# Immaterielle eiendeler og varige driftsmidler

Eiendeler deles i omløpsmidler og anleggsmidler. Regnskapslovens § 5-1 gir veiledning i grensedragningen mellom disse.

# Generelt om anleggsmidler, herunder definisjon av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler

I regnskapsmessige sammenheng består anleggsmidler av tre hovedkategorier:

* [Immaterielle eiendeler](#_9.5_Immaterielle_eiendeler), kapittel 10.2
* [Varige driftsmidler](#_9.6_Varige_driftsmidler), kapittel 10.3
* [Finansielle anleggsmidler](#_Finansielle_anleggsmidler), kapittel 15

Dette kapittelet dekker immaterielle eiendeler og varige driftsmidler.

Anleggsmidler representerer en type eiendeler med en forventet levetid som går over flere år og hvor forbruket av eiendelen skjer over tid, mens utgiften forbundet med å anskaffe eiendelen har oppstått i en eller flere tidligere perioder. Dette kapittelet omhandler ulike spørsmål knyttet til regnskapsføring av varige driftsmidler og immaterielle eiendeler. Hovedprinsippet er at et foretak skal balanseføre utgiftene knyttet til et anleggsmiddel når de oppstår for så å resultatføre dette systematisk over resultatregnskapet i de fremtidige regnskapsperioder hvor verdien av anleggsmidlet forbrukes. For at et foretak skal kunne klassifisere og innregne et anleggsmiddel i balansen, må i tillegg følgende to krav være oppfylt:

* Det er sannsynlig at fremtidige økonomiske fordeler knyttet til eiendelen vil tilflyte foretaket, og
* eiendelens anskaffelseskost kan måles på en pålitelig måte

Eiendeler som er bestemt til varig eie eller bruk defineres som anleggsmidler. Regnskaps-loven angir ingen konkret tidsramme for anleggsmidlets levetid for at det skal være til varig eie eller bruk. Helse Sør-Øst har fastsatt at levetid på tre år eller mer anses som varig. I tillegg er det en forutsetning at foretaket ikke har hensikt å oppnå en gevinst ved å selge eiendelen. Det foreligger ingen bestemmelser i regnskapsloven eller god regnskaps-skikk om beløps­­grense for aktivering. Dette må fastsettes ut fra hva som er fornuftig for den enkelte virksomheten. For Helse Sør-Øst er beløpsgrensen fastsatt til anskaffelseskost høyere enn kr. 100 000. Beløpsgrensen henspeiler da på det aktiverbare beløp. Har man ikke fradrag for mva vil beløpsgrensen inkl mva. Har man fradrag for mva er beløpsgrensen eksl mva.

Beløpsgrensen må vurderes opp mot reglene for flåtekjøp og sammenhengende anskaffelser.

I dette kapittelet gjennomgås følgende:

* Immaterielle eiendeler
* Varige driftsmidler
* Prosjekter under utvikling/anlegg under utførelse (AUU)
* Anleggsregister
* Anskaffelseskost
  + Flåtekjøp
  + Egeninnsats i investeringsprosjekter
  + Finansieringsutgifter ved store investeringsprosjekter
* Regnskapsføring av enkeltdeler av en eiendel (dekomponering)
* Regnskapsføring av anleggsmidler som ferdigstilles og tas i bruk over tid (delaktivering)
* Avskrivninger
* Nedskrivninger
* Fraregning av anleggsmidler

### Det henvises i tillegg til temanotat «Store byggeprosjekter» og «IKT- prosjekter». For veiledning vedrørende avgrensningen mellom påkostninger og vedlikehold, se 7.4.3 Påkostninger og vedlikehold

.

# Immaterielle eiendeler

De immaterielle eiendelene som anses aktuelle for helseforetak er forskning og utvikling, IKT- utvikling, programvare, konsesjoner, patenter, lisenser, varemerker og lignende rettigheter. For å kunne aktivere en immateriell eiendel må den være identifiserbar, og den må kunne kontrolleres av foretaket slik at den representerer fremtidige økonomiske fordeler som forventes å tilflyte foretaket for at den kan aktiveres, jf. [NRS 19 Immaterielle eiendeler.](http://www.regnskapsstiftelsen.no/?did=9291743) I tillegg må anskaffelseskost kunne måles pålitelig.

### Forskning og utvikling

Verdier knyttet til FoU skal ikke regnskapsføres i helseforetakenes balanser.

### Programvare og lisenser – kjøp av standardløsning

Kjøp av standard programvare, herunder bruksrettigheter til programvaren og lisenser, skal aktiveres i henhold til reglene i kapittel 10.6.

