

# Vil dekomponering av bygninger gi bedre måling av kostnader i selskapenes regnskaper? -og hvordan foreta dekomponering av eksisterende bygg?

---

*-Et casestudie av Norges Arktiske Studentsamskipnad*

---

**Astrid Nordby**

*Masteroppgave i bedriftsøkonomi ved lektorutdanninga - Desember 2015*

## Forord

Denne mastergradsoppgaven er skrevet i bedriftsøkonomi på lektorutdanninga og markerer avslutningen på dette studiet ved Handelshøgskolen i Tromsø.

Studien tar for seg Norges Arktiske Studentsamskipnad sin overgang til ei dekomponeringsløsning. Jeg vil av den grunn rette en stor takk til Norges Arktiske Studentsamskipnad som har tatt seg tid til å gi meg data til oppgaven, svare på mailer og intervju.

Å jobbe med denne oppgaven har vært utrolig lærerikt. Særlig har samarbeidet med Samskipnaden gjort det mulig for meg å se både teori og praksis i sammenheng.

Jeg ønsker i tillegg å rette en stor takk til verdens beste sønn; Edvard, som ikke bryr seg i det hele tatt om denne oppgaven, du har fått meg til å bruke tida godt og strukturert. I tillegg vil jeg takke Eirik og resten av familien for hjelp og støtte.

Sist men ikke minst vil jeg takke Bjørn Sælen, som har vært en utrolig flink veileder. Jeg er svært takknemlig for all konstruktiv veiledning og innspill som har hjulpet meg i dette arbeidet.

Tromsø, desember 2015

---

Astrid Nordby

## Sammendrag

I studiens første del har jeg sammenlignet dekomponering og en samlet avskrivingsmetode for å se hvilken metode som vil gi best måling av selskapenes kostnader. Dette har jeg drøftet både med utgangspunkt i teori og eksemplifisert gjennom Norges Arktiske Studentsamskipnad sin tidligere avskrivingsmetode (samlet avskrivning) og nåværende avskrivingsmetode (dekomponering).

Studiens andre del tok for seg hvordan selskap på best mulig måte kan gjennomføre overgang fra samlet avskrivning til dekomponering. Dette ble nok en gang eksemplifisert med Norges Arktiske Studentsamskipnad og hvordan de i 2014 og 2015 har gått over til ei dekomponeringsløsning både for nye og eldre bygg.

Bakgrunn for valg av oppgave er at forslag til Ny norsk regnskapsstandard gir for første gang et eksplisitt krav om dekomponering for norske selskap. I gjeldende regnskapsregler er det kun NRS 8 "*GRS for små foretak*" og NRS(V) "*IFRS-løsninger innenfor GRS*" som omtaler dekomponering.

I datainnsamlingen har jeg brukt Norges Arktiske Studentsamskipnad sine årsregnskap for 2014, deres dekomponeringsløsninger i tillegg til at jeg for analyseformål intervjuet Samskipnaden.

Min undersøkelse viser at dekomponering vil gi en bedre måling av kostnader i selskapenes regnskaper. Dette fordi metoden med samlet avskrivning gir store kostnader i enkelte år. Disse kostnadene vil føre til et dårligere resultat de årene vi har utskiftninger. Dette vil, slik jeg ser det, ikke gi et rettviseende bilde av selskapets økonomiske situasjon. Ved ei dekomponeringsløsning vil ikke dette være tilfellet; her vil vi aktivere utskiftninger og vi vil få like store kostnader i alle år. Disse løsningene blir såpass forskjellige grunnet at definisjonen på hva som er vedlikehold og hva som er påkostninger vil være forskjellig for de to metodene.

Overgangen til ei dekomponeringsløsning skal gjennomføres retrospektivt, altså som om byggene har vært dekomponert fra dag en. Her kan det være utfordrende å finne den reelle kostprisen for hver av komponentgruppene. Samskipnaden har denne utfordringen og velger

av den grunn å bruke ei sjablongløsning med ei prosentvis fordeling. Her mener jeg at man bør etterstrebe en enda mer korrekt og nøyaktig kostpris så fremt dette er mulig.

**Nøkkelord:** avskrivning, dekomponering, overgang til dekomponering, varige driftsmidler, Norges Arktiske Studentsamskipnad, bygg

# Innholdsfortegnelse

|  |            |
|--|------------|
| <b>Sammendrag</b> .....  | <b>iii</b> |
| <b>Figuroversikt</b> .....   | <b>vii</b> |
| <b>Tabelloversikt</b> .....  | <b>vii</b> |
| <b>1.0 Innledning</b> .....  | <b>1</b>   |
| 1.1 Bakgrunn .....   | 1          |
| 1.2 Problemstilling .....  | 3          |
| 1.3 Lov om studentsamskipnader .....   | 4          |
| 1.4 Oppgavens relevans .....   | 4          |
| 1.5 Avgrensning .....  | 4          |
| <b>2.0 Teori</b> .....   | <b>5</b>   |
| 2.1 Lov om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) .....   | 5          |
| 2.1.1 God regnskapsskikk (GRS) og regnskapsstandarder .....                                | 6          |
| 2.1.2 Formålet med årsregnskapet .....   | 6          |
| 2.1.3 Grunnleggende regnskapsregler .....  | 7          |
| 2.1.4 Historisk kost - regnskapet .....  | 12         |
| 2.2 Nærmere om avskrivninger .....   | 13         |
| 2.2.1 Avskrivninger etter NGAAP .....  | 13         |
| 2.2.2 Formålet med avskrivninger av anleggsmidler .....                                    | 15         |
| 2.2.3 En fornuftig avskrivningsplan .....  | 17         |
| 2.2.4 Avskrivningsmetoder .....  | 18         |
| 2.2.5 Avskrivningstid .....  | 20         |
| 2.2.6 Revurdering av forventet levetid .....   | 21         |
| 2.3 Dekkomponering .....   | 22         |
| 2.3.1 Hva sier God Regnskapsskikk .....  | 22         |
| 2.4 Problemstilling 1: Fastsettelse av årlige avskrivnings- og vedlikeholdskostnader ..... | 23         |
| 2.4.1 Forskjell på avskrivningskostnader ved avskrivning under ett og dekomponering .....  | 23         |
| 2.4.2 Definisjon av vedlikehold med og uten dekomponering .....                            | 25         |
| 2.5 Problemstilling 2: Overgang til ei dekomponeringsløsning på eksisterende bygg .....    | 30         |
| 2.5.1 Dekkomponering av balanseført verdi: etablering av åpningsverdi .....                | 30         |
| 2.5.2 Endring av avskrivningsplanen – to metoder .....                                     | 31         |
| <b>3.0 Forskningsdesign og metode</b> .....  | <b>35</b>  |
| 3.1 Valg av forskningsdesign .....   | 35         |
| 3.2 Casestudier .....  | 35         |
| 3.3 Kvantitativ og kvalitativ metode .....   | 36         |
| 3.4 Metodevalg .....   | 37         |
| 3.4.1 Dokumenter .....   | 37         |
| 3.4.2 Intervju .....   | 37         |
| 3.5 Validitet og Reliabilitet .....  | 38         |
| 3.5.1 Konstruksjonsvaliditet .....   | 38         |
| 3.5.2 Intern validitet .....   | 39         |
| 3.5.3 Ekstern validitet .....  | 39         |
| 3.5.4 Reliabilitet .....   | 40         |
| <b>4.0 Undersøkelsen og resultater</b> .....   | <b>41</b>  |
| 4.1 Undersøkelse av problemstilling 1 .....  | 41         |
| 4.1.1 Alternativ 1: Dekkomponering .....   | 42         |
| 4.1.2 Alternativ 2: Samlet avskrivning over hovedkomponentens levetid .....                | 44         |
| 4.1.3 Alternativ 3: Samlet avskrivning over gjennomsnittlig levetid .....                  | 45         |
| 4.1.4 Balanseførte verdier .....   | 49         |

|   |           |
|---|-----------|
| 4.2 Undersøkelse av Problemstilling 2.....                                  | 51        |
| 4.2.1 Hvordan er dekomponering av eksisterende bygg gjennomført?.....       | 51        |
| 4.2.2 Hva er konsekvensen for selskapets resultat og egenkapital?.....      | 52        |
| 4.2.3 Hva er konsekvensene for måling av byggenes kostnader fremover? ..... | 53        |
| <b>5.0 Analyse av data .....</b>  | <b>55</b> |
| 5.1 Forskjellig kostnad grunnet valg av avskrivningstid og –metode .....    | 55        |
| 5.1.1 Alternativ 2: Samlet avskrivning over hovedkomponentens levetid.....  | 56        |
| 5.1.2 Alternativ 3: Samlet avskrivning over gjennomsnittlig levetid .....   | 57        |
| 5.1.3 Alternativ 1: Dekomponering.....                                      | 60        |
| 5.2 Analyse av overgangen til ei dekomponeringsløsning .....                | 61        |
| 5.2.1 Hvordan er dekomponering av eksisterende bygg gjennomført?.....       | 61        |
| 5.2.2 Hva er konsekvensen for selskapets resultat og egenkapital?.....      | 62        |
| 5.2.3 Hva er konsekvensene for måling av byggenes kostnader fremover? ..... | 63        |
| <b>6.0 Konklusjon .....</b>   | <b>64</b> |
| <b>Referanseliste .....</b>   | <b>67</b> |
| <b>Vedlegg.....</b>   | <b>70</b> |

## Figuroversikt

|   |    |
|---|----|
| Figur 1: Den norske regnskapsmodellen .....   | 8  |
| Figur 2: Reversering- og knekkpunktmetoden .....  | 34 |
| Figur 3: Byggeklossillustrasjon av årlige avskrivninger.....  | 44 |
| Figur 4: Illustrasjon av årlige kostnader ved alternativ 1 og alternativ 2 .....  | 45 |
| Figur 5: Illustrasjon av årlige kostnader ved Samskipnaden sin nåværende-(dekomponering )<br>og tidligere avskrivningsmetode (samlet avskrivning over gjennomsnittlig levetid)..... | 47 |
| Figur 6: Illustrasjon av årlige kostnader ved de tre ulike alternativene .....  | 48 |
| Figur 7: Illustrasjon av utvikling i balanseverdi ved bruk av samlet avskrivning og<br>dekomponering.....   | 50 |

## Tabelloversikt

|  |    |
|--|----|
| Tabell 1: Oversikt over bygningenes prosentvise andel av eiendeler i Norges Arktiske<br>Studentsamskipnad..... | 2  |
| Tabell 2: Sammenligning av foreslåtte levetider og Samskipnadens levetider .....                               | 42 |
| Tabell 3: Årlige avskrivninger ved dekomponering.....  | 43 |
| Tabell 4: Sammenligning av årlige kostnader ved de tre alternativene.....                                      | 46 |
| Tabell 5: Sjøskrenten sin balanseverdi ved de tre ulike alternativene.....                                     | 49 |
| Tabell 6: Oversikt over hvordan Samskipnaden skal gå over til ei dekomponeringsløsning..                       | 51 |
| Tabell 7: Oversikt over balanseeffekt ved dekomponering. ....  | 52 |
| Tabell 8: Oversikt over resultateffekt ved dekomponering.....  | 54 |
| Tabell 9: Oversikt over egenkapitalandel i 1000-kroner og prosent.....   | 54 |

## 1.0 Innledning

### 1.1 Bakgrunn

Utgangspunktet for valg av oppgave er at Norsk RegnskapsStiftelse har utarbeidet et forslag til en ny norsk regnskapsstandard (Ny NRS). Høringsfristen var 31. oktober 2014. Forslaget til ny regnskapsstandard bygger på International Financial Reporting Standards for Small and Medium-sized entities («IFRS for SME»), og er tilpasset gjeldende Norsk Regnskapslov (regnskapsloven). I standardens kapittel 17, som tar for seg eiendom, anlegg og utstyr, står det i 17.16 under avskrivning:

*”Dersom hovedbestanddelene i en enhet av eiendom, anlegg og utstyr har vesentlig forskjellige mønstre for forbruk av økonomiske fordeler, skal et foretak fordele eiendelens opprinnelige anskaffelseskost mellom hovedbestanddelene og avskrive hver enkelt bestanddel separat over dens utnyttbare levetid...”(NRS(HU)17.16)*

Med forslaget til Ny NRS har det for første gang kommet et klart dekomponeringskrav inn i norske regnskapsregler. Dekomponering har siden 2005 vært obligatorisk for bedrifter som er børsnoterte og må følge IFRS i konsernregnskapet. For bedrifter som følger NGAAP har dekomponering til nå i praksis vist seg å være valgfritt. Dette til tross for at regnskapsloven § 5-3, 2. ledd krever at avskrivninger skal følge en fornuftig avskrivningsplan.

Det pågår også et arbeid med å lage en ny regnskapslov i Norge. Dette for å kunne gjennomføre kommende EØS-regler som svarer til EU's regnskapsdirektiv.

Regnskapslovutvalget ble oppnevnt 19.09.14 og ga sin første delrapport den 26.06.15. Dette lovforslaget bygger på IFRS for SME for foretak med alminnelig regnskapsplikt. Lovforslaget følger opp forslaget fra norsk regnskapsstiftelse om en Ny NRS i tråd med IFRS for SME.

Med innføring av IFRS for SME vil dekomponeringskravet være tydelig. Denne oppgaven vil jeg bygge på gjeldende regnskapslov, men forslaget til ny regnskapslov gjør problemstillingen høyst aktuell.

Huneide (2011) peker på at dagens praksis i en rekke foretak er preget av for høye avskrivninger, manglende revurdering av avskrivningsplan når den er feil og skattereglenes skille mellom vedlikehold og påkostning. En kombinasjon av disse faktorene gjør i følge



Huneide (2011) at den balanseførte verdien av driftsmidler reduseres langt raskere enn ønskelig og riktig. De fleste bygg består av ulike komponenter med ulik levetid. Som regel vil råbygget ha lengre levetid enn tekniske installasjoner og innredninger. Ved bruk av ei dekomponeringsløsning vil man ta hensyn til dette og man vil kunne få et mer rettviseende bilde enn om man velger å avskrive bygget under ett.

For å konkretisere problemstillingen rundt dekomponering av bygg, har jeg valgt å gjøre en casestudie av Norges Arktiske Studentsamskipnad (Samskipnaden). Dette selskapet har en rekke bygg i sine regnskaper.

| <b>Norges Arktiske Studentsamskipnad.</b>                                 | <b>Årsregnskapet for 2014</b> |
|---|-------------------------------|
| Bygningers andel av balansesum:   | 83,5%                         |
| Avskrivning på bygninger utgjør av totale kostnader i resultatregnskapet: | 6,0%                          |

**Tabell 1: Oversikt over bygningenes prosentvise andel av eiendeler i Norges Arktiske Studentsamskipnad**

Forslaget til Ny NRS gjør det svært aktuelt å se på om bruk av dekomponering vil gi et mer korrekt økonomisk bilde i regnskapet. I min undersøkelse vil jeg ha fokus på dekomponering av studentboliger. Norges Arktiske Studentsamskipnad har i regnskapene for 2014 et nytt studenthjem, Sjøskrenten, som ble bygd på Svalbard i 2014. I tillegg eier Samskipnaden studentboliger fra tidligere år i Tromsø, Alta, og på Svalbard. Fra 01.07.2015 inngikk de også fusjon med Harstad og fra 01.01.2016 fusjonerer de med Narvik. Studentboligene i de sistnevnte byer vil ikke være en del av min oppgave. I min oppgave ønsker jeg først å se på hvilke tall vi får ved dekomponering av Sjøskrenten (som er dekomponert fra og med siste kvartal av 2014) og sammenligner det med hvilke resultater vi hadde fått om vi ikke hadde dekomponert Sjøskrenten. I dette tilfellet vil jeg fokusere på måling av avskrivnings- og vedlikeholdskostnad og balanseført verdi med og uten ei dekomponeringsløsning, når vi ser framover i tid.

