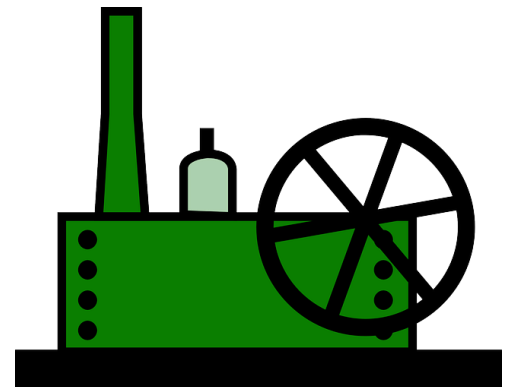


# Driftsmidler og avskrivninger i årsoppgjøret



# Agenda

- De ulike typer driftsmidler
- Hva er avskrivninger av driftsmidler?
- Regnskapsregler for avskrivning av driftsmidler herunder dekomponering
- Kort om skatteregler for avskrivninger
- Salg/avgang av driftsmidler
- Skillet mellom vedlikehold og påkostning
- Kort om leide (leasede) driftsmidler
- Nedskrivningsvurderinger av driftsmidler i små foretak



# De ulike type driftsmidler

# De ulike driftsmidler

- Driftsmidler er definert som
  - Varige driftsmidler som et foretak sine materielle eiendeler som er anskaffet for bruk i produksjon eller i forsyning av varer og tjenester, for utleie til andre eller for administrative formål
  - Varig bruk = eiendelen forventes å bli brukt i mer enn en regnskapsperiode
- Eksempler
  - Tomter, bygninger, maskiner, skip, fly, transportmidler, driftsløsøre og lignende.

# De ulike driftsmidler

- Regnskapsloven har følgende inndeling:
  - Tomter, bygninger og annen fast eiendom
  - Maskiner og anlegg
  - Skip, rigger, fly og lignende
  - Driftsløsøre, inventar, verktøy, kontormaskiner og lignende
- Det er ikke noe i veien for å foreta en ytterligere inndeling utover dette
- Mange kan med fordel også brukes en mere presis tekst på regnskapslinjene

# De ulike driftsmidler

- Immaterielle eiendeler, ref. regnskapslovens §6-2
  - Forskning og utvikling
  - Konsesjoner, patenter, varemerker og lignende rettigheter
  - Utsatt skattefordel
  - Goodwill
- Vi kommer ikke innom disse i dette kurset, men f.eks. goodwill følger de samme prinsipper som for varige driftsmidler



**Avskrivninger av driftsmidler,  
regnskapsregler mv**

# Avskrivninger av driftsmidler

Hva er avskrivninger?

- Avskrivninger er ikke annet enn en fordeling (periodisering/allokering) av en kostnad for å følge sammenstillingsprinsippet i regnskapsloven
- Regnskapsloven angir ikke annet enn at avskrivningene skal følge [en fornuftig avskrivningsplan](#)
- NRS 8 sier:
  - Varige driftsmidler som har en begrenset levetid skal avskrives etter en fornuftig avskrivningsplan.
  - Lineær avskrivning er mest benyttet.
  - Også andre avskrivningsmetoder, for eksempel skattemessige saldoavskrivninger, kan benyttes hvis avskrivningsmetoden gir en fornuftig periodisering.



# Avskrivninger av driftsmidler

Avskrivbart beløp beregnes slik iht. NRS 8:

- Kostprisen med fradrag for eventuell forventet salgs-/utrangeringsverdi, skal fordeles over den antatte økonomiske levetiden for driftsmidlet i virksomheten.
- Ved fastsettelse av salgs-/utrangeringsverdien skal det ikke tas hensyn til forventet prisstigning i eierperioden, dvs. at en skal bruke dagens pris på eiendelen i den stand den forventes å være ved utskiftingen.
- I praksis bruker små foretak 0 som utrangeringsverdi.
  - Liten tradisjon for å hensynta utrangeringsverdi i Norge

# Avskrivninger av driftsmidler

## Dekomponering

- Mange vesentlige driftsmidler (for eksempel bygninger, skip og fly) består av **enkeldeler (komponenter)** med ulik levetid.
- Man må altså splitte (dekomponere) en anskaffelse etter levetid i forhold til avskrivninger
- Kost/nytte betraktning tilsier at terskelen for å dekomponere ligger høyere for små foretak enn for øvrige foretak.
- Som følge av at skatteloven krever at kostprisen for bygninger anskaffet fra og med 2009 må fordeles mellom kostprisen for faste tekniske installasjoner og kostprisen for bygningen for øvrig, vil ikke regnskapsmessig dekomponering av bygninger og faste tekniske installasjoner medføre ekstra ressursbruk.

# Avskrivninger av driftsmidler

## Eksempel dekomponering

- Et selskap kjøper en eiendom (produksjonsbygg) til 8 millioner kroner
- Bygget har ventilasjonsanlegg, heis og andre tekniske installasjoner
- Iht. taksten så utgjør de tekniske installasjoner ca. 20% av byggets verdi.
- Dekomponering:
  - Bygget: 80% av 8.000.000 = 6,4 millioner
  - Tekniske installasjoner 20% av 8.000.000 = 1,6 millioner
- Fornuftig avskrivningsplan kan f. eks være 2% lineært på bygget og 8% lineært på de tekniske installasjoner

# Avskrivninger av driftsmidler

## Overgang til dekomponering - eksempel

- Et selskap kjøpte for 10 år siden et forretningsbygg med anskaffelseskost 12 millioner. Bygget har vært avskrevet med 2% pr år i 10 år. Bokført verdi er nå 9.600.000.
- Hvis man nå skal gå over til komponering må en da foreta en «tenkt» dekomponering og deretter foreta en korreksjon som en estimatendring (se senere i dag om metoder):