### IKT-utvikling

Anskaffelse av systemer som innebærer større eller mindre grad av egenutvikling og/eller tilpasning må underlegges nærmere vurdering, og ut fra denne tas stilling til hvilke utgifter som skal aktiveres og hvilke som skal resultatføres. Dette gjelder spesielt større prosjekter som går over lengre tid.

Den regnskapsmessige behandlingen av utgifter til utvikling av IKT- løsninger avhenger av formålet med utviklingsaktivitetene. Utviklingsprosjekter som er å anse som FoU skal kostnadsføres løpende, mens utvikling som er knyttet til systemer eller programmer til bruk i foretakets eller fore­taks­gruppens egen aktivitet, tjenesteyting eller for administrative formål er normalt ikke FoU. Slike aktiviteter vil variere både i forhold til innovasjons­grad og omfang av egen utvikling i forhold til standardprogrammer. Slik utvikling vil imidlertid ofte innebære tilpasning og videreutvikling av standard IKT- løsninger og programmer hvor standardkomponenten utgjør en vesentlig del av det ferdige systemet. Slike investeringer følger hovedregelen for balanseføring av IKT-utvikling.

Anskaffelseskost omfatter alle utgifter som direkte eller indirekte kan henføres til egenutviklingen av programvaren mv. Slike utgifter omfatter:

* Lønn og andre personalkostnader til ansatte direkte engasjert i utviklingsarbeidet.
* Konsulentkostnader knyttet til utviklingsarbeidet.
* Materialer og tjenester som er forbrukt under utviklingsarbeidet.
* Avskrivning av anleggsmidler som er direkte brukt i utviklingsarbeidet.
* Den forholdsmessige andel av indirekte kostnader som kan relateres til utviklings-arbeidet.

I den grad utviklingsarbeidet går over lang tid og det er finansiert ved lån, skal låne­ut­gifter i tilvirkningsperioden aktiveres som en del av anskaffelseskost.

### Utsatt skattefordel

Helseforetakene er i all hovedsak unntatt skatteplikt, og utsatt skattefordel vil kun være relevant for datterselskap organisert som aksjeselskap. Forhold knyttet til skatt er ikke dekket av økonomihåndboken.

# Varige driftsmidler

Med varige driftsmidler forstås materielle eiendeler som er ment til varig eie og bruk i helseforetakets virksomhet. Eksempler på varige driftsmidler er tomter, bygninger, anlegg under utførelse, MTU, IT- og kommunikasjonsutstyr.

### Tomter, bygninger og annen fast eiendom

#### Tomter

Tomter anses normalt ikke å ha begrenset økonomisk levetid, og avskrives derfor ikke.

#### Infrastruktur

Aktivering av infrastruktur er først og fremst relevant i forbindelse med større bygge­prosjekter. Infrastruktur omfatter blant annet anlegg som vei, parkeringsplass, vann/ kloakk, gatelys, forsterking av strømnett, park- og hageanlegg mv. I tillegg må kulverter, gangbroer og lignende vurderes i forhold til klassifisering. Utendørsarbeider som aktiveres skal dekomponeres i tråd med Bygningsdelstabellen, jf. NS 3451, og denne legges til grunn for vurdering av hvorvidt anlegget inngår som en del av infrastrukturen og dermed klassifiseres som bygningsmessig anlegg (artskonto 112 Bygningsmessige anlegg), eller om den er å anse som en del av bygningene (artskonto 110 Bygninger). Bygningsdelstabellen finnes på http://underland.no.

I tillegg til klassifiseringen i balansen har vurderingene betydning for hvordan anlegget skal avskrives. Som utgangspunkt skal følgende legges til grunn:

* Vann/kloakk og gatelys skal aktiveres og avskrives. Dette er anleggsmidler som over tid utsettes for slitasje/forringelse. Tilknytningsavgift aktiveres, men avskrives ikke.
* Opparbeidelse av vei aktiveres som en del av tomten, og skal ikke avskrives. Det samme gjelder park­er­ings­­plasser. Førstegangs asfaltering skal aktiveres og avskrives. Senere asfaltering er vedlikehold. Levetider må vurderes konkret i hvert enkelt tilfelle.

#### Sykehusbygninger

Se temanotat «Store byggeprosjekt», samt kapittel om dekomponering for regnskapsmessig behandling av investering i sykehusbygninger.

#### Personalboliger, leiligheter, barnehager mv

Boliger og leiligheter for personale vedlikeholdes normalt slik at disse beholder sin verdi, og til dels også stiger i verdi. Beliggenhet i landet, by kontra distrikt er forhold som det må tas hensyn til i disse vurderingene. Ved eventuell mangel på vanlig vedlikehold og/eller uvanlig ”hard” bruk av personalboliger må det vurderes om det skal foretas nedskriv­ninger også på disse bygningene.

