningsområder opretter en åbningsbalance med udgangspunkt i de hidtidige registreringer, der er foretaget uden for budget- og regnskabssystemet.

6 Bilag 1 – Særlige regler på Forsyningsområderne

De kommunale forsyningsvirksomheder kan opdeles i seks følgende hovedområder:

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

Nedenfor findes en mere nuanceret kontoplan for anlægskartoteket for hvert af de seks forsyningsområder samt en oversigt over de regler, der har betydning i forhold til indregning, værdiansættelse og afskrivning af fysiske aktiver på de enkelte områder.

Som anført tidligere anbefales det, at kommunen på de enkelte forsyningsområder opretter en åbningsbalance med udgangspunkt i de eksisterende registreringer der er foretaget uden for budget- og regnskabssystemet.

6.1 Elforsyning

6.1.1 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

6.1.2 Regelgrundlag på elforsyningsområdet

Reglerne vedrørende elområdet er fastsat i lov om elforsyning (lov nr. 375 af 2. juni 1999) samt i senere ændringer til forskriften (lov nr. 110 ad 29. december 1999, lov nr. 447 af 31. maj 2000, lov nr. 448 af 31. maj 2000 samt lov nr. 1277 af 20. december 2000).

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

"Priser for ydelser fra de kollektive elforsyningsvirksomheder fastsættes under hensyntagen til virksomhedens omkostninger til indkøb af energi, lønninger tjenesteydelser, administration, vedligeholdelse, andre driftsomkostninger og afskrivninger samt forrentning af kapital".

Kollektive elforsyningsvirksomheder er jf. elforsyningslovens § 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 udarbejde en åbningsbalance, der udformes efter regler fastsat af miljø- og energiministeren, og som skal danne grundlag for den fremtidige prisfastsættelse. 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. 325 af 10. maj 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 som anlægsaktiver i form af kollektive elforsyningsnet samt grunde og bygninger omkring 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".

Der skelnes i bekendtgørelsen mellem gamle aktiver, dvs. aktiver optaget på åbningsbalancen pr. 31. december 1999 og nye aktiver, dvs. aktiver idriftsat pr. 1. januar 2000 eller senere. Reglerne er forskellige for gamle og nye aktiver.

Eldre aktiver: Paragrafferne 32 og 33 omhandler reglerne for værdiansættelse af aktiver som indgår i balancen pr. 31. december.

"§ 32. Ved udarbejdelsen af en virksomheds kapitalopgørelse og åbningsbalance værdisættes netaktiverne ud fra standardpriserne i bilag 3 [i bekendtgørelse nr. 325], idet der på grundlag af det i bilaget angivne prisindeks 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 nr. 1182 af 15. december 2000 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.

§ 33. 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 teleforbindelser 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.

Paragraf 18, stk. 1 til 4 omhandler reglerne for afskrivning af aktiver, der indgår i åbningsbalancen pr. 31. december 1999. Heraf fremgår det, at:

"§ 18. Afskrivningerne foretages på grundlag af de aktiver, som indgår i den i henhold til kapitel 6 opgjorte åbningsbalance pr. 1. januar 2000, og som anvendes ved udførelse af netaktiviteter.

Stk. 2. Afskrivning på netaktiver, som indgår i åbningsbalancen, beregnes som lige store årlige beløb over aktivernes forventede restlevetid, jf. § 32, stk. 2.

Stk. 3. Afskrivninger på aktiver, som indgår i åbningsbalancen med halvdelen af anskaffelsesprisen, beregnes som lige store årlige beløb over halvdelen af aktivets standardlevetid i henhold til bilag 2.

Stk. 4. Afskrivninger på bygninger, som indgår i åbningsbalancen, beregnes som lige store årlige beløb over bygningernes forventede restlevetid. Den forventede restlevetid fastsættes på baggrund af standardlevetiden i henhold til bilag 2".

De vejledende standardpriser og standardlevetider for ældre netaktiver fremgår af bilag 3 i bekendtgørelse om indtægtsrammer og åbningsbalancer for netvirksomheder og transmissionsvirksomheder med elforsyningsnet på 150 kV og derunder. Vejledende standardlevetider for anlæg som indgår i åbningsbalancen med halvdelen af anskaffelsesprisen jf. § 18, stk. 3 og for bygninger § 18, stk. 4 fremgår af bilag 2 i bekendtgørelsen.