Deretter vil jeg se på resten av Samskipnaden sin bygningsmasse, som er dekomponert fra 01.01.2015. I dette tilfellet ønsker jeg å se på hvilke konsekvenser denne overgangen til ei dekomponeringsløsning vil ha for balansen og avskrivningskostnadene fremover.

Det som gjør det særlig spennende å se på overgangen fra avskrivning under ett til ei dekomponeringsløsning for Samskipnaden er at de eier mange eldre bygg. Det betyr at de har mange bygg med lav verdi, slik at virkningen av ei dekomponeringsløsning kan bli stor. Samskipnaden avskriver per nå de fleste av sine bygg over ei gjennomsnittlig levetid på 50 år. Her vil som regel råbygget ha en vesentlig lengre levetid enn 50 år. Samtidig vil andre komponentgrupper som tekniske installasjoner, innredning osv. vanligvis ha ei kortere levetid.

Mitt formål med denne studien er å se om bruk av dekomponering vil gi mer korrekt økonomisk informasjon til brukerne av regnskapet.

## 1.2 Problemstilling

Formålet til studien er å undersøke om overgang til ei dekomponeringsløsning vil gi ei riktigere måling av avskrivnings- og vedlikeholdskostnader, samt hvilke konsekvenser en slik overgang vil ha for Samskipnaden sitt resultat og egenkapital. Oppgaven vil være en ren analyse av de regnskapsmessige konsekvensene ved å foreta dekomponering av bygg for avskrivningsformål.

### **Problemstilling 1:**

**Fastsettelse av avskrivningskostnad og balanseført verdi ved avskrivning under ett og ved dekomponering; hvilken metode gir best økonomisk informasjon?**

- Vurdere de ulike metodene med henblikk på økonomisk informasjon.
- Hvordan se avskrivninger og fremtidig vedlikehold i sammenheng?

Eksemplifisert ved nybygget Sjøskrenten.

### **Problemstilling 2:**

**Hvilke konsekvenser vil en overgang til dekomponering av eksisterende bygg ha for årsregnskapet?**

- Hvordan kan dekomponering av eksisterende bygg gjennomføres?
- Hva er konsekvensen for selskapets resultat og egenkapital?
- Hva er konsekvensene for måling av byggenes kostnader fremover?

Eksemplifisert ved gjennomgang av Samskipnadens studentboligmasse.

### 1.3 Lov om studentsamskipnader

Samskipnaden har selskapsform SÆR. SÆR omfatter foretak som er regulert av særskilt lov. Den aktuelle loven inneholder regler for stiftelse, organisering, ansvarsforhold og opphør. Studentsamskipnader og helseforetak er eksempel på selskap som i dag er registrert som SÆR (Evensen og Hedum, 2010:18).

I følge lov om studentsamskipnader § 7 har studentsamskipnaden regnskapsplikt etter regnskapsloven. Det vil si at det er regnskapslovens regler som gjelder for samskipnaden sin avleggelse av årsregnskap. Jeg tar derfor utgangspunkt i denne når jeg skal se på hvilke regler som gjelder for avskrivninger i regnskapet.

### 1.4 Oppgavens relevans

Studien vil ta for seg den praktiske overgangen til ei dekomponeringsløsning og hvorvidt denne overgangen vil gi en bedre måling av kostnader. Etter dagens regnskapsregler så bør og kan alle selskaper som eier bygg gå over til ei dekomponeringsløsning. Når Ny NRS trer i kraft så vil det mest sannsynlig være et krav om gjennomføring av dekomponering i følge god regnskapsskikk. Min oppgave vil derfor kunne være av interesse for studentsamskipnader og alle andre selskap som eier bygg og som skal eller vurderer å gå over fra ei samlet avskrivning til dekomponering.

### 1.5 Avgrensning

Oppgaven blir ikke å se på dekomponering av bygg i forhold til skatt. Skattereglene for dekomponering følger særskilte bestemmelser med lite rom for skjønn, og disse er ikke nødvendigvis samsvarende med regnskapsreglene. Skattemessig vil dekomponering være et krav, uavhengig av hva man velger å gjøre regnskapsmessig. Jeg blir videre å se bort fra merverdiavgift i oppgaven, herunder justeringsreglene for fast eiendom. Dessuten er Samskipnaden fritatt for å betale skatt og har fritak for mva, hvilket gjør disse problemstillingene enda mindre aktuelle.

Grunnet oppgavens begrensede omfang, samt tidsbegrensninger så blir jeg kun å fokusere på Samskipnaden sine studenthjem i Tromsø, Alta og på Svalbard og ikke barnehager, studenthus eller studentidretten. Disse er heller ikke dekomponert i 2015.

## 2.0 Teori

Med bakgrunn i oppgavens problemstilling vil dette kapittelet gi en innføring i studiens teoretiske rammeverk. Dette teorikapittelet vil danne grunnlaget for den empiriske analysen. Den første delen av kapittelet vil jeg gjøre rede for selskapets regnskap ved å se på formålet til regnskapet samt grunnleggende regnskapsregler. Videre vil jeg ta for meg anleggsmidler i regnskapet, hvilke krav regnskapsloven stiller når det kommer til avskrivninger, hva som er formålet til avskrivninger, avskrivningsmetoder og anleggsmiddelets levetid. Problemstilling 1 vil belyses ved å se på sammensatte driftsmidler, som består av komponenter med ulik levetid og vil bli undersøkt ved at jeg drøfter hvilken metode som vil gi best økonomisk informasjon. Dette vil jeg se på i sammenheng med avskrivningsmetoden sin betydning for definisjonen av vedlikeholdskostnaden. Problemstilling 2 vil jeg ta for meg gjennom å se på hvordan man skal foreta overgangen til ei dekomponeringsløsning. Dette med utgangspunkt i hvordan man skal fastsette komponentgrupper og hvilken metode som egner seg for å utføre denne overgangen.

### 2.1 Lov om årsregnskap m.v. (regnskapsloven)

Alle virksomheter som er nevnt i regnskapsloven § 1-2 (herunder studentsamskipnader) har plikt til å utarbeide årsregnskap. Denne plikten innebærer at den regnskapspliktige må registrere og dokumentere regnskapsopplysninger samt utarbeide årsregnskap og årsberetning jf. regnskapslovens kapittel 2 og 3. Årsregnskapet skal i henhold til regnskapsloven § 3-2 inneholde resultatregnskap, balanse, kontantstrømoppstilling og noteopplysninger. Resultatregnskapet skal stilles opp etter oppstillingsplanen i regnskapsloven slik at alle skal ha tilgang til hva bedrifter bruker ressursene på.

Det er altså regnskapsloven som gir regler for avleggelse av årsregnskap. Reglene for avskrivninger finner vi i loven kapittel 5 Vurderingsregler. Dette blir belyst i kapittel 2.2 ”Nærmere om avskrivninger”.

I den grad vi må fortolke regnskapslovens regler må vi gå til lovens forarbeider. Det mest sentrale her er NOU 1995:30 Ny regnskapslov.

### 2.1.1 God regnskapsskikk (GRS) og regnskapsstandarder

Regnskapsloven er en rammelov. Det vil si at loven angir rammene og hovedprinsippene som skal følges ved avleggelse av årsregnskapet. Om det oppstår spørsmål man ikke finner svar på heter det i regnskapsloven § 4-6 at ”Utarbeidelse av årsregnskap skal foretas i samsvar med god regnskapsskikk”. Bruk av GRS gjør at regnskapslovgivningen ikke blir statisk (Langli, 2010:27). Problemer som ikke var kjente eller man ikke visste svaret på da regnskapsloven ble vedtatt kan man finne svaret på uten å endre loven.

Det er Norsk RegnskapsStiftelse som har påtatt seg oppgaven med å utarbeide regnskapsstandarder, som er med på å definere hva ”god regnskapsskikk” vil være til enhver tid. Norsk RegnskapsStiftelse prøver å fokusere på å lage enkle standarder i tillegg til at man skal fjerne ubegrunnede avvik mellom NRS og IFRS (Langli, 2010:27).

Norsk RegnskapsStiftelse har per i dag avgitt 20 gjeldende standarder. I tillegg, er det gitt en rekke foreløpige standarder, høringsutkast og veiledninger. Det er imidlertid ikke gitt noen egen standard om anleggsmidler og avskrivninger. Men dette omtales i NRS 8 God regnskapsskikk for små foretak. Denne standarden gjelder i utgangspunktet bare for foretak som er definert som ”små”. Siden det ikke fins en egen regnskapsstandard for andre enn små foretak på dette fagområdet, vil NRS 8 være relevant også for ”øvrige” selskaper. Jeg vil utdype dette i senere underkapittel.

### 2.1.2 Formålet med årsregnskapet

Ifølge Pedersen et al. (2015) er formålet med årsregnskapet først og fremst å gi selskapets ulike interessegrupper relevant og pålitelig informasjon om selskapets økonomiske resultat, finansielle stilling og utvikling. Det er for å oppfylle dette formålet at det er nødvendig med et regelverk.

Selskapets interessegrupper er både eksterne og interne. De eksterne interessegruppene vil eksempelvis være selskapets eksisterende og eventuelt framtidige kreditorer, potensielle nye eiere, skatte- og avgiftsmyndighetene, kunder og lokalsamfunnet generelt.

I forskriftene til lov om studentsamskipnader § 9 ”Regnskapsinformasjon” står det at ”studentsamskipnadene skal gjennom regnskapet kunne dokumentere at all offentlig støtte til studentvelferd kun kommer studentene til gode”. Videre i § 10 ”Kostnadsfordeling” står det at

”Regnskapet skal dessuten særskilt spesifisere overskuddet fra andre aktiviteter enn studentvelferdstjenester og vise hvordan dette overskuddet kommer studentvelferden til gode gjennom opplysninger i noter i regnskapet” Studenter er med andre ord en svært viktig ekstern interessegruppe.

De interne interessegruppene vil være virksomhetens ledelse, eiere og ansatte (Huneide et al., 2013). Årsregnskapet er også svært viktig for styret.

I lov om studentsamskipnader §6 står det at bestemmelsene i aksjeloven §§6-1 til 6-34 gjelder så langt de passer. I aksjeloven §6-12, 1. og 3.ledd, heter det følgende:

*”(30) Forvaltningen av selskapet hører under styret. Styret skal sørge for forsvarlig organisering av virksomheten.”*

*”(30) Styret skal holde seg orientert om selskapets økonomiske stilling og plikter å påse at dets virksomhet, regnskap og formuesforvaltning er gjenstand for betryggende kontroll.”*

Styret må bruke regnskapet til å holde seg orientert om den økonomiske stillinga og for å ivareta sitt forvaltningsansvar i selskapet. Styret har også ansvar for at regnskapet er underlagt betryggende intern kontroll. Styret vil ha ansvar for at studentsamskipnaden blir forvaltet på en tilfredsstillende måte.

### **2.1.3 Grunnleggende regnskapsregler**

For at årsregnskapet skal kunne gi nyttig og relevant informasjon til brukerne av regnskapet er det viktig at det avlegges i samsvar med de to nivåene som figuren under viser.



**Figur 1: Den norske regnskapsmodellen**

(Langli, 2010:79)

Denne figuren presenterer den norske regnskapsmodellen. Denne modellen blir kalt en transaksjonsbasert historisk kost-modell. Det kommer av at bokføringen skal i hovedsak skje på grunnlag av transaksjoner. I tillegg er modellen historisk kost-basert fordi transaksjoner skal bokføres til verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet, jf. regnskapsloven § 4-1 nr 1 (Langli, 2010:79).

Det første nivået kaller vi årsregnskapets fundament. Formålet med dette fundamentet er å etablere et allmenngyldig og generelt rammeverk for regnskapsrapporteringen (Langli, 2010:79).

Det andre nivået er regnskapsregler og regnskapsstandarder. Disse blir avledet av fundamentet og gir eksakte anvisninger på hvordan bedriftens regnskapspraksis skal være (Langli, 2010:79). Norsk Regnskapslov er en rammelov. Regnskapsstandarder og andre uttalelser fra Norsk RegnskapsStiftelse er med på å supplere loven. Hvis vi ikke finner svaret på det vi lurer på i regnskapsloven eller regnskapsstandardene, så vil vi være nødt til å vende tilbake til prinsippene som er i det første nivået for deretter å resonnerer oss fram til løsningen (Langli, 2010).

### *2.1.3.1 Grunnleggende regnskapsprinsipper*

I årsregnskapets fundament inngår for det første de grunnleggende regnskapsmessige forutsetninger. Disse tar for seg enkle forutsetninger som at det må være en separat enhet, at et årsregnskap må ha penger som måleenhet. Regnskapene må avlegges periodevis og det er en forutsetning om fortsatt drift (Langli, 2010).

Derneft består fundamentet av de grunnleggende regnskapsprinsippene. Disse er svært viktige for utformingen av regnskapet. I den norske regnskapsmodellen så er hovedformålet å måle periodens inntjening. De grunnleggende regnskapsprinsipper er retningslinjene for hvordan dette skal skje. Dette gjør de ved at de legger premissene for måling av inntekter og kostnader og for utformingen av de konkrete reglene og regnskapsstandardene som angir hvordan eiendeler og gjeld skal måles (Langli, 2010). Vi finner de grunnleggende regnskapsprinsippene i regnskapsloven kapittel 4. De tre første regnskapsprinsippene; transaksjonsprinsippet, opptjeningsprinsippet og sammenstillingsprinsippet, er de tre viktigste prinsippene. I tillegg vil prinsippet om beste estimat være særlig aktuelt i denne sammenhengen.

Transaksjonsprinsippet fastslår at ”transaksjoner skal regnskapsføres til verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet”, jf. regnskapsloven §4-1 1.punkt. Verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet må vi forstå som vederlaget sin virkelige verdi. I henhold til Langli (2010:93) så er ”virkelig verdi [...] det beløpet en eiendel kan omsettes for, eller en forpliktelse kan innfris til, i en transaksjon på armlengdes avstand mellom velinformerte og frivillige parter.” Dette vil si at prisen må fastsettes som om partene var uavhengige av hverandre. Se nærmere under kapittel 2.1.4 ”Historisk kost- regnskapet”.



I henhold til opptjeningsprinsippet så skal ”inntekt [...] resultatføres når den er opptjent” jf. regnskapsloven §4-1, 2.punkt. Intensjonen med dette prinsippet er at resultatførte inntekter skal reflektere aktivitetene i perioden (Langli, 2010:99). Dette vil eksempelvis innebære at varesalg skal inntektsføres når varene leveres, mens tjenester inntektsføres når de ytes (Huneide et al., 2013).

Sammenstillingsprinsippet tilsier at ”utgifter skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt”, jf. regnskapsloven §4-1, 3. punkt. For at resultatregnskapet skal gi fornuftig uttrykk for regnskapets inntjening, vil det være hensiktsmessig at inntekter og kostnader som tilhører samme transaksjon så langt som mulig blir presentert i det samme regnskapsåret (Huneide et al., 2013:99). Et eksempel på dette er avskrivninger som man fordeler over den økonomiske levetiden til driftsmiddelet.