Barnehager har varierende standard og tilstand og fastsettelse av økonomisk levetid må vurderes særskilt, avhengig om barnehagen består av en ordinær bolig, brakke, annet bygg mv.

### Medisinskteknisk utstyr, inventar, transportmidler og lignende

#### PC-er

PCer anskaffes som hovedregel gjennom flåtekjøp via Sykehuspartner og skal følgelig aktiveres. Se 10.6.1Flåtekjøp.

#### Behandlingshjelpemidler

Behandlingshjelpemidler blir ofte anskaffet i store mengder der totalsummen av anskaffelsen i mange tilfeller overstiger beløpsgrensen for aktivering. Det vil da være naturlig å aktivere anskaffelsen som flåtekjøp.

Foretak som har en jevn utskifting av behandlingshjelpemidler vil ha en tilnærmet lik resultateffekt fra år til år. Direkte kostnadsføring kan derfor legges til grunn i slike tilfeller.

#### Kunst / utsmykning

Beløpsgrensen for aktivering for kunst er fastsatt til kr. 15 000, dvs. betydelig lavere enn for øvrige anleggsmidler. Kunst har ofte liten eller ingen verdinedgang som følge av slit og elde, og det er derfor ikke relevant med løpende avskrivninger. Verdien skal likevel vurderes regelmessig, og eventuell verdinedgang resultatføres som nedskrivning.

Enkelte typer kunst og utsmykking plasseres og brukes på en slik måte at det er utsatt for slitasje på samme måte som andre gjenstander. I disse tilfellene må levetiden vurderes og fastsettes som grunnlag for ordinær avskrivning.

Ved oppføring av nye bygg er det ikke uvanlig at deler av utsmykningen inngår som en del av selve bygget. Slik utsmykking skal avskrives over byggets levetid.

#### Bøker

Anskaffelse av bøker resultatføres på anskaffelsestidspunktet.

# Prosjekter under utvikling/ anlegg under utførelse (AUU)

Eiendeler som er under utvikling/utførelse skal klassifiseres som Prosjekt under utvikling (#108\*) eller Anlegg under utførelse (#113\*) frem til tidspunktet hvor eiendelen er klar til å tas i bruk. Når eiendelen er klar til å tas i bruk overføres den til riktig anleggskategori i anleggsregisteret.

Se også kapittel 10.9 vedrørende delaktivering samt temanotat for henholdsvis store byggeprosjekter og IKT investeringer.

# Anleggsregister

Alle foretak skal ha et anleggsregister. Her vil foretaket ha over­sikt over sine eiendeler, herunder opprinnelig kostpris, forventet økonomisk levetid, årlige avskrivninger, evt. nedskrivninger og samlet bokført verdi på drifts­midlene. Dette er også et lovkrav som følge av reglene om oppbevaring og dokumentasjon, jf. bokføringsloven. Videre er det et krav iht. bestemmelser om økonomistyring i staten.

Anleggsregisteret skal inneholde følgende:

* Benevning
* Anleggskategori
* Referanse til resultat og balansekonto i artskontoplanen
* Anskaff­elses­dato, måned og år
* Anskaffelseskost (avskrivnings­grunn­lag)
* Avskrivningssats
* Årets avskrivninger og akkumulerte avskrivninger
* Årets nedskrivninger og akkumulerte nedskrivninger
* Lokasjon
* Identifikasjonsnummer

Alle endringer knyttet til anleggsmidlene registreres, og historikk oppbevares gjennom anleggsregisteret.

Ved oppsett og vedlikehold av anleggsregister og artskontoplan må endringer kvalitetssikres slik at disse behandles likt. Dette for å sikre at anleggsregisteret er enkelt avstembart mot balanse og avskrivningskontoer i resultatet. Anleggsmidler beholdes i anleggsregisteret frem til tidspunkt for utrangering, salg eller annen avhending av et anleggsmiddel. Først da skal anlegget fjernes fra anleggsregistret ved at opprinnelig kostpris, akkumulerte avskrivninger og eventuelle akkumulerte nedskrivninger føres ut av anleggsregisteret og fra balanseverdiene «anskaffelseskost» og «akkumulerte avskrivninger».

# Anskaffelseskost

Ved førstegangs balanseføring skal anleggsmiddelet aktiveres til kostpris. Kostpris består av kjøpspris med tillegg av importavgifter og ikke refunderbare skatter og avgifter ved kjøp, etter fradrag for rabatter og prisavslag. Videre kan kostprisen tillegges direkte henførbare utgifter som er nødvendige for å frakte eiendelen til riktig sted, og å sette den i stand for å virke slik den var tiltenkt fra ledelsen. Utgifter knyttet til reallokering av eiendeler fra et sted til et annet kan ikke aktiveres som en del av eiendelen.

