
Nærings- og fiskeridepartementet
Postboks 8090 Dep
0032 OSLO

Besvarelse søknad om unntak fra statlige regnskapsstandarder SRS - balanseføring av infrastruktureiendeler i Kystverket

Vi viser til Nærings- og fiskeridepartementets (NFD) brev av 14. desember 2022 om unntak fra SRS 17 Anleggsmidler punkt 21 og 23 om balanseføring av enkelte infrastruktureiendeler for Kystverket. Det søkes om midlertidig unntak, gjeldende for regnskapsårene 2022-2024. Vi beklager at det har tatt lang tid å behandle denne unntassøknaden.

Begrunnelse for søknaden

Det framgår av det mottatte brevet at det søkes om unntak fordi Kystverket delvis avviker fra SRS 17 Anleggsmidler, ved at ikke alle infrastruktureiendeler balanseføres. Følgende grupper av infrastruktureiendeler balanseføres ikke:

- Farleder
- Navigasjonsinnretninger
- Molo- og havneanlegg (fiskerihavner)
- Stad skipstunnel

Det søkes om unntak fra krav om balanseføring av disse infrastruktureiendelene for tre regnskapsår fordi det vil være en tid- og kostnadskrevende prosess å endre prinsipp fra direkte kostnadsføring til balanseføring. Dette har bakgrunn i at prinsippendringen ikke bare må gjøres for investeringer etter tidspunktet for prinsippendringen, men også bakover i tid, jf. SRS 3 Prinsippendring, estimatendring og korrigerende av feil. Et midlertidig unntak vil gi Kystverket mulighet til å foreta nødvendige avklaringer og iverksette nødvendige tiltak.

NFD søker på vegne av Kystverket om unntak fra følgende punkter i SRS 17:

21. Infrastruktureiendeler er eiendeler som inngår i transport- eller kommunikasjonsnettverk som betjener et større geografisk område og har en bredere samfunnsmessig betydning.

23. Nasjonaleiendommer og kulturminner er eiendeler med kulturell, miljømessig eller historisk betydning. Utgifter til anskaffelse av nasjonaleiendom og kulturminner skal kostnadsføres. Dersom nasjonaleiendom og kulturminner brukes som driftsmiddel i virksomheten skal driftsmiddelet

balanseføres. Ved beregning av verdi når driftsmiddelet skal balanseføres, kan det tas utgangspunkt i hva det ville kostet å kjøpe et tilsvarende driftsmiddel (samme funksjonalitet og eventuell beliggenhet). Ved verdsettelsen skal det ikke tas hensyn til eiendelens kulturelle, miljømessige eller historiske verdi. Differansen mellom anskaffelseskost og balanseført verdi skal kostnadsføres.

DFØs vurdering av søknaden

Formålet med de statlige regnskapsstandardene etter rundskriv R-114 punkt 1 er å legge til rette for et mer omfattende og standardisert informasjonsgrunnlag for styring i statlige virksomheter. Standardene skal også gi et grunnlag for å framskaffe sammenlignbar kostnadsinformasjon og en bedre oversikt over statens eiendeler.

Anleggsmidler defineres i SRS 17 Anleggsmidler punkt 4 som varige og betydelige eiendeler som disponeres av virksomheten. Det følger av SRS 17 Anleggsmidler punkt 21 at infrastruktureiendeler omfatter eiendeler som inngår i transport- eller kommunikasjonsnettverk og som betjener et større geografisk område. Eiendelene kjennetegnes ved at de har en bredere samfunnsmessig betydning. Etter vår vurdering er farleder, navigasjonsinnretninger samt molo- og havneanlegg alle anleggsmidler som disponeres av Kystverket og de faller inn under definisjonen av infrastruktureiendeler, det vil si at de er varige driftsmidler. Varige driftsmidler skal etter SRS 17 Anleggsmidler punkt 22 balanseføres til anskaffelseskost. Det må imidlertid også vurderes om noen av de eiendelene som Kystverket forvalter skal klassifiseres som nasjonaleiendommer eller kulturminner. Det følger av SRS 17 Anleggsmidler punkt 23 at nasjonaleiendommer og kulturminner er eiendeler med kulturell, miljømessig eller historisk betydning. Slike eiendeler skal som hovedregel ikke balanseføres. Det gjelder ikke for nasjonaleiendommer og kulturminner som benyttes som driftsmiddel i virksomheten. De deler som er i bruk i driften skal verdsettes og balanseføres.