Nye aktiver: Reglerne for værdiansættelse og afskrivninger af aktiver, der er idriftsat den 1. januar 2000 eller senere er fastsat i § 18, stk. 5 til 8. Heraf fremgår det, at:

"Stk. 5. Afskrivninger på aktiver, som anvendes ved udførelse af netaktiviteter, og som idriftsættes i løbet af reguleringsperioden, indregnes i indtægtsrammen med virkning fra 1. januar det følgende år.

Stk. 6. Afskrivninger efter stk. 5 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. 7. Afskrivninger efter stk. 5 beregnes som lige store årlige beløb over den i bilag 2 angivne standardlevetid.

Stk. 8. Ved beregning af omkostningsrammen for 2001 indregnes afskrivninger på aktiver, som idriftsættes i 2000, jf. stk. 5, foreløbigt på grundlag af de budgetterede idriftsættelser i 2000 og korrigeres efterfølgende på grundlag af regnskab for 2000, jf. § 25, stk. 3".

Der vil blive udarbejdet en ny bekendtgørelse i oktober måned. Det forventes, at principperne i § 18 vil blive videreført i den nye bekendtgørelse.

Som det fremgår af ovenstående regler, er det på elforsyningsområdet obligatorisk at anvende den lineære afskrivningsmetode. Herudover er det væsentligt at understrege, at

der er fastsat forskellige regler for værdiansættelse af aktiver idriftsat inden 1. januar 2000 og aktiver idriftsat senere.

Forsyningspligtige virksomheder:

Reglerne om åbningsbalancer for forsyningspligtige virksomheder er fastsat i § 1 i bekendtgørelse om åbningsbalance for forsyningspligtige virksomheder.

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 teleforbindelser værdiansættes efter reglerne i årsregnskabsloven.

Stk. 3. Energitilsynet godkender værdiansættelsen efter stk. 2"

6.2 Varme

6.2.1 Kontoplan på varmeforsyningsområdet

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

6.2.2 Regelgrundlag på varmforsyningsområdet

Reglerne for levering af opvarmet vand, damp eller gas – bortset fra naturgas – til det indenlandske marked er fastsat i bekendtgørelse af lov om varmforsyning (LBK 772 af 24. juli 2000) samt i bekendtgørelse nr. 1070 om regler for anmeldelse af priser, omkostningsfordeling og andre betingelser for transport og levering af fjernvarme. Herudover har bekendtgørelse om driftsmæssige afskrivninger, henlæggelser til nyinvesteringer og forrentning af indskudskapital ifølge lov om varmforsyning (BEK nr. 175 af 18. marts 1991) også betydning for værdiansættelsen og afskrivningsprincipperne af kommunernes aktiver på varmforsyningsområdet.

Priserne for levering af opvarmet vand, damp eller gas reguleres i kapitel 4 i LBK 772. Heraf fremgår det bl.a., at:

"§ 20 Inden for de i § 20 a nævnte indtægtsrammer kan kollektive varmforsyningsanlæg, industrivirksomheder, kraftvarmeværker med en eleffekt over 25 MW samt geotermiske anlæg m.v. i priserne for levering til det indenlandske marked af opvarmet vand, damp eller gas bortset fra naturgas indregne nødvendige udgifter til energi, lønninger og andre driftsomkostninger, efterforskning, administration og salg, omkostninger som følge af pålagte offentlige forpligtelser samt finansieringsudgifter ved fremmedkapital og underskud fra tidligere perioder opstået i forbindelse med etablering og væsentlig udbygning af forsyningssystemerne, jf. dog § 20 a, stk. 7, og § 20 b.

Stk. 2. Efter regler fastsat af miljø- og energiministeren kan der endvidere indregnes driftsmæssige afskrivninger og med det i § 21 nævnte Energitilsyns tiltræden henlæggelser til nyinvesteringer og forrentning af indskudskapital

Stk. 3. Miljø- og energiministeren kan fastsætte regler om fordeling af omkostningerne til produktion af elektricitet og varme på biomassebaserede kraftvarmeværker.

Stk. 4. Miljø- og energiministeren kan fastsætte regler om et prisloft for opvarmet vand eller damp fra affaldsforbrændingsanlæg. Miljø- og energiministeren kan fastsætte regler om fordelingen af omkostningerne til behandling af affald og produktion af varme på affaldsforbrændingsanlæg".

Retningslinierne for driftsmæssige afskrivninger findes i bekendtgørelse om driftsmæssige afskrivninger, henlæggelser til nyinvesteringer og forrentning af indskudskapital ifølge lov om varmforsyning (BEK 175). Paragrafferne 1 til 4 omhandler driftsmæssige afskrivninger:

"§ 1. For idriftsatte anlæg indregnes driftsmæssige afskrivninger i priserne på grundlag af de efter hidtil gældende regler opgjorte afskrivningsgrundlag.