Følgende er eksempler på direkte henførbare utgifter:

* Egeninnsats knyttet direkte til tilvirkningen eller anskaffelsen
* Utgifter til opparbeiding av tomt
* Innledende leverings- og håndteringsutgifter
* Installasjons- og monteringsutgifter
* Honorar til fagfolk

I de tilfeller kostpris også inkluderer betaling for fremtidig service, må prisen skilles i to ulike komponenter; pris for utstyret og pris for servicekontrakten. Prisen for utstyret aktiveres som en del av anskaffelseskost for anleggsmidlet, mens prisen på service-kontrakten aktiveres som en forskuddsbetalt kostnad. Den forskuddsbetalte kostnaden skal kostnadsføres over servicekontraktens løpetid.

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

Utgifter knyttet til opplæring skal kostnadsføres direkte da det er vanskelig å identifisere og dokumentere at dette har varig verdi. Ved anskaffelse av større utstyr inngår ofte deler av opplæringen i selve prisen. Prisen skal da dekomponeres slik at den delen som gjelder opplæring ikke blir aktivert. I den grad anskaffelseskostnaden er betydelig og opplæringsdelen utgjør en uvesentlig del av kostpris samt er vanskelig å skille ut fra øvrig anskaffelseskost, aksepteres aktivering av hele kjøpesummen. Eksterne kostnader knyttet til opplæring av f.eks. teknisk personell og superbrukere skal som hovedregel balanseføres som en del av anleggsmidlet.

# Flåtekjøp

Anskaffelser som enkeltvis har en kostpris under beløpsgrensen, kan i visse tilfeller likevel aktiveres dersom de ellers tilfredsstiller kravene til dette. Slike tilfeller omtales som flåtekjøp, og innebærer innkjøp av driftsmidler som er naturlig å se sammen eller innkjøp av mange like driftsmidler. Det må videre utgjøre en planmessig, felles investering innenfor en begrenset tidsperiode som til sammen har en anskaffelseskost som overstiger beløpsgrensen.

For at en investering skal kunne defineres som planmessig må det foreligge en aktivitet, et prosjekt eller lignende som anskaffelsen er knyttet til. Det kan eksempelvis være knyttet til en gradvis oppgradering av maskinpark, lokaler eller lignende som skjer over en periode og der driftsmidlene kjøpes inn enkeltvis etter hvert som maskinene skal tas i bruk, lokaler blir ferdigstilt etc.

Ved vurdering av hvorvidt anskaffelser kommer under betegnelsen flåtekjøp må helse-foretaket som helhet ses på som en vurderingsenhet. Hvilke enheter eller avdelinger innenfor det samme helseforetaket som benytter seg av de aktuelle driftsmidlene er derfor ikke av betydning i denne sammenhengen.

Flåtekjøp kan også være flere like kjøp i løpet av en regnskapsperiode. Dersom totalt kjøp gjennom året overstiger grenseverdier må anskaffelsen aktiveres dersom krav til varighet er oppfylt.

Påfølgende tilleggsanskaffelser knyttet til opprinnelig flåtekjøp aktiveres sammen med tidligere balanseført anskaffelse, uavhengig av beløpets størrelse.

Eksempler på investeringer som typisk bør vurderes med tanke på kriteriene for flåtekjøp kan være PC-investeringer i Sykehuspartner, behandlingshjelpemidler og inventar.

# Egeninnsats i investeringsprosjekter

For at utgifter til ansatte skal inngå i kostpris må de være direkte knyttet til tilvirkningen eller anskaffelsen av et anleggsmiddel. Utgifter knyttet til egne ansatte er begrenset til ansatte som er direkte involvert i prosjektet, og hvor en kan spore timene tilbake til anskaffelsen.

Administrasjons- og andre felleskostnader kvalifiserer således ikke til aktivering som en del av anleggsmidlet. Utgifter for egne ansatte skal ikke innregnes som del av anskaffelseskost når det gjelder sporadisk deltakelse i referanse-/styringsgrupper o.l., ansatte med ansvar for innkjøp generelt og ansatte med løpende ansvar for prosjektering, vedlikehold og påkostninger av et foretaks anleggsmidler. Lønn og andre personalkostnader til ansatte direkte engasjert i prosjektgjennomføringen skal balanseføres.

Ved aktivering av intern ressursbruk skal alle sosiale kostnader inngå i anskaffelses­kost, herunder feriepenger, pensjonskostnader og arbeidsgiveravgift. Dette gjøres gjennom å beregne en fast prosentsats for påslag for sosiale kostnader som legges til timeprisen for den enkelte ansatte.

# Finansieringsutgifter ved store investeringsprosjekter

I forbindelse med store investeringsprosjekter med lang tilvirkningstid vil renter knyttet til finansieringen av prosjektet inngå som en del av anskaffelseskost og balanseføres.