Basert på den mottatte informasjonen, er vi enige i at det vil være en tid- og kostnadskrevenne prosess å endre prinsipp fra direkte kostnadsføring til balanseføring for farleder, navigasjonsinnretninger samt molo- og havneanlegg, og det framstår som fornuftig at det brukes tid i 2023 og 2024 for å legge til rette for at dette kan skje fra 1. januar 2025. Dette har særlig sammenheng med at prinsippendringen også gjelder bakover i tid, slik at alle infrastruktureiendelene som Kystverket disponerer pr 1. januar 2025 fra dette tidspunktet skal inngå i balansen.

Vi vil under kommentere enkelte forhold for hver av de fire gruppene som omtales i unntakssøknaden. I tillegg henviser vi til omtale av regnskapsmessig behandling av disse eiendelene i vår e-post av 27. mai 2021 til Kystverket, som også er vedlagt.

1. Farleder

NFD skriver i sin unntakssøknad til DFØ at «Kystverket i sin vurdering har konkludert med at kostnader ifm. farledsutbedringer ikke skal balanseføres. Dette er basert på at Kystverket ikke har eiendomsretten til farledene, og vurderingen er etter Kystverkets syn i tråd med DFØ sin veiledning for utarbeidelse av åpningsbalansen». Kystverket utdyper i sitt brev til NFD av 10. mars 2022 at eiendomsretten er et sentralt begrep ved vurdering av om farledstiltak skal balanseføres. De skriver

også at «Etter vår vurdering har ikke Kystverket eiendomsretten til farledene eller til investeringene (utdypning og utbedring av leden) som gjøres».

DFØ mener at det ikke er eiendomsretten som avgjør om farledene skal balanseføres, i og med at anleggsmidler er definert som varige og betydelige eiendeler som *disponeres* av virksomheten, jf. SRS 17 Anleggsmidler pkt. 4. Det er imidlertid i DFØs veiledning for utarbeidelse av åpningsbalanse (punkt Spesielle forhold knyttet til immaterielle eiendeler og varige driftsmidler) tatt inn følgende presisering: «Eiendeler som ikke eies av virksomheten, men som kun disponeres etter hjemmel av lov og som virksomheten har mottatt vederlagsfritt, skal dermed ikke inkluderes i åpningsbalansen».

Videre skriver Kystverket i sitt brev av 10. mars 2022 at «Basert på denne presiseringen, kan vi ikke se at farledene er å anse som anleggsmidler som Kystverket skal balanseføre. Staten ved Kystverket kan gjøre farvannsutbedringer etter hjemmel av havne- og farvannsloven, men det er ikke slik at staten eier grunnen i farledene. I tillegg utløser ikke farvannsutbedringer automatisk en vedlikeholdsplikt for staten».

Vi mener at presiseringen om at eiendeler som ikke eies av virksomheten, men som kun disponeres etter hjemmel av lov og som virksomheten har mottatt vederlagsfritt, ikke er relevant i dette tilfellet. Dette skyldes at Kystverket nok kan sies å disponere selve farledene etter hjemmel av lov og vederlagsfritt, men de betaler for investeringene som gjøres i farledene, omtalt som utdypning og utbedring i Kystverkets brev av 10. mars 2022. Disse investeringene mener vi må behandles på vanlig måte etter SRS 17, selv om Kystverket ikke eier farledene, på samme måte som en leietaker må balanseføre påkostninger i leide lokaler, jf. SRS 17 punkt 33. Til tross for at selve farledene ikke balanseføres, skal altså investeringer i farledene balanseføres.

Kystverket ser også denne konklusjonen opp mot eierskapsprinsipp anvendt av Nye Veier AS i vurdering av deres eiendeler. «Selskapet har ikke eiendomsretten til veigrunn og veianlegg som de har ansvaret for utbygging, drift og vedlikehold av. Nye Veier AS balansefører derfor ikke slike poster i regnskapet sitt». Vi anser ikke at denne sammenligningen er relevant, da Nye Veier AS ikke er en statlig virksomhet.