§ 2. For de nye anlæg indregnes driftsmæssige afskrivninger i priserne på grundlag af den konstaterede anlægssum med fradrag af henlæggelser, jf. § 5.

§ 3. Ved anlægssum forstås anskaffelsesprisen med tillæg af de omkostninger, der er foranlediget af anskaffelsen. Heri kan endvidere indregnet byggerenter opgjort på idriftsættesetidspunktet.

Stk. 2. På værker med forenet produktion fordeles den totale anlægssum på de enkelte produkter efter rimelige driftsøkonomiske principper.

§ 4. Afskrivninger af de i §§ 1 og 2 nævnte værdier foretages med indtil 20 procent om året.

Stk. 2. For anlæg idriftsat inden afslutningen af det regnskabsår, der omfatter den 31. marts 1982, foretages afskrivninger over en periode på højst 15 år fra det nævnte regnskabsår.

Stk. 3. For anlæg idriftsat efter afslutningen af det regnskabsår, der omfatter den 31. marts 1982 foretages afskrivninger særskilt for det enkelte års samlede anlægssum. Det enkelte års anlægssum skal være afskrevet over en periode på højst 30 år fra idriftsættelsestidspunktet.

Som det fremgår af ovenstående regler på varmforsyning, er det inden for dette område obligatorisk af anvende den lineære metode afskrivningsmetode. Herudover er det vigtigt, at understrege, at der på varmforsyningsområdet er mulighed for at foretage henlæggelser til fremtidige investeringer.

6.3 Gasforsyning

6.3.1 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

6.3.2 Regelgrundlag på gasforsyningsområdet

Reglerne på gasforsyningsområdet er ligeledes omfattet af bekendtgørelse af lov om varmforsyning (LBK 772 af 24. juli 2000). Der henvises derfor til ovenstående gennemgang af regelgrundlaget på varmforsyningsområdet, idet mulighederne for at indregne driftsmæssige afskrivninger og reglerne herfor er de samme som for varmforsyningsvirksomheder.

Underopdelingen af kontoplanen på gasforsyningsområdet er derfor ligeledes identisk med den, som gælder for varmforsyningsområdet.

6.4 Vandforsyning

6.4.1 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

6.4.2 Regelgrundlag på vandforsyningsområdet

Reglerne for vandforsyning er fastsat i bekendtgørelse af lov om vandforsyning (LBK 130 af 26. februar 1999) samt i lov om ændring af lov om vandforsyning mv. (LOV nr. 374 af 2. juni 1999).

Reglerne for prisfastsættelse af levering af vand er reguleret i § 52a i bekendtgørelse af lov om vandforsyning mv. ændret i lov nr. 374. Heraf fremgår det, at

“§ 52a Ved levering af vand fra et alment vandforsyningsanlæg kan i prisen indregnes nødvendige udgifter til indvinding og distribution af vand, lønninger og andre driftsomkostninger, administration, driftsmæssige afskrivninger, forrentning af fremmedkapital og underskud fra tidligere perioder opstået i forbindelse med etablering og væsentlig udbygning af forsyningsystemerne og henlæggelser til nyinvesteringer. Desuden kan et alment vandforsyningsanlæg afholde udgifter til rådgivning af sine kunder om vandbesparelser, finansiering af vandbesparende foranstaltninger samt deltagelse i vandværkssamarbejder og lignende. Herudover kan indregnes udgifter til kortlægning, overvågning og beskyttelse af de vandressourcer, som anlægget indvinder fra eller i fremtiden kan forventes at indvinde fra, i det omfang en sådan supplerende overvågning og beskyttelse ud over den offentlige kortlægning, overvågning og beskyttelse er nødvendig eller hensigtsmæssig for vandforsyningsanlægget. Der kan endvidere indregnes udgifter til dækning af gebyrer, jf. § 52 c.

Stk. 2. Stk. 1 omfatter også prisfastsættelse for salg af vand mellem almene vandforsyningsanlæg.

Stk. 3. Miljø- og energiministeren kan fastsætte nærmere regler om prisfastsættelsen efter stk. 1, herunder regler om forrentning af indskudskapital.

Det fremgår således af § 52a, stk. 3, at miljø- og energiministeren kan fastsætte nærmere regler om prisfastsættelsen, men der eksisterer p.t. ingen regler for afskrivninger af aktiver på vandforsyningsområdet. Det anbefales derfor, at kommunerne benytter de generelle retningslinier for indregning i anlægskartoteket, værdiansættelse og afskrivningsprincipper udmeldt i dette notat.