Balanseførte renter beregnes og tilordnes anleggsmidlet i takt med framdriften i prosjektet. Det er kun renter som påløper i perioden fra bygging/ utvikling med tilhørende utbetaling til leverandørene starter frem til anleggsmidlet er ferdig som skal balanseføres.

Balanseførte renter kan ikke overstige betalingspliktige. Det betyr at det ikke kan aktiveres kalkulatoriske renter. I tilfeller hvor rentene skal fordeles på flere anleggsmidler og det er vanskelig å spesifisere renten per anleggsmiddel kan foretakets gjennomsnittlige gjeldsrenteprosent benyttes.

Balanseføring av renter er kun aktuelt for lånefinansierte investeringsprosjekter.

# Regnskapsføring av enkeltdeler av en eiendel (dekomponering)

Dersom hovedbestanddelene i en eiendel har vesentlig forskjellige mønstre for forbruk av økonomiske fordeler, skal foretaket fordele eiendelens opprinnelige anskaffelseskost mellom hovedbestanddelene og avskrive hver enkelt bestanddel separat over dens utnyttbare levetid. Dette gjelder blant annet bygninger, og enkelte utstyrsenheter innenfor medisinskteknisk utstyr. Slike eiendeler kan bestå av flere enkeltstående komponenter som underlegges ulike regimer for senere reinvesteringer, vedlikehold og service mv. Dette innebærer at det er hen­sikts­­­messig å foreta en dekomponering av disse både med tanke på kontroll av verdiene, men også i forhold til fastsettelse av avskrivningstider.

# Generelt om dekomponering

Dekomponering innebærer å bryte opp et større anleggsmiddel i flere komponenter som balanseføres og avskrives hver for seg. Hver del av et driftsmiddel som har en kostpris som er vesentlig i forhold til den totale kostprisen, skal aktiveres og avskrives separat. Vesentlighetsvurderingen må gjøres av det enkelte helseforetak. Hensikten med dekomponering er å skille komponenter som har ulik levetid, er underlagt ulike regimer for vedlikehold, utskifting mv. Ved utskiftning av enkeltkomponenter må gjenværende balanseført verdi av delen som ble skiftet ut fraregnes. Ved utskiftning av en enkeltkomponent hvor opprinnelig kostpris ikke var dekomponert må ofte skjønn benyttes.

Dekomponering vil sjelden være relevant for anleggsmidler med forholdsvis lav verdi. Ved dekomponering vil hvert enkelt anleggsmiddel ha en tilpasset avskrivningssats som bidrar til riktig periodisering av kostpris gjennom årlige avskrivninger.

# Dekomponering – Bygninger, bygningsmessige anlegg og tekniske installasjoner

Alle nye bygg skal dekomponeres, og dette innebærer at alle direkte kostnader henføres til aktuell kompo­nent av bygget. Dekomponeringen skal følge samme inndeling som Bygningsdelstabellen, jf. NS 3451 med unntak av at VVS-installasjoner er delt i to; ventilasjon og varme/sanitær i helse­region­ene. Det vil si at bygg skal dekomponeres i henhold til følgende oversikt:

* Bygning
* Ventilasjon
* Varme og sanitær
* Elkraftinstallasjon
* Tele- og automatiseringsinstallasjon
* Andre installasjoner

Ytterligere dekomponering kan være regnskapsmessig riktig om noen av ovennevnte komponenter inneholder bygningsdeler, utstyr etc. med vesentlige forskjeller i levetider.

Dekomponering av boliger, barnehager mv kan være hensiktsmessig og bør vurderes, men er ikke et krav.

Anleggsregisteret skal sikre nødvendig gruppering og samordning av dekomponerte anlegg. Dette innebærer blant annet at et bygg med sine komponenter må knyttes sammen i anleggsregisteret i et hierarki eller ved annen koding som understøtter kontroll, avstemming, rapportering etc. for det totale bygget eller annet større anlegg bestående av flere komponenter/bestanddeler. En viktig kontroll vil for eksempel være å sikre at en ikke har en komponent som for eksempel ventilasjonsanlegg med rest levetid som er lenger enn rest levetid på bygningsmassen.

# Dekomponering – medisinskteknisk utstyr (MTU)

Helse Sør-Øst har ikke utarbeidet felles retningslinjer for dekomponering av utstyr utover det som nevnt ovenfor. Det enkelte helseforetak må vurdere om det av regnskapsmessige årsaker skal foretas en dekomponering av større medisinsktekniske anlegg som består av flere komponenter.

# Påkostning vs. vedlikehold

Retningslinjer vedrørende påkostning vs. vedlikehold er beskrevet i 7.4.3 Påkostninger og vedlikehold.