Kystverket skriver også at «Det er også slik at de fleste farledsutbedringene som gjennomføres har en varig effekt og ikke resulterer i en bygningsmasse som forringes eller skal vedlikeholdes. Dersom investeringene skulle balanseføres, ville disse blitt balanseført som varige eiendeler uten avskrivningstid. Kystverket ville da få en uforholdsmessig stor balanse med svært lave avskrivningskostnader».

Som nevnt over, er formålet med de statlige regnskapsstandardene i tillegg til å fremskaffe kostnadsinformasjon også å gi en bedre oversikt over statlige eiendeler. Dette innebærer også å inkludere eiendeler som ikke verdiforringes og dermed ikke avskrives. Til sammenligning kan vi se på behandling av tomter. Også denne gruppen anleggsmidler skal balanseføres, men den skal ikke avskrives, jf. SRS 17 Anleggsmidler pkt. 40 «Immaterielle eiendeler og varige driftsmidler, som har begrenset utnyttbar levetid, skal avskrives etter en fornuftig avskrivningsplan. Eiendeler som har ubegrenset utnyttbar levetid, skal ikke avskrives. Med unntak av tomter er det svært få eiendeler som har ubegrenset utnyttbar levetid.».

Når det gjelder regnskapsmessig behandling av farleder for øvrig, viser vi til vår vedlagte e-post til Kystverket av 27. mai 2021.

2. Navigasjonsinnretninger

Kystverket har ansvaret for såkalt navigasjonsveiledning i Norge, f.eks. fyr, varder, lanterner, lykter og andre typer merker langs norskekysten. Noe av dette er driftet av Kystverket, mens noe er driftet av kommunale eller private havner. De eiendelene som driftes av Kystverket er ikke inkludert i balansen til Kystverket i dag. Etter vår forståelse blir beholdninger av materiell til vedlikehold og påkostning av denne infrastrukturen balanseført i kontogruppe 14 "Beholdninger av varer og driftsmateriell" fram til de monteres og deretter kostnadsført direkte.

Kystverket har etter forskrift om farvannsskilt og navigasjonsinnretninger § 3 første ledd, et ansvar for å føre register over alle farvannsskilt og navigasjonsinnretninger. Dette gjelder også farvannsskilt og navigasjonsinnretninger som eies av andre enn Kystverket. Ansvaret ivaretas i et eget fagsystem der alle navigasjonsinnretninger er registrert. Fagsystemet inneholder oversikt over det kartlagte vedlikeholdsbehovet til alle innretningene, samt en kategorisering av den enkelte innretningens betydning for sjøsikkerheten. Kystverket argumenterer med dette for at balanseføring av innretningene ikke vil bidra til å gi staten noen bedre oversikt over sine eiendeler. Det er DFØs vurdering at manglende balanseføring, vil gi for lave balanseverdier i Kystverkets virksomhetsregnskap selv om virksomheten har denne oversikten i sitt fagsystem.

Kystverkets skriver i sitt brev at de er enige i at disse eiendelene normalt skal balanseføres innenfor gjeldende regelverk. De mener imidlertid at kostnaden ved å balanseføre disse eiendelene er større enn den mulige nytten. De mener også at dette er i tråd med de vurderingene som er gjort i Danmark. De vurderer også at risikoen for feilføringer i regnskapet vil øke betraktelig, dersom eiendelene balanseføres, som igjen vil svekke tilliten til Kystverkets regnskap.

Kystverket oppgir at det ikke vil være særlig kostnadskrevende å utarbeide en åpningsbalanse for navigasjonsinnretningene, da dette i stor grad kan gjøres sjablongmessig basert på Kystverkets oversikt over eiendelene. Det som vil kreve ressurser er de løpende føringene i balansen. Ved løpende balanseføring må det gjøres en vurdering av om hver enkelt kostnad er påkostning (balanseføres) eller vedlikehold (kostnadsføres). I sitt brev peker også Kystverket på utfordringer forbundet med at de i stor grad bruker egne ansatte og fartøy ved etablering og vedlikehold av navigasjonsinnretninger.