Prinsippet om beste estimat sier at ”ved usikkerhet skal det brukes beste estimat” jf. regnskapsloven § 4-2. Det er en rekke poster i årsregnskapet hvor man er nødt til å utøve skjønn fra regnskapsavleggeren. Verdsettelsen og levetiden av driftsmidler og immatrielle eiendeler er en av de mest typiske skjønnsvurderingene som må gjøres (Huneide et al., 2013). I NRS 13 Usikre forpliktelser og betningede eiendeler (jf. punkt 4.3.1) heter det:

*”Ved utøvelse av skjønn må det utvises aktsomhet slik at inntekter og eiendeler ikke blir overvurdert, og kostnader og forpliktelser ikke blir undervurdert.*

*Det er viktig at når skjønnet skal utøves så skal verdsettingen skje med utgangspunkt i ”beste estimat”, altså til den mest sannsynlige verdien.”*

Forsiktighetsprinsippet sier at ”urealisert tap skal resultatføres”, jf. regnskapsloven §4-2, 4. punkt. Dette er et prinsipp som av hensyn til brukerne av regnskapet, mener at de negative konsekvensene ved en overvurdering vil være større enn konsekvensene av en undervurdering (Langli, 2010). Forsiktighetsprinsippet ligger til grunn for laveste verdis prinsipp. Dette prinsippet går ut på at tap skal regnes inn i resultatregnskapet når det er sannsynlig, mens gevinst først skal innregnes når den er realisert. Dette tilsier at eiendeler skal verdsettes til den laveste verdien av kostpris (regulert for eventuelle avskrivninger) og virkelig verdi (Huneide et al., 2013).

I tillegg til de grunnleggende regnskapsprinsippene så vil også noen grunnleggende rapporteringskrav være avgjørende for utformingen av regnskapet.

### *2.1.3.2 Grunnleggende rapporteringskrav*

Grunnleggende rapporteringskrav er viktige ved avleggingen av årsregnskapet. I dette inngår at årsregnskapet skal gi et rettviseende bilde. Det krever en konsistent prinsippapplikasjon og at visse kvalitetskrav må være oppfylte.

I henhold til regnskapsloven §3-2a så skal regnskapet gi et rettviseende bilde av den økonomiske situasjonen i bedriften. Denne bestemmelsen representerer den norske oversettelsen av EU-kravet ”true and fair view” (jf EUs 4. Direktiv art. 2. og 7. Direktiv 16). Dette kravet er et overordnet kvalitativt krav til årsregnskapet. Det vil si at hvis anvendelsen av konkrete regnskapsregler og regnskapsprinsipper fører til at informasjonen i regnskapet ikke gir et sant og riktig bilde, vil den regnskapspliktige ha både rett og plikt til å avvike fra disse (Langli, 2010).

For at regnskapet skal kunne gi brukerne et godt beslutningsgrunnlag, så er det viktig at regnskapet oppfyller enkelte grunnleggende krav. I produksjonen av regnskapet så er det to helt fundamentale kvalitetskrav som må stilles til regnskapet. Disse er relevans og pålitelighet. I tillegg til disse to fundamentale kravene så fins det fire ”forsterkende” krav. Disse kravene er sammenlignbarhet, verifiserbarhet, tidsriktighet og forståelighet (Huneide et al., 2013). Også i sammenheng med hvorvidt ei dekomponeringsløsning vil gi et bedre økonomisk bilde vil disse kravene være aktuelle.

#### *Kravet om relevans*

For at regnskapsinformasjonen skal være nyttig må informasjonen være relevant for brukerne av regnskapet. Det må være mulig for de som skal benytte seg av regnskapet å foreta en korrekt vurdering av selskapets inntjening og økonomiske situasjon. Dette forutsetter at det tas med regnskapsinformasjon og benyttes regnskapsprinsipper som sikrer nettopp dette (Huneide et al., 2013). For å oppfylle kravet til relevans er det viktig at man ikke holder tilbake eller fordreier informasjon. I tillegg innebærer relevans at regnskapene må offentliggjøres så raskt som mulig etter regnskapsperiodens utløp. Går det for lang tid, vil nytteverdien bli kraftig redusert (Langli, 2010).

### *Kravet om pålitelighet*

Årsregnskapet må bygge på prinsipper som sikrer at det oppfattes som troverdig. For at informasjonen skal anses for å være troverdig gjengitt, så er det viktig at den er fullstendig nøytral og ikke inneholder vesentlige feil (Huneide et al., 2013).

### *Sammenlignbarhet*

Brukerne av et selskap sitt regnskap må ha mulighet til å vurdere endringer i et selskap sin økonomiske situasjon over tid. I tillegg må det være mulig å sammenligne dette selskapet med andre selskap. For å kunne oppnå full sammenlignbarhet bør alle selskap benytte seg av de samme regnskapsprinsippene (Huneide et al., 2013). Med forslaget til ny regnskapsstandard kan det virke som det i framtiden vil bli en stadig større harmonisering mellom IFRS og NGAAP som kan være med på å styrke denne sammenlignbarheten.

### *Verifiserbarhet*

For brukerne av regnskapet er verifiserbarhet viktig, ettersom dette er med på sikre regnskapsbrukerne om at det er korrekt gjengivelse i regnskapet av et økonomisk fenomen (Huneide et al., 2013).

### *Tidsriktighet*

Tidsriktighet går på at brukerne må få informasjon på et tidspunkt hvor de har mulighet til å påvirke beslutningene (Huneide et al., 2013).

### *Forståelighet*

Det siste forsterkende kravet, forståelighet, er et svært viktig krav for brukerne av regnskapet. Det regnskapet som produseres må være forståelig for de som skal bruke regnskapet (Huneide et al., 2013).

#### **2.1.4 Historisk kost - regnskapet**

I Norge er hovedregelen at et driftsmiddel skal balanseføres når det er sannsynlig at de fremtidige fordelene som er knyttet til det, tilflytter foretaket, og når vi kan måle kostprisen på en pålitelig måte (Huneide et al., 2013). Det vil si at driftsmiddelet skal balanseføres i sin helhet på anskaffelsestidspunktet. Driftsmidler som er ubetydelige, som har en uvesentlig anskaffelseskost kan kostnadsføres direkte (Huneide et al., 2013).

I henhold til regnskapsloven § 4-1,1 så skal transaksjoner regnskapsføres til verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet. Dette vil si at det er kjøpstransaksjonen som er grunnlag for regnskapsføring og måling (Revisjon, 2015). Ettersom den enkelte transaksjonen har såpass stor betydning i det tradisjonelle regnskapet, så betegner vi ofte dette som et ”transaksjonsbasert historisk kost-regnskap” (Huneide et al., 2013). Når vi verdsetter eiendeler og måler kostnader så skal vi ta utgangspunkt i ”historisk kost”-pris på kjøpstransaksjonen. I Norge blir historisk kost brukt som hovedprinsipp. Dette prinsippet er med på å gjøre regnskapet relativt enkelt å avlegge i tillegg til at prinsippet fremmer krav til sammenlignbarhet og troverdighet (Huneide et al., 2013). Ulempen ved bruk av historisk kost-prinsippet er at man ofte undervurderer verdien til eiendelene. Etter NGAAP er det ikke lov til å skrive opp verdien av anleggsmidler utover historisk anskaffelseskost.

## 2.2 Nærmere om avskrivninger

### 2.2.1 Avskrivninger etter NGAAP

Som nevnt tidligere er det to regnskapsspråk som er gjeldende i Norge. NGAAP er det norske regnskapsspråket, dette er en forkortelse for ”Norwegian General Accepted Accounting Practices”. ”IFRS-forordningen artikkel 4 (forordningens pliktige del) pålegger de børsnoterte foretakene å utarbeide konsernregnskapet i samsvar med de EU-godkjente internasjonale regnskapsstandarder” (DNR, 2013). I Ot.prp.nr 39 (2004-2005) fremgår det at departementet mener, og høringen har understreket, at tiden ennå ikke er moden for å kreve at andre enn børsnoterte selskap skal ha plikt til å følge IFRS, verken i fullstendig eller forenklet form. Med henvisning til regnskapsloven §3-9 fjerde ledd så har alle norske foretak adgang til å bruke IFRS i konsernregnskapet. Videre er det tillatt å bruke IFRS i selskapsregnskapet jf. regnskapsloven § 3-9. Samskipnaden er ikke børsnotert og har heller ikke valgt å avlegge sine regnskap i samsvar med IFRS, derfor vil NGAAP være gjeldende her.

NGAAP består av regnskapsloven, GRS og avgitte standarder. For å finne ut hvordan man skal behandle avskrivninger kan vi se hen til regnskapsloven, standarder og forarbeidene til loven. Regnskapslovens bestemmelser om avskrivninger finner vi i regnskapsloven §5-3. ”Anleggsmidler som har begrenset økonomisk levetid skal avskrives etter en fornuftig avskrivningsplan.”

NRS 8 er en regnskapsstandard som er gjeldende for små foretak. Denne beskriver regnskapslovens egne unntaksregler. I følge Pedersen et. al, (2015:838) inneholder NRS 8 ”også en beskrivelse av lovens alminnelige regler. Standarden tar stilling til flere generelle lovtolkningsspørsmål. I så henseende er dokumentets standpunkter av interesse ikke bare for små foretak, men også for øvrige foretak.” Jeg forstår at selv om øvrige foretak vil ha mulighet til å se hen til NRS 8, så vil det selvsagt kunne diskuteres om dette er korrekt ettersom denne gjelder for små foretak. I NRS 8 finner vi at det er:

*”det avskrivbare beløpet, dvs. kostprisen med fradrag for eventuell forventet salgs/utrangeringsverdi som skal fordeles over den antatte økonomiske levetiden for driftsmiddelet” (NRS 8, 4.3.2.1).*

Både med bakgrunn i regnskapsloven og i NRS 8 er det et krav om at man må foreta avskrivninger av varige driftsmidler med begrenset levetid.

Innenfor IFRS finner vi standarden IAS 16 som omhandler den regnskapsmessige reguleringen av eiendom, anlegg og utstyr. Ettersom NGAAP ikke omtaler avskrivninger i like stor grad som IFRS, så mener regnskapsstiftelsen at man også bør se på de regler som gjelder i IFRS:

*”Regnskapsreguleringen av eiendom, anlegg og utstyr står i en særstilling i Norge ved at det ikke finnes en egen regnskapsstandard som dekker emnet. I NRS 8-God regnskapsskikk for små foretak og NRS(V) Anvendelse av IFRS-løsninger innenfor god regnskapsskikk, legger norsk regnskapsstiftelse til grunn at de fleste innregnings- og målereglene etter IAS 16 kan anvendes i Norge” (Pedersen et.al, 2015:1014).*

Med utgangspunkt i NGAAP skal jeg i det følgende se på disse relevante punktene for avskrivning:

- Formålet med avskrivninger av anleggsmidler
- En fornuftig avskrivningsplan
- Avskrivningsmetoder
- Avskrivningstid

### 2.2.2 Formålet med avskrivninger av anleggsmidler

Regnskapsloven forteller oss at vi må avskrive varige driftsmidler med begrenset levetid. Kravet følger av det tidligere omtalte sammenstillingsprinsippet. Kostnaden ved å bruke et driftsmiddel skal sammenstilles med inntekten bruk av driftsmiddelet gir. I forarbeidene til regnskapsloven uttaler utvalget at ”Varige driftsmidler er eiendeler til varig eie eller bruk. Avskrivninger er kostnaden ved å anvende driftsmiddelet. (...)” (NOU, 1995:30). Dersom vi skal forstå avskrivninger som kostnaden ved å anvende et driftsmiddel, hva er det vi skal legge i denne kostnaden? Kostnadsbegrepet kan tolkes på ulike måter. Vi kan tenke oss tre mulige formål til å bruke avskrivninger:

1. Avskrivninger som en fordeling av anskaffelseskostnaden over levetiden til et driftsmiddel.
2. Et bilde på kostnaden ved bruken av et anleggsmiddel.
3. Hensynet til refinansiering av anleggsmiddelet.

#### *1) Avskrivninger som en fordeling av anskaffelseskostnaden over levetiden til et driftsmiddel.*

Den første muligheten er at vi ønsker å fordele anskaffelseskostnaden av anleggsmiddelet over levetiden til anleggsmiddelet. Dette for at regnskapet ikke skal se veldig skjevt ut. Vi slipper å få en stor kostnad det året vi går til anskaffelse av anleggsmiddelet og et betydelig dårligere resultat dette året i forhold til senere år. De interne brukerne av regnskapet vil være kjent med at virksomheten har gått til anskaffelse av et dyrt anleggsmiddel og at dette er årsaken til at årets resultat ser dårlig ut, men at dette vil bedre seg i årene som kommer. For den eksterne bruken av regnskapet vil et regnskap uten fordeling av kostprisen til anleggsmiddelet over flere år gi inntrykk av en bedrift som i det året anleggsmiddelet blir kjøpt har et mye dårligere resultat enn i årene som kommer. En fordeling av kostprisen vil på denne måten være med på å gi brukerne av regnskapet et mer stabilt kostnadsnivå i stedet for store kostnader enkelte år.

I forarbeidene til regnskapsloven (NOU, 1995:30) heter det ” I et transaksjonsbasert historisk kost regnskap er avskrivninger en fordeling av investeringsutgiften (minus eventuell utrangeringsverdi) over den økonomiske levetiden. ”

## *2) Et bilde på kostnaden ved bruken av et driftsmiddel*

Et annet formål til avskrivninger kan være at vi ønsker å få fram kostnaden ved bruk av anleggsmiddelet. Det vil alltid være kostnader knyttet til bruk av et anleggsmiddel og avskrivninger kan være med på å reflektere disse. Etter hvert som det varige driftsmiddelet blir brukt, så vil det være slitasje på dette, som er en kostnad som kommer fram i regnskapet samtidig som anleggsmiddelet mister verdi i balansen. Det som kan være problematisk med en slik beregning av avskrivninger er at bruken av anleggsmiddelet og slitasjen på dette kan være forskjellig fra år til år, noe som igjen vil føre til at man burde avskrive driftsmiddelet med ulike beløp etter hvor stor ”kostnad” det er det enkelte år. Dette kan i praksis være tidkrevende og vanskelig å få til.

I forhold til krav om «fornuftig avskrivningsplan» er det imidlertid ingenting i veien for å benytte et slikt prinsipp. Prinsippet er også vanlig i for eksempel oljebransjen og flybransjen. En flymotor har et definert antall flytimer før den må byttes ut, så innenfor denne bransjen er det vanlig å avskrive motoren basert på hvor mange timer den har vært i luften. Tilsvarende er det vanlig at driftsmidler til bruk i oljeutvinning avskrives basert på antall produserte fat i forhold til total forventet produksjon for et gitt felt.

I forarbeidene til regnskapsloven står det at: ”Avskrivninger er kostnaden ved å anvende driftsmidlet”(NOU, 1995:30). Videre heter det: ”Driftsmiddelets evne til å skape kontantstrømmer avtar over tid. Verdifallet i en periode er forskjellen i nåverdi ved begynnelsen og slutten av perioden. Kostnaden ved å anvende driftsmidlet (=avskrivninger) er lik verdifallet.”

## *3) Hensynet til refinansiering av anleggsmiddelet.*

Et tredje formål kan være refinansiering. Dette formålet tilsier at avskrivningene er en form for sparing til bedriften skal kjøpe et nytt anleggsmiddel. Gjennom avskrivninger vil bedriften reservere en del av årets inntekter til å bygge opp likviditet til å gjennanskaffe driftsmiddelet. For de interne og eksterne brukerne av regnskapet vil dette vise at virksomheten har mulighet til å fortsette i framtiden ved at man allerede nå setter av penger til gjenanskaffelse av driftsmidler.

En kan også knytte avskrivninger til finansieringen av et anleggsmiddel ved at man ser på avskrivninger som en parallell til avdrag. Det at man har avskrivninger som en kostnad i

regnskapet kan være med å vise at bedriften må holde tilbake likviditet til å betale avdragene på lån. På denne måten vil avskrivninger være en måte å få avdrag ”inn” i regnskapet på.