# Delaktivering

# Store byggeprosjekter

Det kan forekomme at enkelte delprosjekt i byggeprosjektet ikke er endelig ferdigstilt på tidspunkt for aktivering. Dersom delprosjektet står på egne ben og er uavhengig av tidligere aktiverte prosjektkostnader, håndteres dette etter alminnelige regler for aktivering. I tilfeller hvor delprosjektet deler felles infrastruktur og bygningskropp vil de felles investeringene avskrives for sykehusbygget sett under ett. Vurderinger rundt fastsettelse tidspunkt og allokering av avskrivninger må vurderes av det enkelte helseforetak og godkjennes av Helse Sør-Øst RHF. Vurderingen må avklares med revisor.

# IKT-prosjekter

Store IKT-prosjekter utvikles normalt over en lengre tidsperiode og dekker flere regnskapsperioder. Det vil normalt også være slik at løsningen rulles ut hos foretakene etter en forhåndsdefinert utrullingsplan. Dette gjør at det ikke er bare ett tidspunkt hvor man kan si at løsningen er klar til å tas i bruk og systemet balanseføres for å begynne avskrivninger. I henhold til norske regnskapsregler skal kostnader sammenstilles med tilhørende inntekter. Dette innebærer at avskrivningskostnaden må tilordnes tidspunktet hvor løsningen begynner å generere inntekter. Se nærmere beskrivelse i temanotat «IKT-prosjekter».

# Avskrivninger

Det følger av sammenstillingsprinsippet og Regnskapsloven § 5-3 andre ledd at anleggsmidler med begrenset økonomisk levetid skal avskrives etter en fornuftig avskrivningsplan. Det betyr at anskaffelseskost for eiendelen fordeles over denne levetiden. De årlige avskrivningene kostnadsføres i resultatregnskapet. Formålet med dette er å sammenstille kostnaden ved å bruke eiendelen som innsatsfaktor med de inntekter som bruken av eiendelen er med på å generere. Helseforetakene forholder seg til de til enhver til gitte avskrivningssatsene fra HOD og Helse Sør-Øst RHF.

I henhold til Regnskapsloven § 5-3 andre ledd skal eiendelen med begrenset økonomisk levetid avskrives over en fornuftig avskrivningsplan. Anleggsmidler som har ubegrenset levetid, eksempelvis tomter, skal ikke avskrives.

Avskrivningen begynner når den eiendelen er tilgjengelig for bruk, dvs. når den er på det sted og i den stand som er nødvendig for at den skal kunne brukes slik den var tiltenkt av ledelsen. Avskrivningen opphører når eiendelen blir fraregnet. Foretaket skal velge en avskrivningsmetode som gjenspeiler mønsteret for hvordan foretaket forventer å forbruke eiendelens framtidige økonomiske fordeler. Dersom foretaket ikke kan fastsette dette mønsteret på en pålitelig måte, skal den lineære metoden benyttes.

# Avskrivningsbeløp

Avskrivbart beløp er eiendelens kostpris redusert med eventuelt forventet restverdi (salgs-/utrangerings­verdi). De fleste anleggsmidlene som blir benyttet frem til de blir utrangert som følge av behov for reinvesteringer. Det vil si at restverdi for de fleste anleggsmidlene settes til null. Ved fastsettelse av eventuell salgsverdi skal det ikke tas hensyn til forventet prisstigning i eierperioden.

# Avskrivningsmetode

Avskrivningene skal representere fall i bruksverdien (ikke salgsverdien). Dette tilsier at lineære avskrivninger er den riktige avskrivningsmetoden for de fleste anleggsmidlene. Det gir vanligvis også den mest riktige kostnadsfordelingen over anleggets brukstid. Lineære avskrivninger er også den mest vanlige avskrivningsmetoden, og er valgt som den foretrukne metoden i helseforetakene.