6.5 Spildevand

6.5.1 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

6.5.2 Regelgrundlag på spildevandsområdet

På spildevandsområdet er fastsættelsen af brugernes bidrag reguleret i bekendtgørelse af lov om betalingsregler for spildevandsanlæg mv. (LBK 923 af 5. december 1997), i vejledning om betalingsregler for spildevandsanlæg (VEJ nr. 9033 af 22. januar 1999) samt i lov om ændring af lov om betalingsregler for spildevandsanlæg mv. (LOV 342 af 17. maj 2000).

Af § 1 i lov om ændring af betalingsregler for spildevandsanlæg mv. fremgår det, at:

”§ 1. Loven fastsætter regler om betaling for afledning til offentlige spildevandsanlæg. Loven finder endvidere anvendelse på betaling for afledning til spildevandsanlæg etableret efter § 7 a og for betaling til kommunale tømningsordninger for tømning og bortskaffelse af humane affaldsprodukter, slam og spildevand fra samletanke og bundfældningstanke.

Stk. 2. Udgifter til udførelse, drift og vedligeholdelse af offentlige spildevandsanlæg og anlæg, der er etableret efter § 7 a, dækkes af bidrag fra de berørte ejere af fast ejendom (herunder umatrikulerede arealer), der tilleder til de offentlige spildevandsanlæg, eller som er kontraktligt tilknyttet kloakforsyningen, jf. § 7 a.

Stk. 3. Udgifter til tømning af humane affaldsprodukter, slam og spildevand fra samletanke og bundfældningstanke som led i kommunale tømningsordninger dækkes af bidrag fra de berørte ejere af fast ejendom, jf. dog § 7 a, stk. 5”.

Vejledning nr. 9033 fra Miljøstyrelsen om betalingsregler for spildevandsanlæg omhandler ligeledes reglerne for, hvilke udgifter, der kan dækkes gennem bidrag fra brugerne. Af afsnit 2.1.8 fremgår det, at:

”De udgifter, der kan dækkes af bidrag fra de tilknyttede brugere af kloakforsyningen, er efter lovens § 1, stk. 2, foruden de direkte udgifter til udførelse, drift og vedligeholdelse af spildevandsanlæg, også udgifter til ejendomserhvervelse og rådighedsindskrænkninger i forbindelse med etablering af spildevandsanlæg samt udgifter til driftsmæssige afskrivninger og henlæggelser til udbygning og modernisering af de kommunale spildevandsanlæg.

Endvidere kan udgifter til uddannelse af personale, der betjener renseanlæg m.v., og øvrige udgifter herunder administration og tilvejebringelse af spildevandsplaner dækkes i det omfang, udgifterne kan henføres til aktiviteter, som omfatter spildevandsanlæggets etablering og drift.

Derudover skal de udgifter, der afholdes af kloakforsyningen til udførelse, drift og vedligeholdelse af privatejede spildevandsanlæg efter lovens § 7 a (kontraktligt medlemskab), ligeledes dækkes gennem bidrag.

Derimod kan udgifter, der ikke kan henføres til kloakforsyningens udførelse, drift eller vedligeholdelse af spildevandsanlæg - såsom varetagelse af recipientvedligeholdelse eller restaurering - ikke dækkes af bidrag fra brugerne af kloakforsyningen, medmindre der for kloakforsyningen er tale om et ansvarspådragende forhold, hvor kloakforsyningen er erstatningspligtig for forurening af en recipient. Et teoretisk eksempel på en sådan situation kunne være, at kloakforsyningen anses som erstatningspligtig i forhold til oprensning af en forurennet sø som følge af en mangeårig ulovlig kommunal udledning”.

Reglerne på spildevandsområdet indeholder ingen nærmere regler for, hvordan de driftsmæssige afskrivninger skal foretages og har således ingen direkte konsekvenser for retningslinierne for værdiansættelse og afskrivninger af kommunernes aktiver inden for spildevandsområdet. Det anbefales derfor, at kommunerne benytter de generelle retningslinier for indregning i anlægskartoteket, værdiansættelse og afskrivningsprincipper udmeldt i dette notat.