	Ansk. kost	Levetid	Årlig avskr.	Beregnet bokført verdi
Råbygg	10.000.000	100 år	100.000	9.000.000
Tekn. Inst.	2.000.000	20 år	100.000	1.000.000
Sum	12.000.000		300.000	10.000.000

# Avskrivninger av driftsmidler

## Avskrivningstiden

- Økonomisk levetid beregnes normalt utgangspunktet for fordeling av anskaffelseskosten i form av avskrivninger
- Hva påvirker den økonomiske levetiden:
  - Bruksslitasje
  - Fysisk foreldelse
  - Økonomisk foreldelse som følge av teknologisk utvikling og årlige reparasjons- og vedlikeholdskostnader
- Med unntak av tomter antas alle driftsmidler å ha en begrenset økonomisk levetid og Regnskapslovens §5-3 sier at bare driftsmidler med begrenset økonomisk levetid skal foreta avskrivninger.

# Avskrivninger av driftsmidler

## Avskrivningstiden

- Teoretisk kan man si at økonomisk levetid er så lenge selskapet har økonomisk nytte (netto inntekter) av investeringene
- Det betyr:
  - Verdien på en driftsmiddel = nåverdien av de fremtidige kontantstrømmer det ventes å skape
- Vanskelig å forholde seg til i praksis – derfor andre metoder/avskrivningstid som brukes

# Avskrivninger av driftsmidler

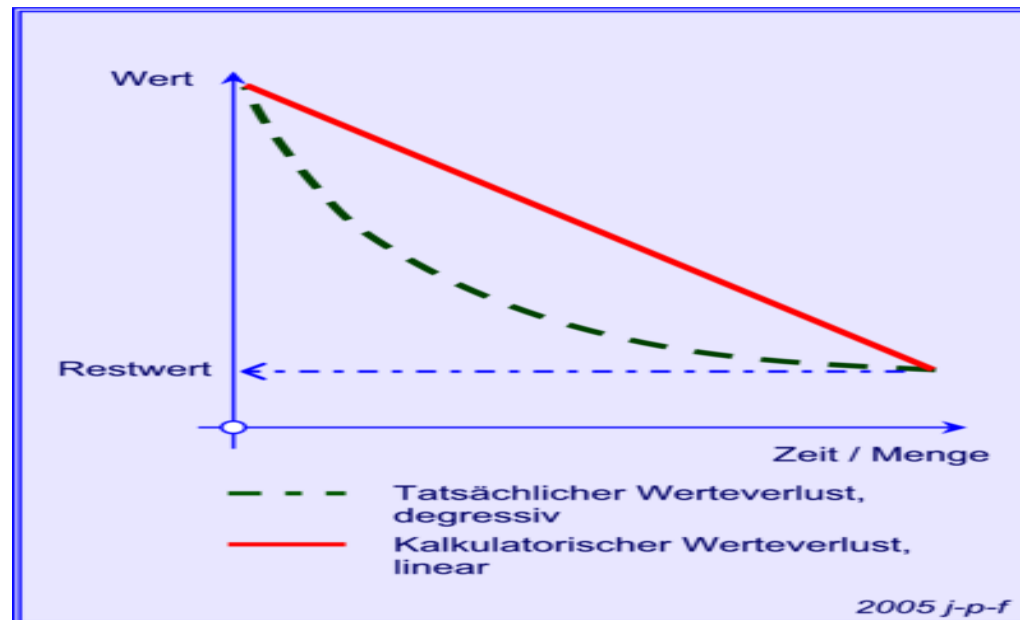
Avskrivningstider, vanlige (men ingen fasit):

- Forretningseiendommer (kontor): 30-75 år
- Produksjonsbygninger: 20-40 år
- Personbiler: 5-7 år
- Varebiler: 4-6 år
- Produksjonsmaskiner: 5-10 år
- Kontorinventar: 8-10 år
- PC, printere, skannere: 3-4 år
- Boligeiendommer: Mange år.....

# Avskrivninger av driftsmidler

Avskrivningsmetoder:

- Lineære (likt beløp hver år)
- Progressive (mindre beløp først og så økende)
- Degressive (større beløp først og så synkende) – saldoavskrivninger er et eksempel på slike avskrivninger
- Aktivitets- eller bruksorienterte avskrivninger





# Avskrivninger av driftsmidler

## Eksempel lineære avskrivninger:

- En produksjonsmaskin anskaffes 1. januar 2018 for kr 10.000. Økonomisk levetid settes til 10 år. Utrangeringsverdi antas å være 0. Lineære avskrivninger antas å være en fornuftig avskrivningsplan.
- Årlige avskrivninger blir da 1.000 pr år. Bokføring første år:

Debet 6015 Avskrivninger maskiner:	1.000
Kredit 1201 Akk avskrivninger mask:	1.000

# Avskrivninger av driftsmidler

## Eksempel degressive avskrivninger (saldo)

- En personbil kjøpes 01.01.2018 for kr 500.000 Utrangeringsverdi antas å være 0. Saldoavskrivninger antas å være en fornuftig avskrivningsplan da biler faller mest i verdi når den er ny. Velger 20% saldoavskrivninger

- Avskrivninger år 1 blir da. Bokføring første år:

Debet 6011 Avskrivninger trspmidler:	100.000
--------------------------------------	---------

Kredit 1231 Akk avskrivninger biler:	100.000
--------------------------------------	---------

- Avskrivninger år 2 blir 20% av 400.000 = 80.000

Debet 6015 Avskrivninger maskiner:	80.000
------------------------------------	--------

Kredit 1231 Akk avskrivninger biler:	80.000
--------------------------------------	--------