### *Konklusjon*

I henhold til NRS 8 kapittel 4.3.2.1 skal kostprisen med fradrag for eventuell forventet salgs-/utrangeringsverdi, fordeles over den antatte økonomiske levetiden for driftsmiddelet i virksomheten. Dette betyr at det er det førstnevnte alternativet som er formålet med avskrivninger; en fordeling av kostpris over levetiden til anleggsmiddelet. Som nevnt foran fremgår dette av forarbeidene til regnskapsloven. Fordelingsoppgaven, jamfør sammenstillingsprinsippet, må kunne sies å være det viktigste formålet til avskrivninger i regnskapet. Hvis kostnaden av bruken av et anleggsmiddel skulle vært reflektert i avskrivningene ville vi ha vært nødt til å ha ulike avskrivninger for hvert år avhengig av hvor mye brukt og hvor stor slitasje det var på anleggsmiddelet. Dette ville for så vidt ha vært korrekt, men vanskeligere å gjennomføre. Det tredje alternativet hadde også kunne ha vært en mulighet, men det vil ikke alltid være nødvendig å refinansiere et anleggsmiddel, slik at en fordeling av kostprisen vil i alle tilfeller være mest korrekt.

Boliger har lang levetid og stiger ofte mye i verdi. Det kan reises spørsmål om disse skal avskrives. Boliger eid av selskaper med regnskapsplikt etter regnskapsloven, skal avskrives. Dette fordi de har begrenset økonomisk levetid (RL §5-3). Anskaffelseskosten skal da fordeles over levetiden - jf. historisk kost-regnskap. Etter NGAAP kan anleggsmidler heller ikke skrives opp i verdi.

### **2.2.3 En fornuftig avskrivningsplan**

I regnskapsloven §5-3 står det at anleggsmidler skal avskrives etter en fornuftig avskrivningsplan. I regnskapsloven finnes det ingen kriterier for hva som menes med at fordelingen av investeringsutgiften skal være fornuftig. I følge Johnsen og Kvaal(1999) så vil ”En kontantstrømtilpasset avskrivning samsvare(r) best med forutsetningene i lovens forarbeider”. Som en digresjon kan det nevnes at IFRS på sin side ikke tillater en kontantstrømtilpasset avskrivning. Etter IFRS er det ikke tilatt å bruke inntjeningen til et anleggsmiddel som grunnlag for avskrivning, dette da slit og elde på et anleggsmiddel ikke nødvendigvis er en funksjon av anleggsmiddelets inntjening. I lovforarbeidene (NOU 1995:30) står det: ”I norsk lovgivning brukes uttrykket ”fornuftig avskrivningsplan”.



Forståelsen av dette er at avskrivningene skal sammenstilles med inntjeningene, i tråd med de grunnleggende prinsippene for et historisk kost regnskap”.

Huneide et. al. (2013) mener at en ”fornuftig avskrivningsplan” vil si en systematisk og rasjonell fordeling av anskaffelseskost (med fradrag for eventuell utrangeringsverdi) over den økonomiske levetiden til driftsmiddelet i virksomheten. På denne måten så vil det beløpet som vi skal avskrive bli sammenstilt med de inntektene som skapes av driftsmiddelet. Teoretisk og prinsipielt bør driftsmiddelet sitt kontantstrømforløp over levetiden bestemme avskrivningsprofilen og med dette det årlige avskrivningsbeløpet. Da ville den inntekten som driftsmiddelet generer sammenstilles med kostnadene i form av avskrivningene.

I praksis er det svært vanskelig å foreta individuelle og detaljerte økonomiske beregninger av kontantstrømmene. Av den grunn er det både i bedriftsøkonomisk teori og gjennom regnskapspraksis utviklet et metodeapparat for å forenkle avskrivningsberegninger (Huneide et al., 2013). Etter dette vil de årlige avskrivningsbeløpene avhenge av:

1. avskrivningsgrunnlaget
2. metodevalget
3. avskrivningstiden

I et historisk kost-regnskap vil avskrivningsgrunnlaget være anskaffelseskosten med fradrag for eventuell utrangeringsverdi. Metodevalget og avskrivningstiden vil jeg i det følgende belyse nærmere.

#### 2.2.4 Avskrivningsmetoder

Avskrivningsmetoden kan vi definere som den måten vi fordeler avskrivningsgrunnlaget over avskrivningstiden til det varige driftsmiddelet. I forarbeidene til regnskapsloven sier lovgiverne at:

*”Etter direktivet skal avskrivninger være systematisk over økonomisk levetid. Det er noe uklart hvor mye som ligger i kravet om systematisk fordeling. Med en ordrett forståelse vil de vanligste avskrivningsmetodene utvilsomt oppfylle dette kravet. De vanligste avskrivningsmetodene er lineær metode (konstante avskrivninger), saldometoden (degressive avskrivninger), årssiffermetoden (degressive avskrivninger) og produksjonsenhetsmetoden (variable avskrivninger). Forståelsen av dette er at avskrivningene skal sammenstilles med*

*inntjeningen, i tråd med de grunnleggende prinsipper for et historisk kost regnskap.*” (NOU 1995:30,4.3.5).

I NRS 8, som omhandler god regnskapsskikk for små foretak, men som også fungerer veiledende for øvrige foretak, finner vi forslag på fornuftige avskrivningsplaner. I NRS 8, 4.3.2.1 står det at lineær avskrivning er mest benyttet som avskrivningsplan, men at også andre avskrivningsmetoder, som skattemessig saldoavskrivning kan gi en fornuftig periodisering. Her kan det stilles spørsmålsteget ved om det med fornuftig menes en ”systematisk og rasjonell avskrivningsplan som reflekterer kontantstrømforløpet til driftsmiddelet ” (NOU 1995:30) eller fornuftig i form av lite arbeidskrevende.

#### ***2.2.4.1 Lineær avskrivning***

Metoden går ut på at investeringen avskrives med like store beløp for hvert år bestemt av den fastsatte økonomiske levetiden. Vi beregner da avskrivningene ved å ta investering delt på levetid (Langli, 2010). Lineære avskrivninger er den vanligste formen for avskrivninger i forbindelse med regnskapsføring (Langli, 2010). Årsaken til at denne metoden er såpass populær er at denne metoden er enkel å praktisere i tillegg til at metoden over tid samsvarer rimelig godt med det virkelige verdiforringingsbeløpet til mange driftsmidler (Huneide et al., 2013).

Det teoretiske fundamentet for metoden er at lineære avskrivninger tilsvarer teoretisk avskrivning når kontantstrømmen avtar over tid med et konstant beløp som tilsvarer årlig avskrivning multiplisert med internrenten (Johnsen og kvaal, 1999:253).

#### ***2.2.4.2 Saldoavskrivning***

Saldoavskrivninger er en form for degressive (avtagende) avskrivninger. Degressive avskrivninger blir brukt når den årlige verdiforringelsen er størst i begynnelsen av levetiden og deretter avtar. Ved saldometoden kan de årlige avskrivningsbeløpene beregnes med utgangspunkt i en fast avskrivningsprosent og den balanseførte saldoverdien av driftsmiddelet før årets avskrivninger (Huneide et al., 2013). På denne måten vil avskrivningene avta etter hvert som den balanseførte saldoverdien av driftsmiddelet synker.

### **2.2.4.3 Progressive avskrivninger**

Denne avskrivningsmetoden er aktuell for driftsmidler der den årlige verdiforringelsen øker over levetiden. Her vil det enkleste være at avskrivningsbeløpet øker med et fast kronebeløp over avskrivningstiden. Dette er i praksis en lite brukt avskrivningsmetode og det mest kjente eksempelet på bedrifter som anvender denne metoden er leasingfirmaer (Pedersen et al., 2015:251).

### **2.2.4.4 Produksjonsenhetsmetoden**

Produksjonsenhetsmetoden er en form for aktivitetsorienterte avskrivninger. Disse baserer seg på fordeling av avskrivningsgrunnlaget etter bruk og ikke etter tid. Avskrivningsbeløpet blir bestemt ut fra det relative forholdet mellom bruken det enkelte året og den forventede totalbruken av driftsmiddelet. (Pedersen et al., 2015) Metoden er en del brukt i praksis. For eksempel i forhold til flytimer eller flydistanse som vil være aktuelt for flyselskap. Metoden krever at man med en rimelig grad av sannsynlighet kan fastsette den samlede brukskapasiteten (Pedersen et al., 2015:251). Dette vil imidlertid ikke nødvendigvis ha større estimatusikkerhet enn lineære avskrivninger, hvor man må kunne fastslå levetiden i antall år.

### **2.2.5 Avskrivningstid**

Når man beregner avskrivninger så vil det normalt være den perioden virksomheten forventer å bruke driftsmiddelet som skal legges til grunn. Denne perioden vil vanligvis sammenfalle med den økonomiske levetiden til driftsmiddelet (Huneide et al., 2013). Ved fastsettelse av økonomisk levetid så må man blant annet ta hensyn til tap av verdi grunnet slitasje, foreldelse, teknologi som blir utdatert og årlige reparasjons og vedlikeholdskostnader (Huneide et al., 2013). I følge regnskapsloven §5-3, så er det bare anleggsmidler med en begrenset levetid som skal avskrives. Vi vil således avskrive bygninger, men ikke tomter da disse ikke anses for å ha begrenset levetid.

Det som kan være problematisk i valg av avskrivningstid er at de fleste anleggsmidler består av enkeltdeler med ulik levetid (Huneide et al., 2013). Når en bedrift velger å avskrive et bygg under ett, altså samlet, så vil det være en utfordring å bestemme hva man skal gjøre med utskiftninger av enkeltdeler som tak, vindu, elektrisk anlegg osv.. Skal man kostnadsføre disse eller vil det være korrekt å balanseføre de?

Ved avskrivning under ett vil det være to alternative metoder å gjøre dette på. Enten kan man avskrive anskaffelseskost over hovedkomponentens levetid. Alternativet er å bruke en

gjennomsnittlig avskrivningstid (Huneide et al., 2013). Begge metodene vil bli nærmere belyst i kapittel 2.4.

### 2.2.6 Revurdering av forventet levetid

Den økonomiske levetiden til et driftsmiddel vil være et estimat i regnskapsmessig sammenheng. Reglene for bruk og endring av estimat i regnskapet vil således være gjeldende her. Uavhengig av hvordan man velger å fastsette levetiden ved anskaffelse av et varig driftsmiddel, så bør man ta stilling til hva man skal gjøre dersom estimatet på forventet levetid endrer seg. I regnskapsloven § 4-2 (regnskapsestimater) står det at: ”Ved usikkerhet skal det brukes beste estimat, på bakgrunn av den informasjonen som er tilgjengelig når årsregnskapet avlegges.” Vi må gå til regnskapsstandarder for å få veiledning i hva som ligger i dette kravet. I NRS 8 (4.3.2.1) skal avskrivningsplanen revurderes hvis estimatet på forventet levetid endrer seg. I IAS 16 er dette enda strengere ved at levetiden skal revurderes hvert år (Huneide, 2011). I forslag til Ny NRS kapittel 17.19 omtales dette på følgende måte i forhold til Eiendom, anlegg og utstyr:

*Forhold slik som endring i bruken av en eiendel, vesentlig uventet slitasje, teknologiske framskritt og endrede markedspriser kan være indikasjoner på at restverdien eller den utnyttbare levetiden til en eiendel har endret seg siden den foregående balansedagen. Foreligger det slike indikasjoner skal foretaket gå gjennom sine tidligere estimater. Dersom det avdekkes avvik i forhold til tidligere estimat, skal foretaket endre restverdien, avskrivningsmetoden eller den utnyttbare levetiden. Foretaket skal regnskapsføre endringen i restverdi, avskrivningsmetode eller utnyttbar levetid som en endring i et regnskapsestimat i samsvar med nr. 10.15–10.18. (NRS(HU)17.19)*

I følge Huneide (2011) så revurderes avskrivningstiden i dag i liten grad. Han mener at de fleste norske foretak følger den fastsatte avskrivningsplanen inntil driftsmiddelet er avskrevet til null, med mindre det selges eller utrangeres før den tid. I artikkelen ”Varige driftsmidler- nye krav og nye muligheter” foreslås det, som god regnskapsskikk for øvrige foretak, at man skal følge retningslinjene i IFRS for SMEs og revurdere avskrivningstiden hvis det er indikator på betydelig endring i forventet levetid (Huneide, 2011). Ved å ikke revurdere estimatet på forventet levetid så vil man dersom levetiden er betydelig lengre enn det man forventet, ende opp med flere år med for høye avskrivninger. Dette vil påvirke resultatet negativt i disse årene i tillegg til at det i senere regnskap vil se ut som selskapet går bedre

fordi det varige driftsmiddelet er ferdig avskrevet. Det kan stilles spørsmål ved om manglende oppdatering av estimat vil være i tråd med regnskapslovens krav om fornuftig avskrivningsplan.

Om man velger å revidere avskrivningstiden, så fins det to aktuelle metoder å gjøre dette på. Enten så kan det gjøres ved hjelp av knekkpunktmetoden eller ved bruk av reversering. Det bemerkes at reversering ikke er tillatt etter IFRS, men anses etter gjeldende regnskapslov som hovedregelen. Disse blir nærmere belyst i kapittel 2.6 ”Problemstilling 2: Overgang til ei dekomponeringsløsning”.

## **2.3 Dekomponering**

Som nevnt i forrige delkapittel kan levetidsbetraktninger når man avskriver et driftsmiddel samlet være problematisk. I NOU 2015:10 finner vi at ”siden forskjellige bestanddeler av et anleggsmiddel kan ha ulik fysisk levetid og derfor må skiftes ut med ulike tidsintervaller, kan periodiseringen av anskaffelseskost bli mer presis ved en dekomponering av anleggsmiddelet for avskrivningsformål”. Dette vil være tilfellet for driftsmidler som bygninger, fly og liknende.

### **2.3.1 Hva sier God Regnskapsskikk.**

Regnskapsloven sier ingenting om hvorvidt man skal bruke dekomponering eller ikke. Vi finner heller ikke noe i forarbeidene til regnskapsloven (NOU 1995:30) som omhandler dekomponering.

Det bemerkes at regnskapsloven er en prinsippfast lov. Det er ikke og det er heller ikke meningen at det skal være regulering av alle tenkelige detaljer. Regnskapsloven stiller imidlertid krav som tidligere påpekt om at avskrivningsplanen skal være fornuftig. Det vil neppe være fornuftig å avskrive alle eiendeler av for eksempel en eiendom over samme levetid. Grunnmuren vil ha en vesentlig lengre levetid enn heisen og en fornuftig avskrivningsplan bør også reflektere dette.

I NRS 8, med de endringer som ble gjort i 2010, så må bygninger som skal dekomponeres skattemessig, dvs. bygninger som er anskaffet fra 2009 og senere, også dekomponeres regnskapsmessig. Skatteloven krever at kostprisen for bygninger fordeles mellom kostprisen for tekniske installasjoner og kostprisen for bygningen for øvrig. NRS 8 (4.3.2.1) peker på at det ikke vil være noe mer jobb å dekomponere i disse to gruppene når man allerede må

dekomponere skattemessig. NRS 8 (4.3.2.1) sier også at dersom man funderer på om man bør dekomponere eller ikke, så er det lurt å ta med i betraktning at en slik utskilling av eiendeler med betydelig forskjellig levetid i sine egne avskrivningsgrupper normalt gir et riktigere regnskap.

Også i NRS(V) ”Anvendelse av IFRS-løsninger innenfor god regnskapsskikk” kapittel 2.3 ”Dekomponering” fra desember 2011 står det at:

*”Dekomponering er lite utbredt i norsk praksis, men er tillatt etter regnskapsloven. I mange tilfeller vil dekomponering sågar være nødvendig også etter regnskapsloven, for eksempel for et anleggsmiddel som er sammensatt av større komponenter med betydelig forskjellig avskrivningstid.”*

Hvis man ser på internasjonal regnskapslovgivning, IFRS, så vil bruk av dekomponering være et krav. I IAS 16 punkt 42 finner vi at ”Hver enkeltdel av en enhet av eiendom, anlegg og utstyr med en anskaffelseskost som er betydelig i forhold til enhetens samlede anskaffelseskost, skal avskrives separat.”