6.6 Renovation mv.

6.6.1 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 ect
- 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

6.6.2 Regelgrundlag på renovationsområdet

Reglerne på renovationsområdet er fastsat i miljøbeskyttelsesloven (LBK 698 af 22. september). På renovationsområdet kan kommunalbestyrelsen i henhold til § 48 i bekendtgørelse af lov om miljøbeskyttelse fastsætte gebyrer til dækning af udgifter til:

"1) Planlægning, etablering, drift og administration af affaldsordninger herunder anvisningsordninger, samt til sortering, indsamling af affald m.v. og til etablering af drift af virksomheder og anlæg for oparbejdning af affald og affaldsbortskaffelse

2) indsamling og registrering af oplysninger og

3) forskudsvis dækning af planlagte investeringer på affaldsområdet

Herudover findes der ingen regler for takstfastsættelsen for det samlede renovationsområde og dermed heller ingen retningslinier for værdiansættelse eller afskrivninger af de fysiske aktiver på området".

Den 7.juni 2001 vedtog Folketinget lov nr. 479 (lov om ændring af lov om miljøbeskyttelse og forurennet jord), der indeholder § 50 a som for en del af renovationsområdet - nemlig driften af deponeringsanlæg - fastsætter følgende:

"Den, der driver et anlæg for deponering af affald skal sikre sig, at alle omkostninger ved etablering og drift af anlægget, herunder omkostningerne ved sikkerhedsstillelse og ved anlæggets nedlukning og efterbehandling i en periode på mindst 30 år, er dækket af den betaling, virksomheden forlanger for deponering af en hvilken som helst type affald."

Heller ikke denne bestemmelse indeholder retningslinier for værdiansættelse eller afskrivninger af de fysiske aktiver på området. Det anbefales derfor, at kommunerne benytter de generelle retningslinier for indregning i anlægskartoteket, værdiansættelse og afskrivningsprincipper udmeldt i dette notat.

6.7 Fælleskommunale forsyningsanlæg

Der eksisterer på forsyningsområdet flere fælleskommunale værker, og det skal derfor præciseres, hvordan registreringen af fysiske aktiver skal håndteres på disse områder. Det anbefales, at de fælleskommunale forsyningsvirksomheder, der aflægger selvstændigt regnskab, også udarbejder en selvstændig status for fællesskabets aktiver. For de fælleskommunale værker, der er optaget i en af de deltagende kommuners regnskaber, anbefales det, at den kommune, som forsyningsvirksomhedens regnskab er optaget i, udarbejder en status for virksomhedens aktiver.

6.8 Opsamling på forsyningsområdet

Sammenfattende for forsyningsområdet kan det konkluderes, at det er Miljø- og Energiministeriet, der fastsætter reglerne med hensyn til bl.a. takstfastsættelse og åbningsbalancer, og at disse regler har betydning for såvel værdiansættelse og regler for afskrivningsgrundlag, -periode og -metode på forsyningsområdet. Der er dog stor variation i, hvor tæt de enkelte områder er reguleret både mht. takstfastsættelse og i forhold til regler om udarbejdelse af åbningsbalancer.

Fælles for de fleste forsyningsområder er imidlertid, at Miljø- og Energiministeriet ønsker en større gennemsigtighed bl.a. i forhold til prisfastsættelsen, og at nye mere detaljerede regler med dette sigte er under udarbejdelse. Et andet fællestræk er, at der på de områder, hvor der allerede er fastsat regler – el- og varmforsyning – gælder, at aktiverne skal værdiansættes til anskaffelses- eller kostprisen, at den lineære afskrivningsmetode skal anvendes samt, at bestemte levetider skal følges.

For at undgå, at kommunerne skal udarbejde flere forskellige regnskaber for forsyningsområdet, henvises derfor til de regler for værdiansættelse og afskrivning, som er fastsat af Miljø- og Energiministeriet. Der er derfor behov for at koordinere reglerne på de forskellige forsyningsområder og tilsigte, at de harmonerer med de generelle regler for registreringen af fysiske aktiver i en kommunal statusopgørelse.

7 Bilag 2 – 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 brugtagelsen – 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 regnskabsliteraturen 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.

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.

Nettorealisationseværdien: Nettorealisationseværdien udgøres af den forventede salgspris 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 salgspris 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.

8 Bilag 3 – Parallelle initiativer i staten og i andre lande

Ændringen af budget- og regnskabssystemet for kommuner og amtskommuner – bl.a. i form af indførelsen af en statusopgørelse for kommunernes fysiske aktiver – skal også ses i sammenhæng med den udvikling, der sker i staten og i landene omkring os. Fra EU's side er der således også 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.

Landende 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).

Implementeringen af en statusopgørelse for kommunernes og amtskommunernes fysiske aktiver bør 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 gennemsigtighed 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 har en status for fysiske aktiver. I dag eksisterer i kommuner og amtskommuner alene fortegnelsen over kommunernes ejendomme.