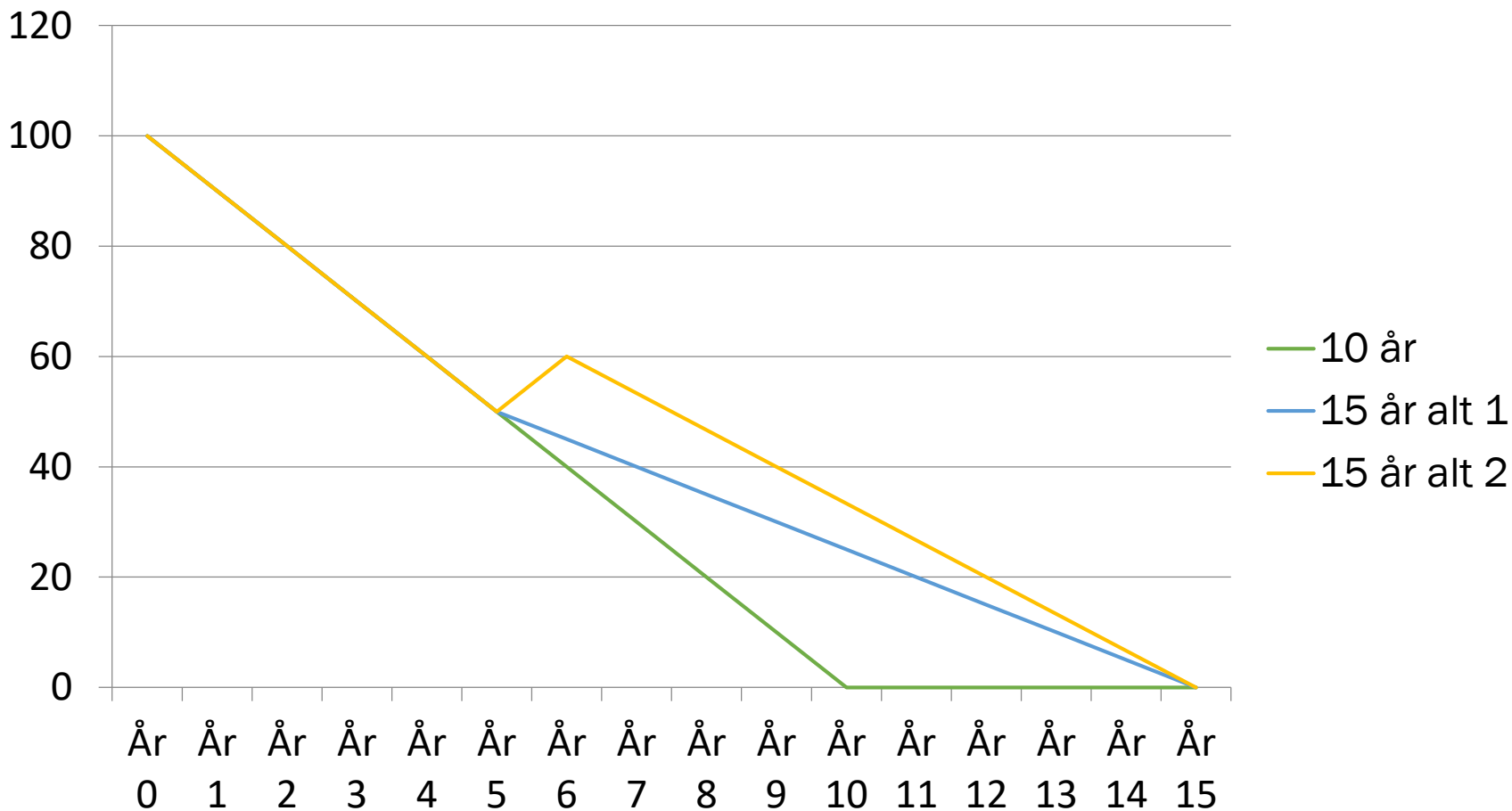
# Endring av avskrivningsplan

- En «fornuftig» avskrivningsplan blir fastsatt på anskaffelsestidspunktet
- På et senere tidspunkt kan det vise seg at tidligere vurdert er enten en for lang eller kort tid
- NRS 8 tilsier da at avskrivningsplanen «bør» endres (IFRS tilsier «skal»)
- Hvis en f. eks. finner ut av levetiden er lengre enn antatt? – Eksempel neste side

# Endring av avskrivningsplan

- To metoder er tillatt under norske regnskapsstandarder:
  - «Knekkpunktmetoden» – alternativ 1
    - Betyr at resterende balanseført verdi fordeles på den resterende leveperioden
  - «Reverseringsmetoden» (som er hovedregelen i Norge, men ikke tillatt etter IFRS) – alternativ 2
    - Betyr at den balanseførte verdien ved utgangen av året skal tilsvare det som den ville ha vært dersom den nye avskrivningsplanen hadde vært brukt fra start

Kostpris = 100, først antatt 10 år, i år 6 endret til antatt 15 år (Alt 1 ikke tillatt under IFRS)





# Avskrivninger og skatt

# Skatt og avskrivninger

- Regnskapsreglene er en verden, skattereglene er en annen verden.
- Forskjellene oppstår ved
  - Anskaffelseskost (normalt ganske likt her)
  - Avskrivninger
  - Ved salg

# Skatt og avskrivninger

## Skattemessige avskrivninger

- Reglene om aktivering av kostpris i saldogrupper og avskrivning etter saldoreglene gjelder ifølge sktl. § 6-10 første ledd, jf. § 14-40 første ledd bokstav a, for fysiske driftsmidler som
  - er anskaffet hovedsakelig til bruk i økonomisk aktivitet, herunder lønnet arbeid
  - verdiforringes ved slit og/eller elde.
  - er betydelige, dvs. har en inngangsverdi på kr 15 000 eller mer, **og**
  - er varige, dvs. har en total gjenværende fysisk/økonomisk levetid på minst 3 år ved ervervet