I bakgrunnen for oppgaven, kapittel 1.1 så omtaler jeg forslaget til Ny NRS kapittel 17.16, som en viktig årsak til at jeg har valgt å skrive denne oppgaven. Her er dekomponering et krav og dette bør være en god pekepinn for bedrifter at de bør vurdere en overgang til ei dekomponeringsløsning.

## **2.4 Problemstilling 1: Fastsettelse av årlige avskrivnings- og vedlikeholdskostnader**

Problemstillingen min er delt i to hvor jeg i den første delen ønsker å svare på hvordan man ved anskaffelse av nytt bygg skal fastsette årlige avskrivningskostnader. For å kunne vurdere dette vil jeg i teorien belyse avskrivning under ett i motsetning til dekomponering og hvordan man kan se avskrivninger og fremtidig vedlikehold i sammenheng.

### **2.4.1 Forskjell på avskrivningskostnader ved avskrivning under ett og dekomponering**

Når man går til anskaffelse av et nytt bygg må man fastsette de årlige avskrivningskostnadene. Når dette skal gjøres er det tre ulike måter som bør drøftes:

1. Samlet avskrivning over hovedkomponentens levetid.

2. Samlet avskrivning over et veid gjennomsnitt av levetid.
3. Dekomponering.

### *1) Samlet avskrivning over hovedkomponentens levetid.*

Ved avskrivning over hovedkomponentens levetid vil man som regel ta utgangspunkt i råbygget si levetid og avskrive over denne. Det som vil være problematisk med samlet avskrivning er at tekniske installasjoner, innredninger osv. som regel vil ha en kortere levetid enn hovedkomponenten. Utskiftninger av dette skal da kostnadsføres. Samtidig som man foretar valg av avskrivningsmetode, må man være klar over hvilke konsekvenser dette har for behandling av utskiftninger av deler (påkostning eller vedlikehold). For å få det totale kostnadsbildet av de enkelte avskrivningsmetodene må man derfor se på de samlede kostnader til avskrivning og utskiftninger over levetid. Dette vil jeg komme tilbake til i neste delkapittel.

### *2) Samlet avskrivning over et veid gjennomsnitt av levetid*

Denne avskrivningsmetoden tar også utgangspunkt i ei samlet avskrivning. I stedet for å bruke hovedkomponenten si levetid, så tar man utgangspunkt i ei gjennomsnittlig levetid for de ulike komponentene som driftsmiddelet består av. Hvis man vil avskrive over ei veid gjennomsnittlig levetid, så er dette i praksis ikke mulig å gjennomføre uten å dekomponere bygget først (Huneide et al., 2013:259). Det er kun hvis vi deler opp anskaffelseskost i ulike grupper at vi klarer å finne ei gjennomsnittlig levetid med vektning av de ulike komponentene. I praksis vil man gjøre dette skjønnsmessig. Ved denne metoden vil det være problematisk å skille mellom vedlikehold og påkostning ved utskiftninger, og fastsettelse av den gjenværende levetiden (Huneide et al., 2013).

følge Pedersen et al. (2015:257) så vil det være ulogisk å endre avskrivningstiden dersom man avskriver over ei gjennomsnittlig levetid, dette utdypes ikke. Etter min forståelse kommer dette av at en gjennomsnittlig sats vil bestå av mange ulike levetider. Det vil ikke være intuitivt opplagt hvordan man skulle gjennomføre en slik endring dersom en av komponentene har lengre levetid enn først antatt. Etersom revurdering av avskrivningstiden er et krav i god regnskapsskikk, se kapittel 2.2.6 "revurdering av avskrivningsplan", så vil vel det at det er ulogisk å endre avskrivningstiden egentlig bety at metoden med gjennomsnittlig levetid også er ulogisk. Jeg mener at en avskrivningsmetode som ikke er forenelig med de regler som fins i regnskapsloven ikke vil være en særlig god metode.

I NRS 8 står det at når et varig driftsmiddel ikke dekomponeres så kan man avskrive både over hovedkomponenten sin levetid eller ei gjennomsnittlig levetid. Den første løsninga anbefales.

### 3) Dekomponering

Det tredje alternativet er å bruke dekomponering for å finne avskrivningskostnaden. Dekomponering krever noe mer arbeid enn avskrivning under ett. Likevel vil dette som nevnt være en anbefaling både i NRS 8 og NRS(V) ”Anvendelse av IFRS innenfor god regnskapsskikk”. Ved dekomponering vil driftsmiddelet bli inndelt i komponentgrupper og dette vil i all hovedsak skje for avskrivningsformål. Dette er en inndeling som må foretas slik at avskrivningene blir så riktige som mulig (Huneide et al., 2013).

#### 2.4.2 Definisjon av vedlikehold med og uten dekomponering

Regnskapsloven har ikke noen definisjon på vedlikehold/påkostning. I lovens forarbeider heter det imidlertid:

*”Det kan ofte være vanskelig å skille mellom forbedringer som kan balanseføres og vedlikehold som kostnadsføres(...). Utgifter som øker anleggets fremtidige inntjeningssevne, skal oppføres som anleggsmiddel. Økning i anleggets levetid eller produksjonskapasitet, vesentlig forbedring i ferdigproduktets verdi eller reduserte produksjonskostnader i forhold til tidligere forventninger er å oppfatte som økning av anleggets fremtidige inntjeningssevne” (NOU 1995: 30).*

Selv om definisjonen i seg selv er rimelig klar, så vil det ikke alltid være like lett å finne dette ut i praksis.

Når man har driftsmidler bestående av komponenter med ulik levetid, må man ta stilling til hvordan utskiftning av elementer skal behandles regnskapsmessig. Denne behandlingen henger sammen med hvordan man avskriver driftsmiddelet. Definisjonen av vedlikehold vil være forskjellig for de ulike avskrivningsmetoder. Det har i følge Steinheim og Schølberg (2009) vært vanlig praksis i norsk regnskapsrett å kostnadsføre utgifter som vedlikehold selv om utgiftene egentlig representerer påkostninger. Dette kan komme av at det har vært liten eksplisitt regulering på hva som skal forstås som påkostning og hva som skal forstås som vedlikehold (Steinheim og Schølberg, 2009).



NRS 8 beskriver to hovedregelsett for den regnskapsmessige behandlingen av avskrivninger og vedlikehold/påkostning. I følge Huneide (et al., 2013:258), så er den ene løsningen (samlet avskrivning) i samsvar med IAS 16 før den ble betydelig endret i 2004, mens ”dekomponeringsløsningen” vil være i samsvar med gjeldende løsning i IAS 16 (se de neste kapitler). Man kan ikke kombinere de to regelsettene, ved at en for eksempel velger å dekomponere med tanke på skillet mellom påkostninger og vedlikehold, men ikke med tanke på avskrivninger (Huneide et al., 2013:258). Av den grunn vil definisjonen av hva vedlikehold er være forskjellig ved samlet avskrivning og ved dekomponering.

#### ***2.4.2.1 Definisjon av vedlikehold ved avskrivning over hovedkomponentens levetid.***

I følge NRS 8 pkt 4.3.2.3 skal vedlikehold/påkostning defineres på følgende måte:

*”Påkostninger er utgifter som fører til at de fremtidige økonomiske fordelene (kontantstrømmene) øker i forhold til det som ble lagt til grunn ved anskaffelsen. Det betyr at utgifter som fører til at driftsmidlet blir i en bedre stand enn når det var nytt for foretaket er påkostninger. Dessuten er slike utgifter påkostninger når de endrer de gjenstående kontantstrømmene for eiendelen positivt i forhold til det som ble lagt til grunn ved anskaffelsen av driftsmidlet, selv om driftsmidlets fysiske stand ikke blir bedre enn når det var nytt for foretaket. Øvrige utgifter skal kostnadsføres som vedlikehold.”*

I praksis kan det være svært vanskelig å avgjøre om kontantstrømmene øker i forhold til da driftsmiddelet var nytt for foretaket, ettersom det kan ha gått mange år og man ikke helt vet hva som ble lagt til grunn på det tidspunktet. I NRS 8 4.3.2.3 står det at når bygget avskrives over hovedkomponenten si levetid så må utskiftninger kostnadsføres i sin helhet, så fremt ikke levetiden eller kontantstrømmene øker som følge av dette. Ved utskiftning av komponenter som har bedre stand enn den opprinnelige komponent, må kostnaden som regel fordeles mellom vedlikehold og påkostning. Det beløpet som skal føres som vedlikehold, er verdien av den brukte komponenten på anskaffelsestidspunktet, korrigert for senere prisendringer på en slik brukt komponent. Resten av kostprisen skal føres som påkostning (Pedersen et al., 2015:259).

Fysisk stand er det ene viktige kriteriet som omtales i NRS 8. Det andre kriteriet er endring i kontantstrømmer. Her heter det om regnskapsmessige påkostninger ”når de endrer de gjenstående kontantstrømmene for eiendelen positivt i forhold til det som ble lagt til grunn ved anskaffelsen av driftsmiddelet, selv om driftsmiddelets fysiske stand ikke blir bedre enn når det var nytt for selskapet”. Hva som menes med dette er ikke intuitivt opplagt, men i følge Pedersen et al. (2015) kan det forstås på følgende måte:

*”Etter vår oppfatning må det blant annet forstås slik at det som er lagt til grunn ved anskaffelsen er reflektert i avskrivningsplanen. Når en pådrar seg en utgift som ikke forbedrer driftsmiddelets fysiske stand i forhold til nytt, men øker den forventede levetiden (i forhold til gjeldende avskrivningsplan), vil utgiften være en regnskapsmessig påkostning” (Pedersen et al., 2015:260).*

Med dette forstår vi at ved ei økning i levetid så vil man kunne føre dette som ei påkostning. Behandlingen bør i følge Pedersen et al. (2015) være noe annerledes dersom det er de forventede kontantstrømmene som øker positivt, uten ei endring i levetid:

*Men utgiften kan også øke den forventede kontantstrømmen positivt uten at levetiden endres, ved at de årlige kontantstrømmene forventes å bli høyere enn det som var lagt til grunn ved anskaffelsen. Men det er bare i unntakstilfellene at en vet hvilke kontantstrømmer som var forventet ved anskaffelsen når den ligger mange år tilbake i tid. Problemet er da å skille mellom utgifter som bare vedlikeholder de forventede kontantstrømmene og utgifter som øker dem. I praksis vil det ofte være en tilnærmet umulig oppgave. På grunn av forsiktighetsprinsippet må løsningen da bli at utgiftene kostnadsføres som vedlikehold (Pedersen et al., 2015:260).*

I følge Pedersen et al. (2015) ser vi at grunnet forsiktighetsprinsippet, så bør vi kostnadsføre utskiftninger som vedlikehold når vi avskriver over hovedkomponentens levetid.

#### **2.4.2.2 Definisjon av vedlikehold ved avskrivning over gjennomsnittlig levetid**

Definisjonen av hva som er vedlikehold vil være forskjellig ved avskrivning over hovedkomponentens levetid og et gjennomsnitt. I NRS 8 (4.3.2.3) blir dette omtalt på følgende måte:

*”Når det brukes en gjennomsnittlig avskrivningssats, er skillet mellom vedlikehold og påkostning komplisert. I dette alternativet avskrives driftsmidlet med en sats som verken reflekterer levetiden på hovedkomponenten eller de komponentene som har en kortere antatt levetid. Når en betydelig komponent skiftes ut, bør en i dette tilfellet balanseføre forskjellen mellom kostpris for den nye komponenten og beregnet balanseført verdi av den utskiftede komponenten, der balanseført verdi beregnes ut fra avskrivningssatsen på driftsmidlet totalt. Resten av kostprisen kostnadsføres som vedlikehold. Etter at driftsmidlet er avskrevet til null, bør alle utskiftninger balanseføres. Det vil være en konsekvens av at avskrivningsplanen har forutsatt at driftsmidlet ikke vil skape kontantstrømmer etter at det er avskrevet til null.”*

Slik jeg forstår NRS 8, så kan en utskiftning balanseføres på følgende måte. Dersom man avskriver over et gjennomsnitt på 62,5 år, så kan man dersom man foretar ei utskiftning i år 26, balanseføre 40% i dette året og kostnadsføre de resterende 60%. Dette kan man gjøre etter en tankegang om at 26 år utgjør ca 40% av de 62,5 årene, altså vil man ha avskrevet 40% av komponenten i år 26. Da vil man kostnadsføre de resterende 60 prosentene av den aktuelle komponenten i dette året, mens man balansefører 40% av den nye komponenten.

I praksis har skillet i definisjon på vedlikehold, mellom ei gjennomsnittlig levetid og ei maksimal levetid, svært sjelden påvirket valget mellom avskrivningstider (Huneide et al., 2013:265). En konsekvens av at det varige driftsmiddelet ikke er dekomponert har ført til at utskiftninger av komponenter som ikke har forbedret den fysiske standen fra det var nytt blitt klassifisert som vedlikehold (Huneide et al., 2013). Men som nevnt over så skal en også etter regnskapsreglene vurdere om det skjer en økning i de gjenværende kontantstrømmene. Med andre ord fører i mange tilfeller bruk av avskrivning under ett til at skillet er vanskelig å få korrekt.

#### **2.4.2.3 Definisjon av vedlikehold ved dekomponering**

Ved bruk av ei dekomponeringsløsning vil den nye komponenten sees på som en ny investering og balanseføres som et nytt driftsmiddel. I følge NRS 8 (4.3.2.3) får vi følgende definisjon på vedlikehold og påkostning:

*Når varige driftsmidler er dekomponert i avskrivningsgrupper for avskrivningsformål, der komponentene i gruppen har omtrent like lang levetid, skal den nye komponenten*

*balanseføres i den aktuelle avskrivningsgruppen med sin kostpris. Samtidig skal eventuell gjenværende balanseført verdi på den utskiftede komponenten kostnadsføres. Dersom en ikke kan identifisere den historiske kostprisen for den utskiftede komponenten, kan kostprisen på den nye komponenten i så fall brukes som estimat på kostprisen på den utskiftede komponenten. Kostprisen kan nedjusteres med prisendringer (inflasjon) i perioden. Beregnet kostpris redusert for beregnede akkumulerte avskrivninger (basert på avskrivningssatsen for den aktuelle gruppen) kostnadsføres. Det kan også gjøres korreksjon for eventuell standardøkning på den nye komponenten i forhold til den gamle. Utgifter til "daglig vedlikehold" skal kostnadsføres.*

Denne definisjonen er i samsvar med gjeldende IAS 16. Etter denne definisjonen vurderes det om man får økte kontantstrømmer i forhold til umiddelbart før utskiftningen (dvs. uten utskiftning). Definisjonen i IAS før 2004 var om det ble økt kontantstrøm i forhold til det som var lagt til grunn ved anskaffelse av driftsmidlet. Dette var nesten umulig å praktisere. Men det er dette som ligger til grunn for NRS 8 når man foretar ei samlet avskrivning, se foran.

Ifølge Stenheim og Schølberg (2009) gjør denne definisjonen at det er enklere å trekke skillet mellom påkostning og vedlikehold. Ved en slik løsning så skal hver komponent anses å utgjøre et eget driftsmiddel, også når driftsmiddelet er oppdelt i komponentgrupper i anleggsregisteret (Huneide et al., 2013). Den regnskapsmessige konsekvensen er at en eventuell resterende balanseført verdi av en komponent som skiftes ut må kostnadsføres, eventuelt inngå i en gevinst-/tapsberegning hvis det mottas et beløp for den utskiftede komponenten (Huneide et al., 2013). Den nye komponenten vil balanseføres som et nytt driftsmiddel. Det sentrale ved løsningen er at man behandler alle utskiftninger på samme måte regnskapsmessig (Huneide et al., 2013).