# Avskrivningstid

Avskrivningstiden skal gjenspeile eiendelens forventede økonomiske levetid. Helseforetakene forholder seg til de til enhver tid gjeldende avskrivningssatsene fra HOD og Helse Sør-Øst RHF. Tabellen nedenfor anses veiledende da fastsettelse av avskrivningstidene må ses i sammenheng med det enkelte foretakets bruk av eiendelen og hvilket vedlikeholdsregime det enkelte foretak har etablert. Tomter, boliger og kunst avskrives ikke, da disse ikke anses å ha verdifall.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Driftsmiddel** | **Type eiendel/driftsmiddel** | **Øk. Levetid** |
| **Bygg og installasjoner** | **Varige driftsmidler** |  |
| Sykehusbygninger | Varige driftsmidler | 60 år |
| - Ventilasjon | Varige driftsmidler | 20 år |
| - Varme og sanitær | Varige driftsmidler | 20 år |
| - Elkraft – installasjon | Varige driftsmidler | 20 år |
| - Tele og automat | Varige driftsmidler | 10 år |
| - Annet | Varige driftsmidler | 20 år |
| Andre bygninger | Varige driftsmidler | 60 år |
| - Ventilasjon | Varige driftsmidler | 30 år |
| - Varme og sanitær | Varige driftsmidler | 30 år |
| - Elkraft – installasjon | Varige driftsmidler | 30 år |
| - Tele og automat | Varige driftsmidler | 20 år |
| - Annet | Varige driftsmidler | 30 år |
| Tomter | Varige driftsmidler | Avskrives ikke |
| Boliger, herunder personalboliger med tilhørende tomter | Varige driftsmidler | Avskrives ikke |
| Kunst | Varige driftsmidler | Avskrives ikke |
| **MTU** | **Varige driftsmidler** |  |
| Stråleterapi-utstyr | Varig driftsmidler | 12 år |
| Røntgen-utstyr | Varig driftsmidler | 10 år |
| Scopiutstyr | Varig driftsmidler | 4 år |
| Ultralyd | Varig driftsmidler | 7 år |
| Analyseapp. og lab. utstyr | Varig driftsmidler | 9 år |
| Overvåkning-anlegg | Varig driftsmidler | 8 år |
| Kirurgiske instrumenter | Varig driftsmidler | 15 år |
| Skylleroms-utstyr | Varig driftsmidler | 12 år |
| Annet MTU | Varig driftsmidler | 11 år |
| **IT- og kommunikasjonsutstyr** | **Varige driftsmidler/immaterielle eiendeler** |  |
| Kjøpt programvare | Immaterielle eiendeler | 8 år |
| PC-utstyr mv. | Varige driftsmidler | 3 år |
| Servere | Varige driftsmidler | 4 år |
| Operativsystemer | Varige driftsmidler | 4-10 år |
| Nettverk | Varige driftsmidler | 10 år |
| Komm.utstyr/ tele | Varige driftsmidler | 5 år |
| Andre kontormaskiner | Varige driftsmidler | 3 år |
| **Annet** | **Varige driftsmidler** |  |
| Biler og andre transportmidler | Varige driftsmidler | 8 år |
| Inventar | Varige driftsmidler | 10 år |
| Bøker | Varige driftsmidler | 3 år |

# Revurdering av levetider - kontroll av anleggsregnskapet

Fastsatte levetider skal i utgangspunktet revurderes årlig. For foretakene vil ikke dette være praktisk gjennomførbart for alle anleggsmidlene. Det må der­for etableres rutiner som sikrer en regelmessig vurdering av alle anleggsmidlene der verdien og gjenstående brukstid/ levetid blir vurdert. Hensikten er å sikre at balanseførte verdier fortsatt er i foretakets eie med oppført verdi, og at eiendelenes bokførte verdi blir fordelt på gjenværende brukstid. Følgende minimumskrav skal i utgangspunktet legges til grunn:

* Alle bygninger skal vurderes årlig.
* Alle andre eiendeler med anskaffelseskost over 20 millioner kroner og med bokført verdi (restverdi) over 1 million kroner skal vurderes årlig.
* Eiendeler med anskaffelseskost mellom 5–20 millioner kroner og med antatt levetid over 5 år vurderes minimum hvert 3. år etter fastsatt plan.

Foretakets størrelse kan tilsi at andre beløpsgrenser skal legges til grunn.

Kontroll og vurderinger av eiendelene skal blant annet inneholde følgende kontroll­punkter:

* Er foretaket fortsatt eier av eiendelen?
* Foreligger det dokumentasjon på at foretaket har hjemmel?
* Dokumentasjon av hjemmelsgrunnlaget må inngå i dokumentasjon av balansen.
* Er eiendelen fortsatt i bruk?
* Er antatt gjenværende levetid/brukstid i samsvar med registrert gjenværende leve­tid/brukstid?
* Foreligger det forhold som tilsier at eiendelen bør nedskrives?
* Foreligger det beslutninger om salg av eiendelen, herunder vurdering av behov for nedskrivning til forventet salgsverdi?
* Foreligger det beslutning om bruksendring, herunder behov for nedskrivning?
* Er det andre forhold av betydning for gjenværende brukstid eller bokført verdi?
* Er eiendelens fysiske plassering iht. anleggsregisteret?

Revurdering av levetiden til en eiendel kan kreve endringer i avskrivningsplanen. Balanseført beløp på vurderingstidspunktet skal fordeles over den nye estimerte gjenværende levetiden basert på knekkpunktmetoden. Er balanseført verdi på dette tids­punktet vesentlig høyere enn det som anses som riktig verdi må det vurderes om verdi­nedgangen er så stor at det er aktuelt å foreta en nedskrivning av verdien.