Kystverket skriver blant annet følgende i brev av 10. mars 2022:

«Dersom målet med balanseføring er å få fram et riktig kostnadsbilde og god styringsinformasjon, vil dette fordre at om lag 180 operativt ansatte må registrere tidsbruk på et langt mer detaljert nivå enn i dag. Også materialforbruket må henføres på et langt mer detaljert nivå. Dette vil være ekstra krevende siden materiellet er delvis direkte innkjøpt til en innretning, delvis lagerført på land og delvis lagerført på fartøyene. Det vil følgelig være svært ressurskrevende å sikre riktig kontering av materiell og mannskapsressurser på hvert enkelt anlegg i balansen.

Fartøysressursene som brukes i arbeidene er allerede balanseførte og avskrives i regnskapet. Regnskapsteknisk vil det derfor være svært krevende å henhøre bruken av fartøysressursene til navigasjonsinnretningene i anleggsregisteret. Dette vil føre til at verdien av innretningene som etableres i egenregi ikke vil inneholde kostnader for bruk av fartøysressursene. For innretninger som settes opp av eksterne entreprenører, er slike forhold priset inn. Dette gjør at innretningene som er satt opp av eksterne vil få en høyere balanseverdi enn innretningene som er etablerte i egenregi – som igjen gir tilsvarende utfordringer for bruk av styringsinformasjonen og sammenligning mellom virksomheter.»

Det følger av SRS 17 Anleggsmidler punkt 37 at anleggsmidler skal balanseføres til anskaffelseskost, og at anskaffelseskost ved tilvirkning omfatter variable og faste tilvirkningskostnader, både kostnader som kan knyttes direkte og indirekte til tilvirkningen. Etterlevelse av dette punktet vil innebære at innretningene som settes opp i egenregi vil få en balanseført verdi som er sammenlignbar med balanseført verdi for innretningene som settes opp av eksterne entreprenører. Det er behov for en hensiktsmessig tilnærming for å sikre en effektiv balanseføring av navigasjonsinnretningene framover.

Kystverket eier eller disponerer flere fyreiendommer, som også faller inn under gruppen navigasjonsinnretninger. Her må Kystverket foreta en vurdering av om noen av disse helt eller delvis er å anse som nasjonaleiendommer eller kulturminner. Er de i bruk i virksomheten skal de verdsettes og balanseføres, jf. SRS 17 Anleggsmidler punkt 23. Dette må vurderes i hvert enkelt tilfelle. Eksempelvis kan det være slik at deler av eiendommen brukes til museum, og en annen del brukes i utførelse av samfunnsoppdraget.

3. Molo- og havneanlegg (fiskerihavner)

Moloer og havneanlegg som Kystverket etablerer, eier og vedlikeholder faller normalt innenfor definisjonen av infrastruktureiendeler som skal balanseføres etter SRS 17 Anleggsmidler.

Moloer og havneanlegg er fysiske eiendeler som Kystverket har eiendomsretten til.

DFØ oppfatter at det her er enighet om at anlegg som er statens eiendom, skal innarbeides i balansen til Kystverket.

4. Stad skipstunnel

Følgende framgår av prinsippnotatet i årsregnskapet for 2021:

«Kystverket fikk i 2021 i oppdrag å bygge Stad skipstunnel. Prosjektet har en estimert kostnadsramme på 3,4 milliarder kroner, og skal etter planen avsluttes i 2026. Resultatet av den pågående prosessen rundt SRS 17 vil gi svar på om kostnadene knyttet til skipstunnelen skal balanseføres eller ikke. Inntil videre er kjøp av tomter balanseført. Anleggsarbeid er per 2021 ikke startet, og andre påløpte kostnader er ikke balanseført. 141 mill. er balanseført per 31.12.2021.»

NFD skriver i sin unntakssøknad følgende: «Eiendelen skal etter Kystverkets vurdering normalt balanseføres innenfor gjeldende regelverk. Det vil ikke være behov for å opprette en åpningsbalanse, og eiendelen kan balanseføres etter anskaffelseskost ved å aktivere kostnader når skipstunnelen bygges. Kystverket vil innlede dialog med DFØ for å finne en hensiktsmessig

håndtering av regnskapsføringen, og kommer tilbake til departementet med ev. prinsipielle problemstillinger som måtte oppstå. Jf. rundskriv R-114, pkt 5.»

DFØ tolker dette som at det er enighet om at tunnelen skal innregnes i balansen, og at dette kommer til å bli gjort fortløpende, etter hvert som arbeidet med skipstunnelen gjennomføres.