I norsk regnskapspraksis har det vært lite bruk av dekomponering og det har vært vanlig at man har kostnadsført som vedlikehold selv om utskiftningen egentlig burde ha vært balanseført sammen med driftsmiddelet (Stenheim og Schølberg, 2009).

Også med henvisning til IAS 16 og de generelle reglene for balanseføring i IFRS så vil vi balanseføre hvis det er sannsynlig at utgiften vil bidra til fremtidige økonomiske fordeler. Dette betyr i praksis at alle utgifter, utenom daglig reparasjon og vedlikehold, knyttet til et driftsmiddel som allerede er anskaffet og tatt i bruk skal balanseføres som påkostning (Stenheim og Schølberg, 2009). I følge Stenheim og Schølberg (2009) så er forklaringen på

dette at en virksomhet generelt ikke vil pådra seg en utgift knyttet til et varig driftsmiddel dersom de ikke forventer at denne utgiften vil øke netto inntjening.

## **2.5 Problemstilling 2: Overgang til ei dekomponeringsløsning på eksisterende bygg.**

Gitt at et selskap ønsker eller føler seg forpliktet (jf. NRS(HU) 17.16 og krav om ”fornuftig” i dagens regnskapslov) til å gjennomføre dekomponering for å måle avskrivninger og vedlikeholdskostnaden på eksisterende bygg, hvordan kan dette gjennomføres på en best mulig måte? Ved en overgang til ei dekomponeringsløsning så kan dette få effekt på:

1. Balanseført verdi
2. Fremtidige avskrivninger

I det følgende vil den teoretiske drøftingen rundt overgangen til dekomponering bli belyst.

### **2.5.1 Dekomponering av balanseført verdi: etablering av åpningsverdi**

I henhold til forslag til Ny NRS kapittel 35(c) så tilsier overgangsbestemmelsene ”at regnskapet skal omarbeides som om de nye bestemmelsene alltid har vært anvendt (retrospektiv anvendelse)”. Det samme vil være hovedregelen for førstegangsanvendelse av IFRS i Norge. Ved overgang er hovedregelen at man skal utarbeide åpningsbalansen i henhold til de IFRS-ene som gjelder ved rapporteringsdato. Dette innebærer i utgangspunktet full tilbakevirkende kraft for alle standarder (Ernst & Young, 2009:778). Videre står det at ”Hovedregelen for varige driftsmidler er full retrospektiv anvendelse” (Ernst & Young, 2009:802). Dette tilsier at når vi i overgangen til ei dekomponeringsløsning ønsker å finne åpningsverdien så skal dette gjøres retrospektivt.

Det er ikke gitt noen overgangsregler til dekomponering. Altså vil denne overgangen være noe arbeidskrevende.

#### **2.5.1.1 Tilbakegående beregning (rekonstruksjon)**

Når vi går over til ei dekomponeringsløsning må vi ta utgangspunkt i anskaffelseskosten. For å finne åpningsverdien i dag gjør vi beregninger som om driftsmiddelet ble dekomponert fra starten av. ”Ved overgang til dekomponering skal en gjøre det med tilbakevirkende kraft (retroaktivt), det vil si at en utarbeider regnskapet som om driftsmidlet hadde vært

dekomponert fra det ble kjøpt” (Pedersen et al., 2015:266). Altså vil vi finne anskaffelseskosten og levetidene til hver av komponentgruppene fra starten av og gjøre beregninger i fra dette tidspunktet til i dag.

I følge Pedersen et.al. (2015:273) vil det normalt være mulig å anslå hvor stor del av de kostprisen som kan henføres til komponentene råbygg, innredninger og tekniske anlegg. Man velger så avskrivningssatser for hver av disse gruppene som gir en fornuftig avskrivningsplan (Pedersen et al., 2015). Det vil det selvsagt avhenge av hvor nøyaktig det forventes at man skal henføre verdien til de ulike komponentene. Det som gjør dette vanskelig er at det er en oppbevaringstid på 10 år på regnskap, slik at det vil være problematisk å vite verdien av de ulike komponentene så alt for lenge etterpå. Samskipnaden har en bygningsmasse som består av mange eldre bygg, så for deres del vil det være vanskelig å gå over til dekomponering på denne måten. Det som derimot vil være mulig er å bruke ei prosentvis tilnærming. Da vil man foreta et skjønn for å avgjøre hvilken prosent av anskaffelseskosten som tilhører de ulike komponentene. Da må man tilpasse prosentene til det aktuelle driftsmiddelet og ikke bruke disse prosentene ukritisk.

### **2.5.2 Endring av avskrivningsplanen – to metoder.**

Overgang til ei dekomponeringsløsning er en form for endring av avskrivningsplan. Det er en annen måte å bruke levetider på enn ved ei samlet avskrivning. Det brukes spesifikke levetider. Forannevnte beregning vil medføre en ny beregnet balanseført verdi på anleggsmiddelet (åpningsverdi). Den nye balanseførte verdien kan for eksempel bli høyere enn gjeldende balanseført verdi. Det blir da et spørsmål om man skal reversere tidligere avskrivninger i årets regnskap for å få den nye åpningsverdien, eller om man skal fordele virkningen over gjenstående levetid. Disse to måtene vil bli behandlet i det følgende.

Endring av avskrivningsplan er ei estimatendring (jf. omtale i kapittel 2.2.6). I følge NRS(V) ”Anvendelse av IFRS-løsninger innenfor God regnskapsskikk” kapittel 2.3 ”Dekomponering” står det: ”En overgang til dekomponering i selskapsregnskaper etter regnskapsloven kapittel 3-7 skal behandles som estimatendring og virkningen kan regnskapsføres på to måter.” Enten kan estimatendringen resultatføres i den perioden endringen gjøres eller så kan estimatendringen fordeles over gjenværende levetid. Ved den siste metoden vil vi få en knekk i kurven. Metodene kaller vi:

1. Reversering (full resultatføring av estimatendring).
2. Knekkpunktmetoden (fordelt resultatføring av estimatendring).

#### ***2.5.2.1 Endring av avskrivningsplanen ved reversering***

Reverseringsmetoden går ut på at man gjør en ny beregning av balanseført verdi i det året man skal gjennomføre estimatendringen. Det vil si at dersom man har avskrevet for mye i forhold til den nye avskrivningsplanen, så vil man reversere tidligere avskrivninger. Man vil få en full positiv effekt på egenkapital og resultat i det året estimatet endres (Pedersen et al., 2015). Videre vil de samlede avskrivningene årene framover endres i forhold til den gamle avskrivningsplanen. Om avskrivningene blir høyere eller lavere enn tidligere avhenger av hvilken levetider man legger til grunn.

Når vi skal gå over fra ikke-dekomponering til dekomponering så vil vi først finne de ulike komponentene i driftsmiddelet og legge til grunn avskrivningstidene for de ulike komponentene i driftsmiddelet. Hvorvidt den gjennomsnittlige avskrivningstiden for de ulike komponentene er lengre eller kortere enn den opprinnelige avskrivningstiden vil ha betydning for om virkningen på resultatet vil bli positivt eller negativt for det aktuelle året. Ved denne metoden så vil både balanse og resultat bli påvirket i det aktuelle året estimatendringen blir foretatt.

I henhold til NRS 5 kap 4. ”*Virkning av estimatendring*” så skal man ved endring av regnskapsestimater resultatføre virkningen i den perioden estimatet endres, men mindre resultatføringen kan utsettes i samsvar med denne standard eller god regnskapsskikk for øvrig, jf. regnskapsloven § 4-2. Hovedløsningen etter regnskapsloven vil således være å resultatføre estimatendringen i den perioden endringen gjøres, altså reverseringsmetoden.

#### ***2.5.2.2 Endring av avskrivningsplanen ved knekkpunktmetoden.***

Det andre alternativet er knekkpunktmetoden. Denne metoden kjennetegnes av at man beholder balanseført verdi før overgangen i endringsåret. Dersom endringen i avskrivningsplan fører til at man får kortere eller lengre avskrivningstid enn det som opprinnelig var lagt til grunn vil dette vises med en knekk i endringsåret. Ved denne metoden vil vi beregne de nye avskrivningene i den gjenstående levetiden. Dette gjør at dersom det viser seg at vi har avskrevet for mye av driftsmiddelets komponenter i tidligere år, så vil vi få lavere avskrivninger i årene som kommer. Dette vil kunne fordeles varierende utover de ulike komponentgruppene.

I henhold til IAS 16 vil knekkpunktmetoden være den eneste lovlige løsningen under IFRS (Huneide et al., 2013). I Ny NRS (som bygger på IFRS for SME) er det også knekkpunktmetoden som vil være gjeldende:

*”Et foretak skal innregne virkningen av en endring i et regnskapsestimert fremadrettet, bortsett fra endringer der nr. 10.17 får anvendelse, ved å inkludere den i resultatet i:*

*(a) perioden da endringen finner sted, dersom endringen bare påvirker denne perioden,*

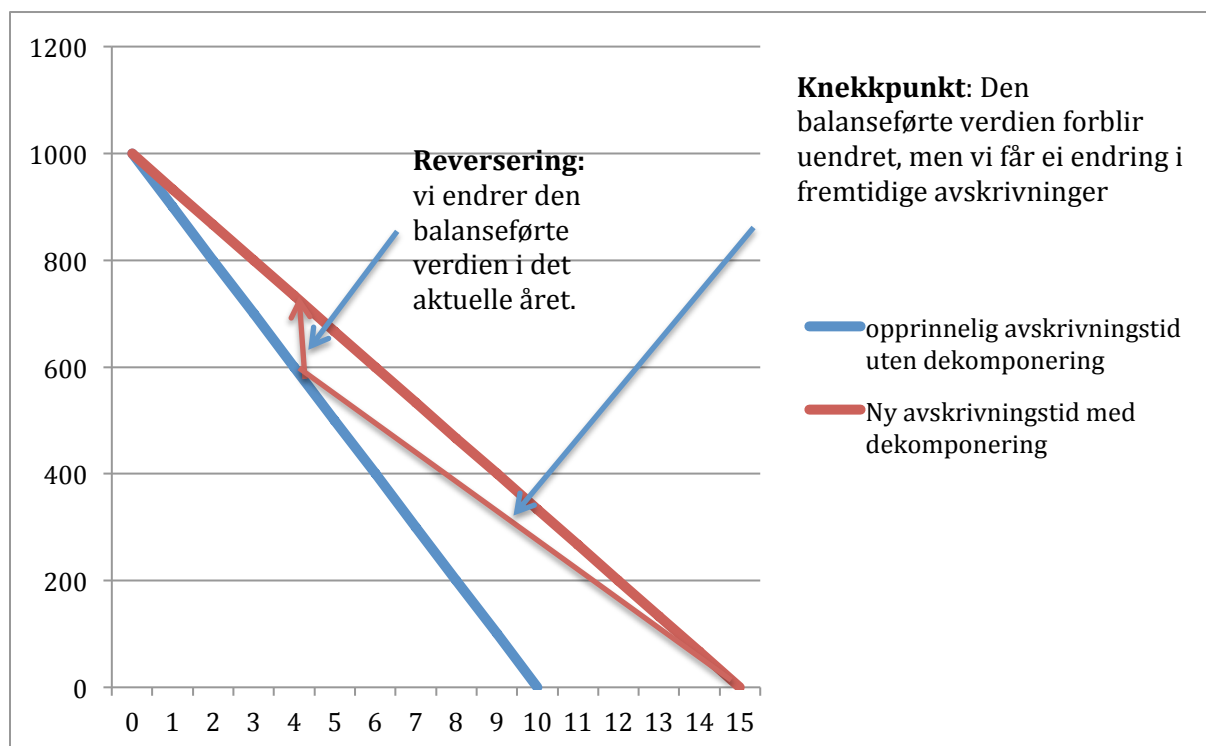
*(b) perioden da endringen finner sted og framtidige perioder, dersom endringen påvirker begge, eller*

*(c) perioden da endringen finner sted, dersom endringen påvirker både denne perioden og framtidige perioder, jf. 4-2 andre ledd” (NRS(HU) 10.16).*

Under har jeg illustrert forskjellen mellom disse to metodene. Dette er et helt enkelt eksempel som tar utgangspunkt i en endring i avskrivningstidene ved overgang til dekomponering. Her har jeg lagt til grunn at anskaffelseskosten i år 0 er 1000. Den opprinnelige avskrivningsplanen er på 10 år med 100 i avskrivning hvert år. I år 4 går selskapet over til ei dekomponeringsløsning. Ved dekomponering forutsetter vi ei ny veid gjennomsnittlig levetid på 15 år, det foretas ingen utskiftninger. Ved reversering vil vi oppskrive den balanseførte verdien i år 4 fra kr 600 til kr 733.33. Vi får ei årlig avskrivning på kr 66,67. Altså vil det være ei lavere avskrivning enn om vi hadde fulgt den opprinnelige avskrivningsplanen.

Ved knekkpunktmetoden vil vi beholde den opprinnelige balanseførte verdien i år 4 på kr 600. De resterende årene vil vi få avskrivninger på kr 54.54. Det vil også være lavere avskrivninger enn om vi hadde forholdt oss til den opprinnelige avskrivningsplanen.





Figur 2: Reversering- og knekkpunktmetoden

I følge Pedersen et al. (2015) vil reverseringsløsningen ikke alltid vil være like korrekt. De skriver at ”Etter vår oppfatning er det ikke like opplagt at reverseringsløsningen er logisk når estimatet på levetid endres på grunn av forhold som har oppstått etter anskaffelsestidspunktet. Et eksempel er at levetiden på en maskin forlenges på grunn av utskiftning av en vital komponent med helt ny teknologi” Pedersen et al. (2015:253). Videre mener de, på samme side, at etter deres ”oppfatning burde reverseringsalternativet vært begrenset til situasjoner der det opprinnelige estimatet var feil”. Dette taler for at det ved dekomponering vil være korrekt å bruke knekkpunktmetoden. En overgang til dekomponering vil vel ikke skyldes at det opprinnelige estimatet var feil. Og da vil man i følge Pedersen et. al. Ikke kunne bruke knekkpunktmetoden.

Med henvisning til Ny NRS er det knekkpunktmetoden som vil være eneste tillatte metode når den nye regnskapsstandarden blir gjeldende. For selskaper som ønsker å gjennomføre overgangen til ei dekomponeringsløsning ved bruk av reverseringsmetoden, så vil de være nødt til å gjøre dette før de nye regnskapsreglene trår i kraft.

### 3.0 Forskningsdesign og metode

Formålet med denne studien er å drøfte dekomponering i forhold til samlet avskrivning samt å analysere overgangen til ei dekomponeringsløsning eksemplifisert med Norges Arktiske Studentsamskipnad. For å kunne besvare denne problemstillingen på en god måte vil den metodiske tilnærmingen være viktig. Jeg vil i det følgende redegjøre for valg av forskningsdesign og metode samt ulike hensyn jeg blir nødt til å ta. Jeg vil avslutningsvis i dette kapitlet evaluere metoden med hensyn til reliabilitet og validitet.

#### 3.1 Valg av forskningsdesign

I metodeteorien er det vanlig å skille mellom tre typer forskningsdesign avhengig av hva målet er med undersøkelsen: beskrivende, forklarende og eksplorerende design (Johannesen et al., 2004).