# Nedskrivning

Dersom virkelig verdi av en eiendel er lavere enn balanseført verdi, og dette skyldes årsaker som kan antas ikke å være forbigående, skal eiendelen nedskrives i den utstrekning det må anses nødvendig etter god regnskapsskikk. Nedskrivninger er regulert i NRS(F) Nedskriving av anleggsmidler som omfatter både varige driftsmidler og immaterielle eiendeler.

Med virkelig verdi av en eiendel menes det høyeste av salgs-/markedsverdi og bruksverdi. Dersom salgs-/markedsverdi på helserelaterte eiendeler ikke er tilgjengelig vil eiendelen vurderes til bruksverdi.

En nedskrivningsvurdering stiller krav om betydelig skjønns­utøvelse. Vurderingene med tilhørende skjønnsutøvelse må gjennomføres konkret for den enkelte eiendelen/ kontant-strømgenererende enheten. Vurderinger av nedskrivninger av større eiendeler og med større beløp skal alltid dokumenteres. Kravet til dokumentasjon gjelder uavhengig av om det er konkludert med at det foreligger grunnlag for nedskrivning eller ikke.

Nedskrivning er særlig aktuelt når det foreligger beslutning om:

* Bruksendring
* Salg
* Rivning
* Utrangering

Vurdering av nedskrivningsbehov må gjøres løpende, og er spesielt aktuelt i tilfeller som nevnt over. Ved årsslutt er det uansett et krav om å foreta en nedskrivningsvurdering og dokumentere denne.

Når det foreligger en reduksjon av verdien på en eiendel basert på endringer i markedsverdier, og denne er planlagt benyttet i foretakets drift i uoverskuelig framtid er det vanligvis ikke aktuelt å foreta noen nedskrivning selv om salgs-/markedsverdi er lavere enn bokført verdi. I slike tilfeller er det bruks­verdien som skal legges til grunn. Det vil ofte også være aktuelt å se verdiendringer på flere eiendeler i sammenheng når nedskrivning skal vurderes. En eiendel kan ha en redusert verdi isolert sett, men er samtidig nødvendig sammen med andre eiendeler for å opprettholde driften.

Så snart en eiendel ikke brukes i produksjon av spesialisthelsetjenester så skal eiendelen vurderes til virkelig verdi hvis verdinedgangen ikke anses å være forbigående.

Når et bygg, deler av et bygg mv. rives må det avklares hva som er årsaken til rivningen. Dersom rivningen skyldes bygging av nytt driftsmiddel, se temanotat «Store byggeprosjekter». I andre rivningssituasjoner er det ordinære regler for nedskrivning som gjelder.

Ved utrangering av en eiendel skal gjenværende bokført verdi nedskrives.

En eiendel kan, etter regnskapslovgivningen, ikke skrives opp i verdi, men tidligere nedskrivninger skal helt eller delvis reverseres ved senere verdiøkning av eiendelen.

Nedskrivninger av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler resultatføres på konto­gruppe 609 Nedskrivning av varige driftsmidler og immaterielle eiendeler.

# Nedskrivninger kontra tap ved salg av anleggsmidler

Ved salg av anleggsmidler der bokført verdi er høyere enn forventet salgsverdi, kan dette medføre at differansen mellom bokført verdi og forventet salgsverdi presenteres enten som en nedskrivning eller som et tap ved salg. Dersom avtale om salg inngås omtrent samtidig med overdragelsen vil det være naturlig at differansen bokføres som tap ved salg. Det er ikke uvanlig at det inngås avtale om salg av et driftsmiddel der overdragelse og oppgjør skjer lenger fram i tid. Fra avtale inngås og overføringen skjer skal anleggs­mid­let som regel benyttes på ordinær måte i foretaket. Er avtalt vederlag lavere enn bokført verdi vil være ved tidspunktet for overdragelsen, må det foretas en korriger­ing av bokført verdi umiddelbart etter at avtalen er inngått. Fra dette tidspunktet er det ikke tidligere bruks-verdi, men salgsverdien som må legges til grunn for verdi­vurder­ingen. Dette betyr at det må foretas nedskrivning av differansen mellom salgsverdi og bokført verdi hensyntatt avskrivninger frem til overdragelse. Er differansen ubetydelig vil det som regel være riktig å endre avskrivningene fra avtale­tidspunktet og fram til avtalt tidspunkt for overdragelse.

# Fraregning av eiendeler

En eiendel skal fraregnes når den er avhendet eller foretaket ikke lenger forventer noen fremtidige økonomiske fordeler fra eiendelen. Gevinst/tap knyttet til avhendelsen innregnes i resultatregnskapet basert på differansen mellom netto vederlag og bokført verdi av eiendelen.