Konklusjon – unntakssøknaden innvilges

DFØ har vurdert søknaden om unntak med hjemmel i reglement for økonomistyring i staten § 3 første ledd. DFØ er delegert myndighet til å fastsette unntak i instruks fra Finansdepartementet. DFØ gir unntak fra SRS 17 Anleggsmidler punkt 22, slik at investeringer i farleder, navigasjonsinnretninger og havneanlegg omfattet av punkt 21 og 23 ikke balanseføres for regnskapsårene 2022, 2023 og 2024.

Det er et vilkår for innvilgelsen av unntak at arbeid med vurderinger av verdi, avskrivningsperioder med videre igangsettes og ferdigstilles innen unntaksperioden avsluttes.

DFØ presiserer at det etter vår vurdering ikke foreligger forhold som tilsier at unntaket på tre år vil bli forlenget ved en eventuell ny unntakssøknad. Det midlertidige unntaket gis for at virksomheten og departementet skal ha tilstrekkelig tid til å gjøre de vurderinger som må til for å inkludere de over omtalte infrastruktureiendelene i balansen senest fra regnskapsåret 2025.

Det forventes at Kystverket og NFD jobber sammen slik at arbeidet kan ferdigstilles innen fristen, og vi presiserer at det er NFD sitt ansvar å følge opp at balanseføring av infrastruktureiendeler er fullstendig senest fra regnskapsåret 2025.

Vi har stor forståelse for at verdsettelsesprosessen og de vurderingene som skal gjennomføres for å få på plass hensiktsmessige rutiner for løpende balanseføring oppleves som komplekse. Det er viktig å ha en pragmatisk tilnærming til arbeidet som skal startes opp. Ta gjerne kontakt med DFØ for veiledning og ved behov for avklaringer.

Vennlig hilsen

Björg Helene Holen
avdelingsdirektør

Marte Wæge Myklebust
sekssjonsjef

Brevet er elektronisk godkjent og sendes uten underskrift

Vedlegg 1

Hei,

Vi viser til brev av 13.januar 2021 og senere møter. Dere ønsker en avklaring fra DFØ om Kystverkets forvaltning av infrastruktureiendeler, slik som farleier, sjømerker, og moloanlegg, skal balanseføres etter de statlige regnskapsstandardene. Dere ønsker også avklaring på hvordan dette i så fall skal verdsettes og fra hvilket tidspunkt dette skal tas inn i balansen.

Formålet med et periodisert regnskap er å få god regnskapsinformasjon som kan benyttes i den løpende styringen slik at fastsatte mål og resultatkrav oppnås, statlige midler brukes effektivt og statens materielle verdier forvaltes på en forsvarlig måte. Et periodisert regnskap gir et grunnlag for å vurdere reelt ressursforbruk og kostnader. Det vil være nyttig informasjon for regnskapsbruker å kjenne til hvilke infrastruktureiendeler som Kystverket disponerer og hvordan dette er innregnet/håndtert i regnskapet.

Anleggsmidler defineres i statlig regnskapsstandard (**SRS 17 Anleggsmidler punkt 4** som *varige og betydelige eiendeler som disponeres av virksomheten*. Det følger av **SRS 17 punkt 21** at *infrastruktureiendeler omfatter eiendeler som inngår i transport- eller kommunikasjonsnettverk og som betjener et større geografisk område. Eiendelene kjennetegnes ved at de har en bredere samfunnsmessig betydning*. Etter vår vurdering er farleier, sjømerker og moloanlegg alle anleggsmidler som disponeres av Kystverket og de faller inn under definisjonen av infrastruktureiendeler. Alle infrastruktureiendeler skal etter SRS verdsettes og balanseføres. Det må imidlertid også vurderes om noen av de eiendelene som Kystverket forvalter skal klassifiseres som nasjonaleiendommer eller kulturminner.

Det følger av **SRS 17 punkt 23 at Nasjonaleiendommer og kulturminner** er *eiendeler med kulturell, miljømessig eller historisk betydning*. Slike eiendeler skal som hovedregel ikke balanseføres. Det gjelder ikke for nasjonaleiendommer og kulturminner som benyttes som driftsmiddel i virksomheten. De deler som er i bruk i driften skal verdsettes og balanseføres.