# Skatt og avskrivninger

## Saldogrupper:

Gruppe	Samlesaldi (minimum 3 års levetid og kr 15 000)	2019/2018
a.	Kontormaskiner o.l.	30%
b.	Ervervet forretningsverdi (Ervervede immaterielle eiendeler, f.eks. goodwill, kan bare avskrives dersom verdifallet er åpenbart)	20%
c.	Vogntog, lastebiler, busser, varebiler, drosjebiler og kjøretøyer for transport av funksjonshemmede	24% / 30%*
d.	Personbiler, traktorer, andre rullende	20%

\*

Forhøyet sats på 30 prosent for varebiler som bare bruker elektrisk kraft til fremdrift og som er ervervet fra og med 20. desember 2016, herunder varebil hvor elektrisiteten er produsert i brenselceller (hydrogenbiler). Dette gjelder likevel ikke varebil hvor batteri under kjøring kan tilføres strøm ved bruk av en ekstern forbrenningsmotor (hybridbiler).

# Skatt og avskrivninger

## Skattemessige avskrivninger

Gruppe	Egne saldi	2019/2018
e.	Skip, fartøyer, rigger m.v.	14%
f.	Fly, helikopter	12%
g.	Anlegg for overføring og distribusjon	5%
h.	Bygg og anlegg, hoteller, losjihus, be	4% (6%) (10%)
i.	Forretningsbygg	2%
j.	Fast teknisk installasjon i bygninger	10%



**Salg/avgang av  
driftsmidler**

# Salg av driftsmidler

Regnskapsmessig:

- Salg/avgang kan skje enten ved at man har en salgssum eller at den «selges» for kr 0 (normalt utrangering/kastes etc.)
- Det vil ta oppstå enten en regnskapsmessig gevinst, gå i «0» eller at det blir et regnskapsmessig tap
- Dette fremkommer på følgende måte:

Netto salgssum:	X.XXX
-Bokført verdi på salgstidspunktet	<u>X.XXX</u>
=Salgsgevinst/tap:	X.XXX

- Presenteres enten som annen driftsinntekt eller som driftskostnad i resultatregnskapet

# Salg av driftsmidler

Regnskapsmessig:

- Nærmere om salgssummen
  - Den økonomiske kompensasjonen fra kjøperen eksklusiv merverdiavgift med fradrag av eventuelle salgsomkostninger som må dekkes av selger
  - Hvis selgeren også stiller en eller annen form for garanti ifbm med salget, må antatt verdi av garantien også redusere salgssummen
- Hvis en bytter ut bare en komponent og ikke har valgt en dekomponeringsløsning, føres det ikke noen avgang når den nye komponenten føres som vedlikehold.

# Salg av driftsmidler

Skattemessig:

- Skattemessig beregnes det ikke slik som i regnskapet en gevinst, men skrives ned på saldo (gruppe a-d)
- For salg av driftsmidler i gruppe e-h blir det imidlertid et en forskjell der gevinst/tap overføres til gevinst og tapskonto
- For gruppe j (tekniske installasjoner) kan det enten oppstå en negativ saldo eller en rest positiv saldo som videreføres til senere år og enten inntektsføres eller kostnadsføres.
- Et par eksempler neste sider

# Salg av driftsmidler

Eksempel – skattemessig salg av bil i saldogruppe d

Saldoavskrivninger:			
100	Gjelder dette skjemaet skattyters andel av felles konto i sameie som ikke går inn under skatteloven §§ 10-40 til 10-45?		
101	Gruppe a: kontormaskiner o.l. 30 % Gruppe b: ervervet forretningsverdi (goodwill) 20 % Gruppe c: vogntog, lastebiler, varebiler o.l. 24 (30) % Gruppe d: personbiler, traktorer, maskiner o.l. 20 % Gruppe e: skip mv. 14 % Gruppe f: fly, helikopter 12 % Gruppe g: anlegg for overføring og distribusjon av elektrisk kraft og elektroteknisk utrustning i kraftforetak, og slike driftsmidler benyttet i lignen virksomhet 5 % Gruppe h: bygg og anlegg mv. 4 (10) (6) % Gruppe i: forretningsbygg 2 % Gruppe j: fast teknisk installasjon i bygninger 10 %	Saldonr.	1
		Saldogruppe	D
		Valgt avskrivningssats	20%
		Type næring	
		Overføres til	
	Ev. gårds- og bruksnr. e.v. seksjonsnr.		
	Ev. gateadresse		
102	Saldogrunnlag pr. 1.1 (overføres fra post 111 i forårets skjema)		100.000
103	Beregnet nedskrevet verdi av utskilte driftsmidler	-	
104a	Nyanskaffelser - kostpris	+	
104b	Nyanskaffelser - påkostninger	+	
104c	Nedskrivning på nyanskaffelser med salgsgevinst etter sktl § 14-70	-	
104d	Offentlige tilskudd o.l. i forbindelse med nyanskaffelser	-	
104e	Justering av inngående mva		
105	Sum grunnlag før realisasjon/uttak	=	
106	Vederlag ved realisasjon/omsetningsverdi ved uttak av driftsmidler	-	150.000
107	Hera v inntektsført i år (jf sktl § 14-44)	+	
108	Grunnlag for årets saldoavskrivning, e.v. negativ saldo for gruppe a, b, c, d eller j og e.v. gevinst/tap ved realisasjon/uttak for gruppe e, f, g, h eller i	=	-50.000
109	Overført til gevinst- og tapskonto. Gevinster føres med + tegn, tap føres med - tegn.		
110	Årets saldoavskrivning(-)/e.v. inntektsføring(+) av del av negativ saldo i gruppe a, c, d eller j.		10.000
111	Saldogrunnlag pr. 31.12 Overføres til neste år, post 102	=	-40.000
112	Er det fortsatt fysiske driftsmidler som inngår i saldogrunnlaget pr 31.12	<input type="checkbox"/> Ja <input checked="" type="checkbox"/> Nei	