I følge Yin (2003) kan alle disse tre formene for forskningsdesign benyttes innenfor casestudier. Etersom oppgaven ønsker å analysere overgangen til ei dekomponeringsløsning og hvorvidt dekomponering gir brukerne et mer korrekt økonomisk bilde av regnskapet med bakgrunn i Norges Arktiske studentsamskipnad, så vil det være et beskrivende design. Oppgaven ønsker å støtte opp om tidligere teori ved å eksemplifisere denne overgangen.

#### 3.2 Casestudier

En casestudie er en empirisk undersøkelse. Yin (1989) peker på tre forhold som man bør belyse før man beslutter å velge casestudie. Disse forholdene går på hvordan problemstillinga er formulert, fokus på nåtidige i motsetning til historiske hendelser og hvilken grad av kontroll forskeren har over aktuelle hendelser. Videre er det naturlig å bruke casestudier når man kan stille spørsmål som ”hvordan” eller ”hvorfor”(Yin 1989). Casestudier brukes når man ønsker å ha en grundig undersøkelse av et eller noe få tilfeller, altså ved at man henter inn relativt mye informasjon om noen få enheter som man presenterer en helhetlig analyse av. Casestudier kan vi definere som interesse for individuelle caser (Stake, 1998; Johansson, 2003). Noe som vil være gjeldende i dette tilfellet. Det er mulig å velge mellom casestudier hvor man fokuserer kun på en case, slik som denne, eller så kan man velge en mulittpel casestudie hvor man kontrollerer eller sammenligner en hovedcase mot andre caser. I dette tilfellet vil jeg, som nevnt, kun fokusere på Norges Arktiske Studentsamskipnad.

I denne oppgaven vil det være naturlig å bruke casestudier ettersom problemstillinga fokuserer på nåtidige hendelser og ønsker å se på hvilken effekt en overgang til ei dekomponeringsløsning i Norges arktiske studentsamskipnad vil ha på avskrivningskostnad og vedlikehold. Når jeg benytter meg av casestudier er det fordi jeg ønsker å forske på noe i sin naturlige ramme. Konteksten vil være relevant for analysen.

Det positive med casestudier er at slike studier ikke nødvendigvis er avhengig av tidligere litteratur eller empiri. Metoden kan, derimot, brukes til å generere teori og kan særlig være nyttig til å motsi tidligere forskning (Vissak, 2010). Metoden kan også brukes til å generalisere på bakgrunn av tidligere teori. En av de fremste fordelene med casestudier er at man kan kombinere ulike metoder med det formål å få belyst et tema fra flere sider; triangulering (Johansson, 2003). Med andre ord vil det være hensiktsmessig å bruke flere former for datainnsamlingsmetoder. I tillegg vil en slik metode gjøre det mulig å generalisere analytisk ved at jeg bygger min forskning på tidligere litteratur.

### **3.3 Kvantitativ og kvalitativ metode**

Innenfor casestudiet er det mulig å benytte seg av både kvalitativ og kvantitativ metode. Kvantitativ metode brukes når man ønsker å finne standardiserte svar eller tall. Den kvantitative forskningsprosessen er som regel lineær. Det er gjerne forskeren sitt perspektiv det tas utgangspunkt i ettersom forskeren har noen konkrete spørsmål han ønsker å få svar på med tilhørende svaralternativer.

I min oppgave vil jeg analysere regnskap som vil være kvantitative sekundærdata. Analysen av hvorvidt dekomponering vil gi et mer korrekt økonomisk bilde av verdien til byggene vil være en kvalitativ metode.

Kvalitativ forskning er forskning som ikke gir statistiske eller kvantitative svar. Denne metoden blir brukt til å beskrive, dekode og fremme forståelse av komplekse og tvetydige data om fortid, nåtid eller framtid. Kvalitativ metode fanger rikholdigheten og mangfoldet i konteksten vi studerer (Hindle 2004; Hvlady-Rispaal og Jouison-Laffitte, 2014). Fordelen med den kvalitative metoden er at nærheten man har til respondentene gjør det mulig å stille åpne spørsmål slik at man kan få fyldige svar. Forskeren sin rolle i kvalitativ metode er svært aktiv og forskeren kan bruke seg selv som instrument. De eller det som forskes på forskes på i en

naturlig setting. Ved kvalitative metoder kan det være generaliseringsproblemer. Ettersom jeg blir å fokusere på en enkel bedrift, vil jeg i liten grad forsøke å statistisk generalisere og av den grunn vil en kvalitativ undersøkelse være nærliggende.

### 3.4 Metodevalg

Som nevnt ovenfor kan casestudier benyttes både i kvantitative og kvalitative metoder. Yin(1989) beskriver seks informasjonskilder for innhenting av data. Disse seks kildene er dokumenter, arkiv, intervju, observasjon, deltakende observasjon og fysiske gjenstander. For å styrke troverdigheten til studien kan det være hensiktsmessig å bruke flere metoder, altså triangulering.” For å besvare min problemstilling vil jeg benytte meg av dokumenter i form av regnskap og de omregninger Samskipnaden gjør til dekomponering i tillegg til semistrukturerte intervju.

#### 3.4.1 Dokumenter

En viktig kilde til data i denne oppgaven vil være Samskipnadens årsregnskap for 2014 i tillegg til de omregninger Samskipnaden gjør i overgangen til ei dekomponeringsløsning. Disse vil være kvantitative sekundærdata. Oppgaven vil i stor grad dreie seg om analyse av disse dokumentene og da for å se om omregningene til ei dekomponeringsløsning gir et bedre økonomisk bilde enn den opprinnelige avskrivningsplanen.

Det positive med en analyse av regnskap i datainnsamlingen er at de regnskapene og da særlig de omregningene jeg får hos Samskipnaden ofte vil være data av høyere kvalitet enn om jeg skulle ha gjort disse omregningene selv. I tillegg er disse dataene for meg lite tidkrevende å behandle.

#### 3.4.2 Intervju

Årsregnskapene og omregningene alene vil ikke gi tilstrekkelig med data til å besvare problemstillinga, derfor vil det være nødvendig å også benytte seg av flere datainnsamlingsmetoder; triangulering. Innsamling av primærdata i form av intervju vil være nyttig for å få innsikt i hvilke vurderinger som er gjort både i forhold til tidligere praksis og overgangen til ei dekomponeringsløsning. Ved valg av avskrivningsmetode og i denne overgangen vil det alltid være mange hensyn å ta og som vil ha innvirkning på hvor ”økonomisk korrekt bilde” man får av årsregnskapet. Jeg har derfor valgt å intervju en økonomikonsulent i Samskipnaden som har vært ansvarlig for disse omregningene og som

også kjenner til tidligere praksis. Jeg har gjennomført to intervju. Det første intervjuet var et spørreskjema på mail med åpne svar og omhandlet problemstilling 1 (se vedlegg 4). Dette ble gjort for å få litt informasjon til oppgaven på et tidlig tidspunkt. Ved slutten av prosessen med masteren gjennomførte jeg et semistrukturert intervju, som i all hovedsak omhandlet problemstilling 2 og noen oppfølgingsspørsmål fra det første intervjuet (se vedlegg 5). Dette intervjuet var ansikt til ansikt. Informasjonen jeg har innhentet gjennom intervju vil være svært nyttig til analyseformål.

For å utføre semistrukturerte intervju har jeg lagd en intervjuguide, se vedlegg 5. Denne trenger man ikke å følge like slavisk som i et strukturert intervju. Man kan eksempelvis hoppe mellom ulike spørsmål hvis for eksempel spørsmål 8 passer best å stille etter spørsmål 4, så vil ikke det være problematisk. Det er også mulig å åpne litt for diskusjon og få respondenten til å utdype hva de mente.

Fordelen med å benytte seg av denne formen for intervju er at jeg kan lage noen spørsmål som er med på å belyse problemstillinga. Ved å stille oppfølgingsspørsmål kan jeg få utdypet svarene mine og må derfor gå litt ut av intervjuguiden.

Denne datainnsamlingsmetoden vil være med på å støtte opp om analysen av regnskap og omregningene som er gjort. Dette vil altså være en form for metodetriangulering.

### **3.5 Validitet og Reliabilitet**

Det er viktig at datainnsamlingsmetodene er valide og reliable. Validitet kan gjerne forklares med ordet ”gyldighet”. Hvor godt klarer man å måle det man ønsker å måle?

Innenfor casestudier er det vanlig å skille mellom ulike kvalitetskriterier for å kunne bedrive analytisk generalisering. Disse er konstruksjonsvaliditet, intern validitet, ekstern validitet og bekræftbarhet (reliabilitet).

#### **3.5.1 Konstruksjonsvaliditet**

I følge Yin (2003) går konstruksjonsvaliditet på å kunne etablere korrekte operasjonelle mål for det man ønsker å studere. Yin (2003) peker i sin artikkel på tre ulike taktikker for å få dette til. Først og fremst er det viktig å kunne bruke flere kilder i innsamling av teorien som igjen påvirker datainnsamlingen. Deretter er det av betydning at det er sammenheng mellom

problemstilling, bruk av teori og data, samt konklusjonen man kommer fram til. Det tredje punktet går på å la nøkkelinformanter evaluere de funnene analysen gir. For å oppnå konstruksjonsvaliditet i masteroppgaven må jeg tilstrebe en god sammenheng mellom problemstillingen og konklusjonen. Resultatene fra datainnsamlingen må kunne støttes av teori. For å sikre konstruksjonsvaliditet vil det være hensiktsmessig å la Samskipnaden se på de funnene jeg kommer fram til. Dette kan jeg gjøre ved for eksempel å la de lese transkriberte intervju og mine analyser av deres regnskap. Videre har de spurt om å få lese utkast av masteroppgaven. Ved at vi hele tiden er enige om at mine data er nøyaktige, så vil min analyse av hvorvidt det er viktig å gjennomføre dekomponering for å få ei riktigere måling av avskrivningskostnad og vedlikehold og hvilke konsekvenser dette vil få for balanse og resultatregnskapet bli mest mulig korrekt.

### **3.5.2 Intern validitet**

I følge Yin (2003) så kan intern validitet i det større bildet ses i sammenheng med inferens. Inferens er noe som oppstår hver gang vi ikke direkte kan observere de slutningene vi kommer fram til. Yin (2003) peker på fire framgangsmåter for å sikre intern validitet. Kort forklart går disse måtene ut på metodetriangulering, hvordan man bygger opp teorien, rivaler sine teorier, og logiske modeller. Det må være en sammenheng mellom de framgangsmåtene man benytter seg av og studiens funn. For å sikre intern validitet i studien, vil det være en fordel om jeg bruker ulike metoder for innhenting av data. Ved at man både tar utgangspunkt i analyse av regnskap og kvalitative intervjuer vil det være en måte å kunne sikre intern validitet på.

### **3.5.3 Ekstern validitet**

Den eksterne validiteten går ut på om man kan generalisere de funnene man gjør i en case over til andre case. Selv om mine funn kan være til hjelp for andre studentsamskipnader, så vil det ikke være mulig å statistisk generalisere mine funn til alle studentsamskipnader. Som nevnt tidligere har single-casestudier ofte blitt kritisert for at resultatene ikke vil være overførbare. Yin (2003) foreslår to muligheter for å sørge for ekstern validitet; ved at man bruker teori i enkelcasestudier og logic replication i flercasestudier. For å sikre ekstern validitet vil min masteroppgave være avhengig av å bygge på tidligere litteratur og kunne bekrefte denne. Altså vil jeg være nødt til å finne litteratur som sier noe om hvorvidt en overgang til ei dekomponeringsløsning vil gi en mer korrekt måling av avskrivningskostnader

og vedlikehold og om hvilke konsekvenser dekomponering har for balanse og resultatregnskapet. Deretter må jeg se om mine funn samsvarer med de resultatene jeg kan forvente å få ut i fra litteraturen. Hvis jeg finner samsvar mellom tidligere teori og mine resultater, så vil en form for analytisk generalisering være mulig.

#### **3.5.4 Reliabilitet**

I følge Yin (2003) så vil reliabilitet si at en annen forsker kan utføre det samme casestudiet som en forsker har gjort og komme fram til de samme funnene og den samme konklusjonen. Her er det viktig at man utfører casestudiet på eksakt den samme måten som den første forskeren. Altså vil man være avhengig av en nøye beskrivelse av stegene i casestudien. Målet med dette kvalitetskravet er at man skal i størst mulig grad unngå feil og bias (skjevheter) i studiet. For å sikre reliabilitet i casestudier foreslår Yin (2003): 1. casestudieprotokoll 2. Database. I kvantitativ datainnsamlingsmetode vil kravet om reliabilitet være enda viktigere enn i kvalitativ metode. For å sikre reliabilitet er det lurt om jeg forklarer nøye de stegene jeg har gått i gjennom i datainnsamlingsmetoden, slik at andre kan gjennomføre de samme undersøkelsene i ettertid.

## 4.0 Undersøkelsen og resultater

I det følgende vil jeg presentere mine to problemstillinger med utgangspunkt i Samskipnaden sine regnskap og omregninger til ei dekomponeringsløsning. Det vil være en ren analyse av dette datamaterialet. Når jeg selv gjør beregninger ut i fra det datamaterialet jeg har fått hos Samskipnaden har jeg valgt å ikke ta hensyn til inflasjon og prisendringer. Dette fordi det er tenkte eksempler for å vise forskjeller mellom ulike avskrivningsmetoder.

### 4.1 Undersøkelse av problemstilling 1

Denne problemstillingen går ut på hvordan man ved anskaffelse av et nytt bygg skal fastsette årlige avskrivningskostnader. Problemstillinga vil jeg besvare ved å undersøke dette i forhold til nybygget Sjøskrenten. Sjøskrenten studenthybler åpnet i 2014 og består av 88 hybler. Samskipnaden har valgt å dekomponere Sjøskrenten i årsregnskapet for 2014. Det vil være av interesse å sammenligne hvordan ei dekomponering av Sjøskrenten vil se ut i forhold til om Sjøskrenten ikke hadde blitt dekomponert.

Her vil jeg vurdere tre alternativer opp mot hverandre. I alle de tre alternativene har jeg lagt til grunn ei lineær avskrivning. I følge Langli (2010) vil det også være det mest vanlige.

1. Alternativ 1 tar for seg dekomponeringsmetoden; at man deler bygget opp i ulike komponenter som man avskriver hver for seg.
2. Alternativ 2 er avskrivning over hovedkomponenten si levetid. I dette tilfellet vil det si avskrivning over bygget som har ei levetid på 70 år.
3. Det tredje alternativet jeg vil ta for meg er en samlet avskrivning over et gjennomsnitt. Dette alternativet tar utgangspunkt i hvordan Samskipnaden tidligere avskrev sine bygg og slik Samskipnaden også avskrev den resterende bygningsmassen i regnskapet for 2014. Samskipnaden benyttet seg av en lineær samlet avskrivningsmetode over 50 år med delvis balanseføring av utskiftninger i tråd med NRS 8.

### Oversikt over komponentene i Sjøskrenten

Samskipnaden har valgt å dekomponere Sjøskrenten i avskrivningsgrupper på bakgrunn av forslag fra kunnskapsdepartementet og etter drøftelse med deres revisor KPMG.