Før en verdsettelsesprosess igangsettes må det utarbeides en oversikt over hva som er infrastruktureiendeler og hva som er nasjonaleiendommer og kulturminner.

Infrastruktureiendeler skal i åpningsbalansen verdsettes til gjenanskaffelsesverdi eller virkelig verdi. For Kystverket kan det være tilfeller hvor det ikke er mulig å fastslå virkelig verdi på grunn av eiendelenes egenart. Da skal gjenanskaffelsesverdi benyttes. Kanskje det vil være formålstjenlig å trekke erfaringer fra eventuelle lignende virksomheter i Norge eller andre land. Det kan også være nødvendig å innhente ekstern fagkompetanse for beregning av teknisk verdi som estimat på gjenanskaffelsesverdi på åpningsbalansetidspunktet. På åpningsbalansetidspunktet vil det være beste estimat som legges til grunn. Selve vannveien er en naturressurs som ikke kan tallfestes. Det samme gjelder for undervannsarbeider som er gjort lang tid tilbake. Fremover kan det være relevant å verdsette og balanseføre konkrete påkostninger knyttet til farleier slik som for eksempel sprenging, mudring og merking. Det må i den løpende drift skilles mellom vedlikehold og påkostning på samme måte som for andre varige driftsmidler.

For merker og staker kan for eksempel sjablongregler med basis i vedlikeholdsplaner benyttes som grunnlag for verdsettelse på åpningsbalansetidspunktet.

Om det er nasjonaleiendommer eller kulturminner som i sin helhet eller delvis brukes i virksomheten, skal det ved beregning av verdi tas utgangspunkt i hva det ville koste å kjøpe et tilsvarende driftsmiddel (sammen funksjonalitet og beliggenhet). Typisk eksempel her er gamle fyr som fortsatt er i drift, men selve eiendommen benyttes som et museum og/eller til utleie. I slike tilfeller vurderer vi at det er selve fyrlykten som knyttes til verdsettelse av farleier og som skal

balanseføres som infrastruktur. Det skal ikke tas hensyn til eiendelens kulturelle, miljømessige eller historiske verdi.

Ved balanseføring av infrastruktur må det tas stilling til avskrivningstid, som i dette tilfelle må vurderes individuelt.

Prosessen med å kartlegge og verdsette infrastruktur må gjøres planmessig og forsvarlig. Når verdsettelsesprosessen er sluttført skal balansetall innarbeides. Korrigeringen skal etter **SRS 3 punkt 13** føres direkte mot avregninger og jf. **punkt 14** skal sammenlignbare tall for resultat- og balanseoppstillingen utarbeides. Det bør også gis opplysning i note. Dersom det ikke er mulig å foreta en omarbeidelse av sammenligningstall uten for store kostnader, og det heller ikke er vesentlig for forståelse av virksomhetens økonomiske stilling, kan omarbeidelse utelates. Det må uansett foretas en omarbeidelse av inngående balanse slik at virkningen av prinsippendringen kan beregnes.

Ved ferdigstillingen av verdsettelsesprosessen for infrastruktur i åpningsbalansen skal det foreligge et dokumentasjonsnotat viser hvilke prinsipper som er lagt til grunn ved klassifisering og verdsettelse, og sentrale valg som virksomheten har foretatt. Virksomheten må også kunne dokumentere verdsettelsesprosessen i form av en klar beskrivelse av hvordan verdsettelse og validering er foretatt.

Alle infrastruktureiendeler, nasjonaleiendommer og kulturminner til bruk i virksomheten skulle vært balanseført da virksomheten tok i bruk SRS. Kystverket fikk i mange år utsettelse i form av unntakssøknader med begrunnelse at Kystverket var i gang med å kartlegge infrastrukturen og verdsettelsen ikke var ferdig. Det ble oppfordret til å gi informasjon om prosessen i note.

Vi tar gjerne et møte om dere har kommentarer eller ytterligere spørsmål.

Vennlig hilsen

Gro Gulsvik
seniorrådgiver
divisjon for styring, organisering og ledelse
avdeling for forvaltning av økonomiregelverket
+47 480 52 778

Direktoratet for forvaltning og økonomistyring
dfo.no | sentralbord: +47 400 07 997