# Salg av driftsmidler

Eksempel – skattemessig salg av forr. bygg i saldogruppe i:

Saldoavskrivninger:			
100	Gjelder dette skjemaet skattyters andel av felles konto i sameie som ikke går inn under skatteloven §§ 10-40 til 10-45?		
101	Gruppe a: kontormaskiner o.l. 30 % Gruppe b: ervervet forretningsverdi (goodwill) 20 % Gruppe c: vogntog, lastebiler, varebiler o.l. 24 (30) % Gruppe d: personbiler, traktorer, maskiner o.l. 20 % Gruppe e: kjøp mv. 14 % Gruppe f: fly, helikopter 12 % Gruppe g: anlegg for overføring og distribusjon av elektrisk kraft og elektroteknisk utrustning i kraftforetak, og slike driftsmidler benyttet i lignen virksomhet 5 % Gruppe h: bygg og anlegg mv. 4 (10) (6) % Gruppe i: forretningsbygg 2 % Gruppe j: fast teknisk installasjon i bygninger 10 %	Saldonr.	1
		Saldogruppe	I
		Valgt avskrivningssats	2%
		Type næring	
		Overføres til	
		Ev. gårds- og bruksnr. ev. seksjonsnr.	
		Ev. gateadresse	
102	Saldogrunnlag pr. 1.1 (overføres fra post 111 i forårets skjema)		5.000.000
103	Beregnet nedskrevet verdi av utskilte driftsmidler	-	
104a	Nyanskaffelser - kostpris	+	
104b	Nyanskaffelser - påkostninger	+	
104c	Nedskrivning på nyanskaffelser med salggevinst etter sktl § 14-70	-	
104d	Offentlige tilskudd o.l. i forbindelse med nyanskaffelser	-	
104e	Justering av inngående mva		
105	Sum grunnlag før realisasjon/uttak	=	
106	Vederlag ved realisasjon/omsetningsverdi ved uttak av driftsmidler	-	7.000.000
107	Herav inntektsført i år (jf sktl § 14-44)	+	
108	Grunnlag for årets saldoavskrivning, ev. negativ saldo for gruppe a, b, c, d eller j og ev. gevinst/tap ved realisasjon/uttak for gruppe e, f, g, h eller i	=	-2.000.000
109	Overført til gevinst- og tapskonto. Gevinster føres med + tegn, tap føres med - tegn.		2.000.000
110	Årets saldoavskrivning(-) ev. inntektsført(+) av del av negativ saldo i gruppe a, c, d eller j.		0
111	Saldogrunnlag pr. 31.12 Overføres til neste år, post 102	=	0



# Salg av driftsmidler

Eksempel – salg bygg overført til G/T-konto

1	Saldo pr. 31.12. overført fra forrige års gevinst- og tapskonto (tapsposisjon føres med negativt fortegn)		
<b>Gevinster mv. som skal tillegges gevinst- og tapskonto</b>			
2	Årets gevinst ved realisasjon/uttak av driftsmidler som ikke kan avskrives etter reglene i skatteoven § 14-40 fg.		
3	Årets gevinst ved realisasjon/uttak av driftsmidler i saldogruppe e-i jf. avskrivningsskjemaet post 109		2.000.000
4	Negativ saldo (gevinst) oppstått i år i saldogruppe b forretningsverdi (goodwill)		
5	Gevinst ved realisasjon av hel buskap på gårdsbruk ved opphør av driftsgren		
6	Andre betingede skattefrie avsetninger som skal føres på gevinst- og tapskonto (se rettleidingen)		
8	Sum postene 1 - 6	=	
<b>Tap mv. som skal fradras på gevinst- og tapskonto</b>			
9	Årets tap ved realisasjon av driftsm. som ikke kan avskrives etter reglene i skatteoven 14-40 fg.		
10	Årets tap ved realisasjon av driftsmidler i saldogruppe e-i jf. avskrivningsskjemaet post 109		
11	Differanse mellom deltakers andel av oppregulert verdi og bokført skattemessig verdi pr. 31.12.1991 på eiendel som et selskap med deltakerfastsettning har realisert		
12	Deltakers andel av gevinst vedr. realisasjon av eiendel fra selskap med deltakerfastsettning når deltaker oppfyller betingelsene for skattefrihet etter skatteoven § 9-3 (2-8)		
13	SUM postene 9-12	=	
14	Grunnlag for årets inntekts-/fradragføring (post 8 + post 13)	=	
15a	Minimum 20% til inntekt (se rettleidingen). Eventuelt restbeløp under kr 15 000 til inntekt	+	400.000
15b	Maksimum 20% til inntektsfradrag (se rettleidingen). Eventuelt restbeløp under kr 15 000 til fradrag	+	
16	Saldo på gevinst- og tapskonto 31.12.	=	1.600.000

# Salg av driftsmidler

Eksempel – salg av tekniske installasjoner som en del av bygget:

## Saldoavskrivninger:

100	Gjelder dette skjemaet skattyters andel av felles konto i sameie som ikke går inn under skatteoven §§ 10-40 til 10-45?		
101	Gruppe a: kontormaskiner o.l. 30 % Gruppe b: ervervet forretningsverdi (goodwill) 20 % Gruppe c: vogntog, lastebiler, varebiler o.l. 24 (30) % Gruppe d: personbiler, traktorer, maskiner o.l. 20 % Gruppe e: skip mv. 14 % Gruppe f: fly, helikopter 12 % Gruppe g: anlegg for overføring og distribusjon av elektrisk kraft og elektroteknisk utrustning i kraftforetak, og slike driftsmidler benyttet i lignen virksomhet 5 % Gruppe h: bygg og anlegg mv. 4 (10) (6) % Gruppe i: forretningsbygg 2 % Gruppe j: fast teknisk installasjon i bygninger 10 %	Saldonr.	1
		Saldogruppe	J
		Valgt avskrivningssats	10%
		Type næring	
		Overføres til	
	Ev. gårds- og bruksnr. e.v. seksjonsnr.		
	Ev. gateadresse		
102	Saltdogrunnlag pr. 1.1 (overføres fra post 111 i fjorårets skjema)		1.000.000
103	Beregnet nedskrevet verdi av utskilte driftsmidler	-	
104a	Nyanskaffelser - kostpris	+	
104b	Nyanskaffelser - påkostninger	+	
104c	Nedskrivning på nyanskaffelser med salgsgjevinst etter sktl. § 14-70	-	
104d	Offentlige tilskudd o.l. i forbindelse med nyanskaffelser	-	
104e	Justering av inngående mva		
105	Sum grunnlag for realisasjon/uttak	=	1.000.000
106	Vederlag ved realisasjon/omsetningsverdi ved uttak av driftsmidler	-	1.200.000
107	Herav inntektsført i år (jf sktl. § 14-44)	+	
108	Grunnlag for årets saldoavskrivning, e.v. negativ saldo for gruppe a, b, c, d eller j og e.v. gevinst/tap ved realisasjon/uttak for gruppe e, f, g, h eller i	=	-200.000
109	Overført til gevinst- og tapskonto. Gevinster føres med + tegn, tap føres med - tegn.		
110	Årets saldoavskrivning(-) e.v. inntektsføring(+) av del av negativ saldo i gruppe a, c, d eller j.		20.000
111	Saltdogrunnlag pr. 31.12 Overføres til neste år, post 102	=	-180.000
112	Er det fortsatt fysiske driftsmidler som inngår i saltdogrunnlaget pr 31.12	<input type="checkbox"/> Ja <input checked="" type="checkbox"/> Nei	



# **Skillet mellom vedlikehold og påkostning**

# Vedlikehold og påkostning

- Vi ser kun det regnskapsmessige skillet mellom vedlikehold og påkostning
- Skattereglene har egne regler for dette, men små foretak kan i stor grad bruke de skattemessige reglene
- Vedlikehold skal kostnadsføres
- Påkostninger skal aktiveres/balanseføres og inngå i årlige avskrivningsgrunnlag

# Vedlikehold og påkostning

- Varige driftsmidler – anskaffelse og senere vedlikehold/påkostning (NRS 8 punkt 4.3.2 og 4.3.2.3)

Anskaffelse, jfr. NRS 4.3.2:

- Små foretak kan kostnadsføre varige driftsmidler som har en kostnadsramme på under kr 15 000 eller en levetid under 3 år, jf. skatteloven § 14-40.
- Det finnes ikke tilsvarende i regnskapsloven for øvrige foretak, her er det ingen beløpsgrenser!
  - Anleggsmidler er eiendeler bestemt til varig eie eller bruk. Andre eiendeler er omløpsmidler.

# Vedlikehold og påkostning

- Varige driftsmidler – anskaffelse og senere vedlikehold/påkostning (NRS 8 punkt 4.3.2 og 4.3.2.3)
- Regnskapsmessig bedømmes skillet mellom vedlikehold og påkostning i forhold til driftsmidlets stand da foretaket kjøpte det, mens skattereglenes skille er i forhold til driftsmidlets stand som nytt. Skillet blir dermed ofte ulikt ved anskaffelse av brukte driftsmidler. Den regnskapsmessige løsningen blir annerledes enn den skattemessige i den grad driftsmidlet oppgraderes inntil den standen det var i som nytt.
- **Små foretak** kan likevel legge det skattemessige skillet mellom vedlikehold og påkostning til grunn for regnskapet, unntatt når det etter anskaffelsen av et brukt driftsmiddel brukes vesentlige beløp på å oppgradere driftsmidlets stand ut over den standen det var i ved kjøpet.

# Vedlikehold og påkostning

- Varige driftsmidler – anskaffelse og senere vedlikehold/påkostning (NRS 8 punkt 4.3.2 og 4.3.2.3)

## Eksempel:

Et foretak kjøper en brukt maskin for 10.000. Etter to år byttes det ut deler for 3.000. Tilstanden blir den samme som om det var nytt. Det hadde kostet 1.000 å bringe det til samme stand som da foretaket kjøpte det

Øvrige foretak må gjøre følgende:

- Kostnadsføring regnskapsmessig med 1.000 og 2.000 må aktiveres
- Skattemessig kan alt kostnadsføres

# Vedlikehold og påkostning

- Varige driftsmidler – anskaffelse og senere vedlikehold/påkostning (NRS 8 punkt 4.3.2 og 4.3.2.3)

## Eksempel:

Et foretak kjøper en brukt maskin for 10.000. Etter to år byttes det ut deler for 3.000. Tilstanden blir den samme som om det var nytt. Det hadde kostet 1.000 å bringe det til samme stand som da foretaket kjøpte det

## Små foretak

- Kan kostnadsføre hele utskiftningen med kr 3.000, dvs. det samme som for skatteregnskapet
- Må alltid ta stilling til i forhold til skatteregnskapet om det er en vesentlig oppgradering av driftsmidlets stand ut over den standen det var i ved kjøpet.





# Driftsmidler - leieavtaler

# Leieavtaler (leasingavtaler)

- Mange leieavtaler som gjelder driftsmidler er i realiteten et kjøp som finansieres av leasingselskapet (utleier) – benevnes også finansiell leasing
- Avtaler hvor leietaker verken har rett eller mulighet til å kjøpe driftsmidlet ved leieforholdets opphør er da leieavtaler – benevnes operasjonell leasing
- Regnskapsføringen skal reflektere realitetene
- Små foretak kan velge å se bort fra dette selv om det er finansiell leasing – de kan kostnadsføres (RL §5-11)
- IFRS-foretak må fra 01.01.2019 må balanseføre alle leieavtaler uansett (IFRS 16)

# Leieavtaler (leasingavtaler)

- Eksempel – finansiell leasing etter hovedregel:
  - Et foretak inngikk 01.01.2018 en finansiell leasingavtale for produksjonsanlegg
  - Anskaffelseskostnaden er 11.200 og den økonomiske levetiden antas å være 5 år. Avdragstid 5 år. I disse 5 år skal det betales følgende:

År	1	2	3	4	5
Renter	600	450	350	250	150
Avdrag	2.000	2.150	2.250	2.350	2.450
Sum	2.600	2.600	2.600	2.600	2.600

# Leieavtaler (leasingavtaler)

- Resultatregnskap år 1-5

År	1	2	3	4	5
Avskrivn.	2.240	2.240	2.240	2.240	2.240
Renter	600	450	350	250	150
Sum	2.840	2.690	2.590	2.490	2.390

# Leieavtaler (leasingavtaler)

- Balanseeffekter år 1-5 (ex skatt)

År	1	2	3	4	5
Gjeld til leasing-selskap	11.200- 2.000=9.200	9.200- 2.150=7.050	7.050- 2.250=4.800	4.800- 2.350=2.450	2.450- 2.450=0
Produksjons-maskin	11.200- 2.240=8.960	8.960- 2.240=6.720	6.720- 2.240=4.480	4.480- 2.240=2.240	2.240- 2.240=0
Egenkapital (årlig)	-2.240-600=- 2.840	-2.240-450=- 2.690	-2.240-350=- 2.590	-2.240-250=- 2.490	-2.240-150=- 2.390

# Leieavtaler (leasingavtaler)

- Samme avtale, men føres som en rene leiekostnad
- Leiekostnaden blir de årlige avdrag- og rentebeløp som er 2.600 pr år
- Bokføring som driftskostnad – konto 6400 Leie maskiner
  - Leie av maskiner til bruk i virksomheten kostnadsføres på denne konto. For praktiske årsaker er det viktig å merke posteringen med en forklarende tekst. Leiekostnadene er fradragsberettiget for merverdiavgift dersom maskinene brukes i avgiftspliktig virksomhet.
  - Dersom det betales forskuddsleasing, skal denne aktiveres på konto 1397 og kostnaden fordeles jevnt (lineært) gjennom hele leasingperioden.



# Nedskrivningsvurderinger

- Tematilsyn 2017 fra Finanstilsynet (rapport 28. mai 2018):



- Dokumentasjon, ansvar og kommunikasjon rundt estimater i årsregnskapet
  - «Det fantes i liten grad dokumentasjon på *drøftinger med oppdragsgiver og vurderinger* av eventuelle usikre årsoppgjørsposter»



# Estimater, skjønnsmessige poster og drøftelse med oppdragsgiver

- Regnskapsførerlovens §2, andre ledd, jfr. GRFS punkt 5.9.4 krever:
- Regnskapsfører skal, ved utarbeidelse av årsregnskap og/eller fastsettingsskjemaer skatt:
  - **Opparbeide nødvendig forståelse** av oppdragsgivers virksomhet **til å kunne vurdere usikkerheter, estimater** og andre spørsmål knyttet til årsregnskapet og/eller fastsettingsskjemaer skatt, og til å kunne utarbeide tilleggsopplysninger (noter) til årsregnskapet
  - **Drøfte eventuelle usikkerheter, vurderinger, estimater** og andre vesentlige spørsmål knyttet til årsregnskapet og/eller fastsettingsskjemaer skatt med oppdragsgiver, for å avgjøre korrekt regnskaps- og skattemessig behandling

# Estimater, skjønnsmessige poster og drøftelse med oppdragsgiver

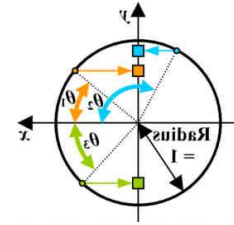


- Hvem er det som har best grunnlag til å vurdere skjønnsmessige poster?
  - Kunden
- Det må fremgå av [oppdragsdokumentasjonen](#) at skjønnsmessige poster er diskutert/drøftet med oppdragsgiver
- Helst bør (må?) det foreligge en egen vurdering (mail eller annet) fra kunden på de viktigste skjønnsmessige poster

# Dokumentasjon av estimater og skjønnsmessige poster

- Bokføringsloven § 11 har følgende overordnede krav:
  - Ved utarbeidelse av årsregnskap og næringsoppgave skal det foreligge dokumentasjon for alle balanseposter med mindre de er ubetydelige. Bestemmelsen gjelder tilsvarende for skattemessige verdier som ikke er dokumentert i øvrige ligningsoppgaver.
- Bokføringsforskriftens § 6-4 omtaler hvordan poster verdsatt etter vurdering skal dokumenteres:
  - Dokumentasjon av poster som er verdsatt etter vurdering skal minst omfatte opplysninger om beregningsmetode og de forutsetninger som beregningen bygger på.
- Norsk bokføringsstandard (NBS 5) utdyper nærmere hva som skal dokumenteres (se neste slide).

# Dokumentasjon av estimer og skjønnsmessige poster



Fra NBS 5:

- «Dokumentasjon av balanseposter verdsatt etter vurdering skal særlig underbygge balansepostenes nøyaktighet (verdsettelse). Der det er aktuelt skal dokumentasjonen inneholde opplysninger om beregningsmetode og forutsetninger som ligger til grunn for beregningen»
- Dette betyr dermed at den regnskaps- og bokføringspliktige (og indirekte ekstern regnskapsfører) må sørge for å dokumentere både metode, forutsetninger og sitt skjønn på denne type regnskapsposter.

# Vurdering av anleggsmidler

- Varige driftsmidler, jfr. RL § 5-1:
  - Eiendeler som er bestemt til varig eie eller bruk.
- For øvrig er det ingen annen definisjon i loven, men varig bruk betyr at den eiendelen er tenkt brukt mer enn en regnskapsperiode.
- Vurderingsregler etter RL § 5-3 med «**fornuftig avskrivningsplan**» av anskaffelseskost for anleggsmidler med begrenset økonomisk levetid.
- Nedskrivning må vurderes hvis verdifall ikke anses å være forbigående jfr. RL § 5-3 (3).
  - Skal da gjennomføre en nedskrivning til virkelig verdi.
  - **Nedskrivningen skal reverseres** i den utstrekning grunnlaget for nedskrivningen ikke lenger er til stede.
- Vi gjennomgår noen slike **indikatorer (på verdifall)** i påfølgende plansjer.

# Vurdering av anleggsmidler



Varige driftsmidler forts:

- Indikatorer basert på [ekstern informasjon](#), jfr. NRS 8 pkt. 4.3.2.2:
  - Anleggsmidlets markedsverdi har i perioden falt vesentlig mer enn det som kunne forventes som følge av elde eller slit ved normal bruk.
  - En vesentlig [negativ endring i teknologiske, markedsmessige, økonomiske og juridiske rammebetingelser](#).
  - Markedsrenter eller andre markedsbaserte avkastningskrav har økt i perioden, og økningen antas å påvirke diskonteringsrenten som anvendes til å beregne anleggsmidlets bruksverdi, og vesentlig redusere anleggsmidlets gjenvinnbare beløp.
  - Markedsverdien av egenkapitalen er mindre enn foretakets balanseførte egenkapital. Små foretak vil imidlertid normalt ikke kjenne til markedsverdien av egenkapitalen i selskapet. Denne indikatoren er derfor bare relevant i de tilfeller markedsverdien er kjent.

# Vurdering av anleggsmidler

Varige driftsmidler forts.

- Indikatorer basert på [intern informasjon](#), jfr. NRS 8 pkt. 4.3.2.2:
  - Observert ukurans eller fysisk skade på anleggsmidlet.
  - Vesentlige endringer i perioden som har negative konsekvenser for bruk eller forventet bruk av anleggsmidlet. Slike endringer inkluderer planer om avvikling og restrukturering.
  - Internrapportering som tilsier at avkastningen fra anleggsmidlet blir dårligere enn forventet. Dette kan omfatte forhold som vesentlig overskridelse av investeringsutgiften i forhold til opprinnelig budsjett, eller en vesentlig nedjustering av forventede fremtidige kontantstrømmer eller resultater.

# Vurdering av anleggsmidler

Varige driftsmidler forts.

- **Generelle indikatorer**, jfr. NRS 8 pkt. 8.4.3.2.2:
  - Endringer i **rammebetingelser** eller fall i foretakets markedsverdi vil ikke bestemme spesifikt hvilke anleggsmidler som kan ha falt i verdi. Dersom en indikator ikke klart kan knyttes til et mulig verdifall på spesifikke anleggsmidler, må foretaket i utgangspunktet vurdere muligheten for verdifall på alle anleggsmidlene.
  - Hvis det er åpenbart at driftsmidlets verdi etter verdifallet overstiger det balanseførte beløpet, er det ikke nødvendig å gjennomføre ytterligere handlinger.
  - Dersom det foreligger indikatorer på verdifall, og det ikke er åpenbart at det balanseførte beløpet er høyere enn virkelig verdi, må foretaket gjøre ytterligere vurderinger knyttet til om anleggsmidler skal nedskrives i regnskapet.
  - Faller grunnlaget for nedskrivningen bort skal den reverseres. Både nedskrivning og reversering skal føres på samme linje over resultatregnskapet.



# Vurdering av anleggsmidler

- Virkelig verdi og varige driftsmidler:
  - Ved nedskrivningsplikt tilsier NRS (F) Nedskrivninger av anleggsmidler at nedskrivning skal skje til **høyeste av netto salgsverdi og bruksverdien for foretaket**
  - Salgsverdien kan ofte beregnes ved å finne hva man kunne oppnå ved å selge eiendelen til en uavhengig part med fradrag for salgsomkostninger.
  - Bruksverdien vil være mer skjønnsmessig, men beregningen må ta utgangspunkt i:
    - Hva er nåverdien av forventet kontantstrøm i levetiden ved fortsatt bruk av anleggsmiddelet?
  - Det vil være usikkerhet til både beregningen av de fremtidige kontantstrømmer, samt valg av diskonteringsrente, som kan påvirke verdien i stor grad.
- **Ikke glem at test for verdifall kun skal gjøres der det er klare indikatorer på verdifall**

# Takk for oppmerksomheten!

## Kontakt detaljer:

Navn: Statsautorisert revisor Knut Sveen

Epost: [knut@ksconsult.no](mailto:knut@ksconsult.no)

Mobil: +47 913 38158