Kunnskapsdepartementet har kommet med forslag som er felles for alle studentsamskipnader. De foreslår at Samskipnaden skal dele inn i følgende grupper og levetider:



| Komponentgruppe        | Forslag til levetid fra kunnskapsdepartementet | Levetidene Samskipnaden bruker |
|------------------------|--|--------------------------------|
| Bygg                   | 60 år  | 70 år                          |
| Ventilasjon            | 25 år  | 30 år                          |
| VVS                    | 25 år  | 30 år                          |
| Elkraft                | 25 år  | 30 år                          |
| Tele og automatisering | 15 år  | 20 år                          |
| Andre installasjoner   | 25 år  | 30 år                          |
| Tak vindu og dører     | Ikke foreslått                                 | 25 år                          |

**Tabell 2: Sammenligning av foreslåtte levetider og Samskipnadens levetider**

Som vi ser i tabellen over har Samskipnaden konsekvent valgt å bruke lengre levetider enn det kunnskapsdepartementet foreslår. Disse levetidene har de kommet fram til i samarbeid med revisor KPMG og sine egne ingeniører på eiendom. Etter konsultasjon med deres revisor KPMG har de i tillegg kommet fram til ei ekstra komponentgruppe. Samskipnaden har valgt å skille ut tak, vindu og ytterdører fra bygningen. Dette har de valgt å gjøre fordi de mener at denne gruppa har ei anna levetid enn selve bygget og at det av den grunn vil være en fordel i ettertid når for eksempel vindu skal skiftes ut. Bygningen fikk da en lengre levetid, som ble satt til 70 år.

I henhold til NRS 8 kapittel 4.3.2.3 vil en dekomponering påvirke skillet mellom vedlikehold og påkostning for det aktuelle driftsmiddelet. Dette er omtalt foran i underkapittel 2.4.2.3 ”Definisjon av vedlikehold ved dekomponering”. Når varige driftsmidler er dekomponert i avskrivningsgrupper for avskrivningsformål, der komponentene i gruppa har omtrent like lang levetid, skal den nye komponenten balanseføres i den aktuelle avskrivningsgruppen med sin kostpris. Samtidig skal eventuell gjenværende balanseført verdi på den utskiftede komponenten kostnadsføres. Som vi ser ut i fra tabell 3, så må de ulike komponentene utskiftes to til tre ganger i løpet av bygningen sin levetid.

#### **4.1.1 Alternativ 1: Dekomponering**

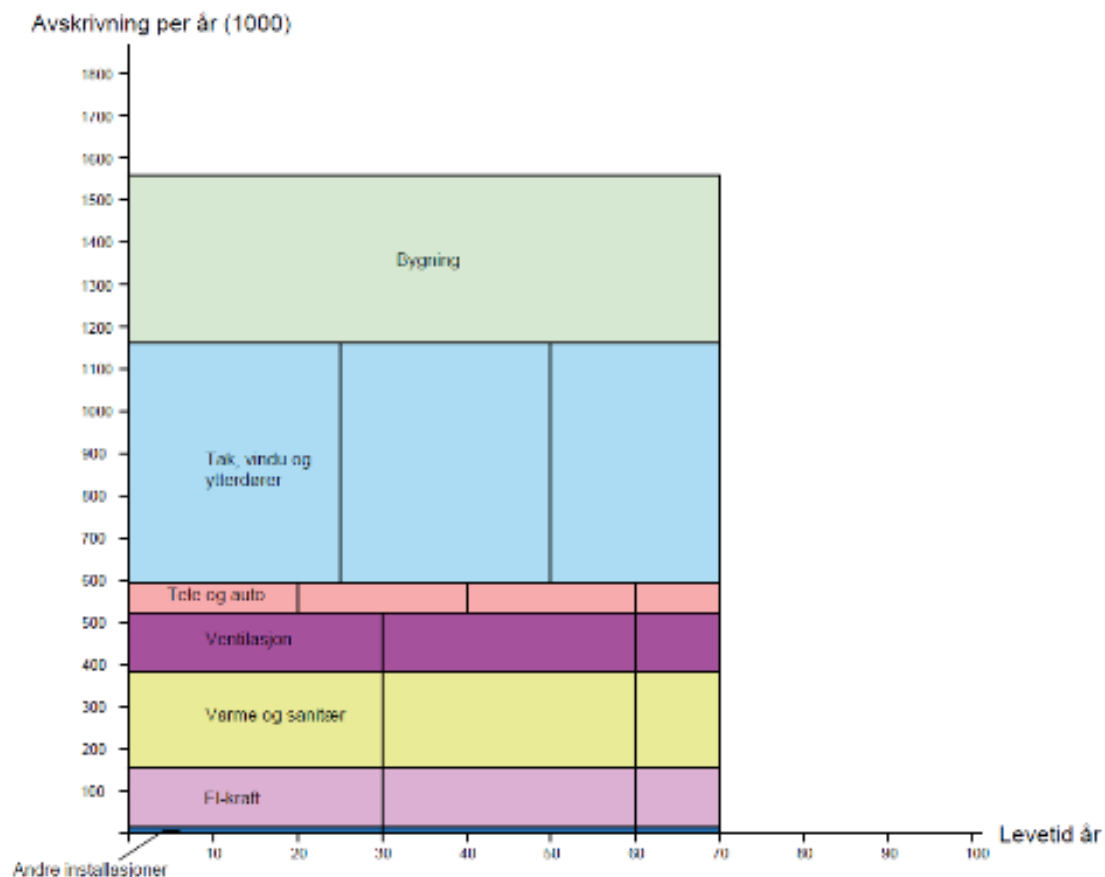
Med alternativ 1 (dekomponering) får vi en årlig avskrivning på 1 563 954 kr (se vedlegg 2). Når vi ser bort fra prisendringer vil denne avskrivningen være fast for de første 50 årene i hovedkomponentens levetid, etter 50 år vil det bli noen endringer i avskrivninger, men dette kommer jeg tilbake til. For å komme fram til dette tallet deler vi hver av komponentgruppene

sin kostnad på komponentgruppa sin levetid slik som det er gjort i tabellen under. Jeg har lagt til grunn at hver komponent blir utskiftet etter utløpet av den antatte levetiden. Ved ei dekomponeringsløsning så blir hver utskiftning av en komponent balanseført og avskrevet. Tabellen illustrerer de ulike komponentenes avskrivninger og levetider.

|                        | Total kostpris | Antatt levetid | Årlig avskrivning |
|------------------------|----------------|----------------|-------------------|
| Bygning                | 27 908 846 kr  | 70             | 398 698 kr        |
| Tak, vindu, ytterdører | 14 900 000 kr  | 25             | 596 000 kr        |
| ventilasjon            | 3 438 462 kr   | 30             | 114 615 kr        |
| Varme og sanitær       | 6 876 923 kr   | 30             | 229 231 kr        |
| El.kraft               | 5 444 231 kr   | 30             | 181 474 kr        |
| Tele og automatisering | 573 077 kr     | 20             | 28 654 kr         |
| Andre installasjoner   | 458 462 kr     | 30             | 15 282 kr         |
| sum                    | 59 600 000 kr  |                | 1 563 954 kr      |

Tabell 3: Årlige avskrivninger ved dekomponering..

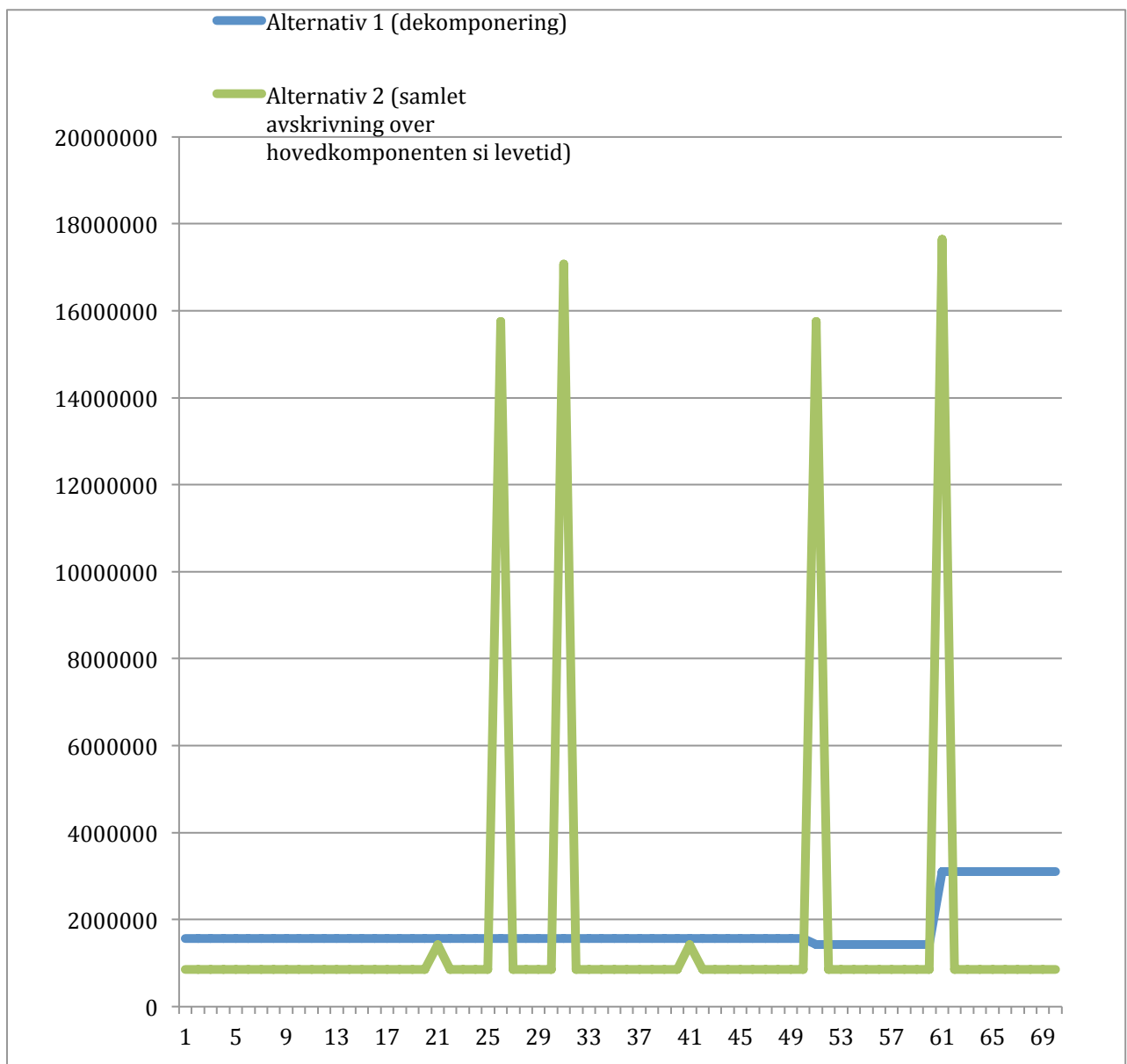
Som figuren under viser velger jeg å anta at når bygget ikke lengre har noen økonomisk verdi, så vil heller ikke komponenter som tak, vindu, varme og sanitær ha noen økonomisk verdi. Av den grunn velger jeg å avskrive disse komponentene over ei kortere levetid fra år 50 slik at Sjøskrenten i sin helhet vil være nedskrevet til null etter 70 år. Dette gjør at de årlige avskrivningene vil endre seg etter år 50. Dette kommer ikke fram i figur 3, men er illustrert i figur 4 og tabell 4 (se vedlegg 1 for utregninger).



Figur 3: Byggeklossillustrasjon av årlige avskrivninger.

#### 4.1.2 Alternativ 2: Samlet avskrivning over hovedkomponentens levetid

Ved alternativ 2 vil vi fordele kostpris over 70 år. Vi vil da få ei årlig avskrivning på 851 429 kr. Ved denne avskrivningsmetoden vil utskiftningene bli kostnadsført i tråd med NRS 8. Dette medfører at vi eksempelvis i år 21 må skifte ut komponentgruppen: ”tele og automatisering”, som har ei levetid på 20 år. I år 21 vil vi da få de årlige avskrivningene på 851 429 kr i tillegg til at vi blir nødt til å kostnadsføre utgifter til utskifting av tele og automatisering på 573 077 kr. Vi ender dermed opp på en sum på 1 424 505 kr. Hver gang vi blir nødt til å skifte ut en komponent må vi kostnadsføre dette som en utgift, slik det er vist i tabellen og grafen under.



Figur 4: Illustrasjon av årlige kostnader ved alternativ 1 og alternativ 2

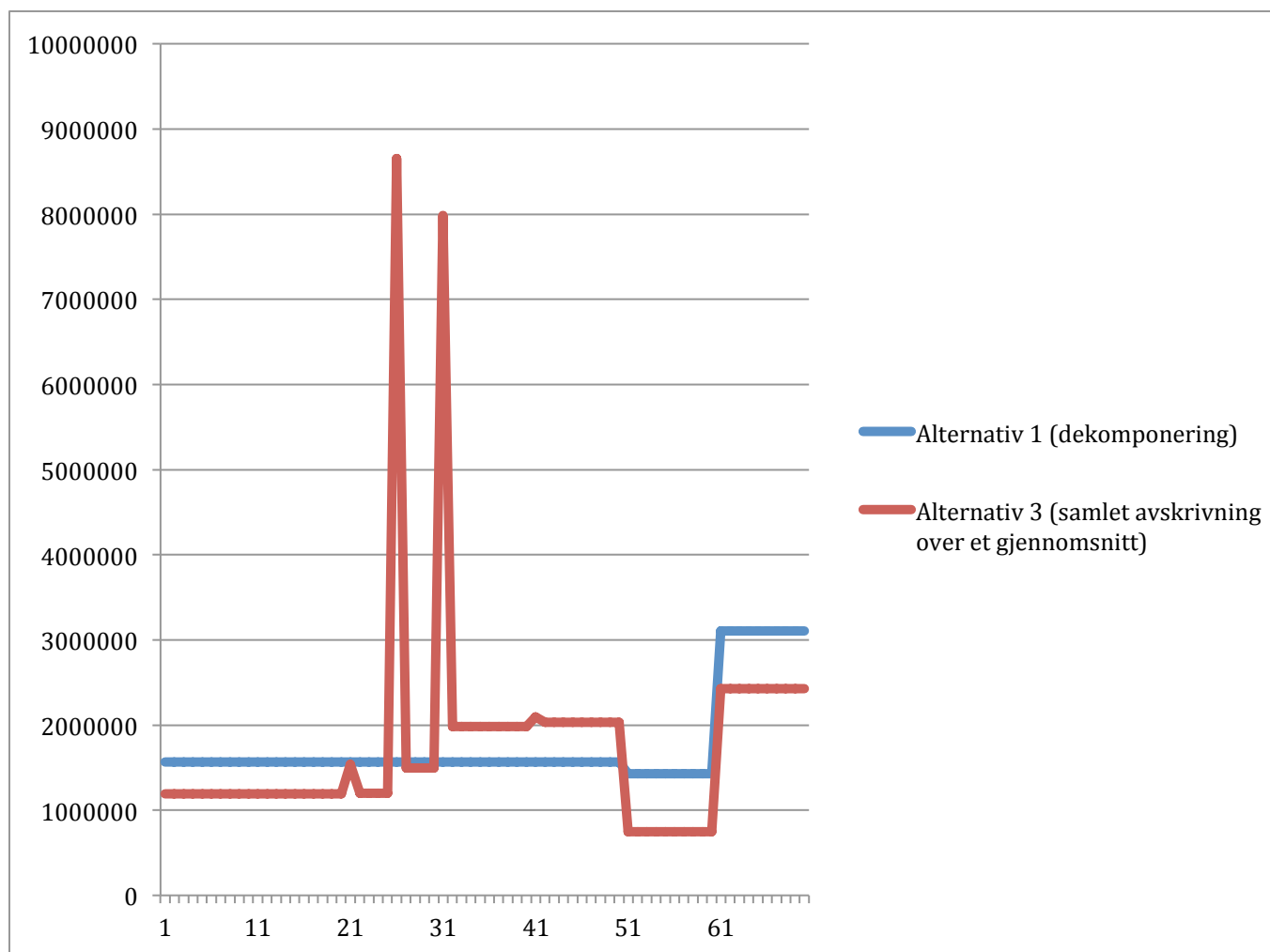
#### 4.1.3 Alternativ 3: Samlet avskrivning over gjennomsnittlig levetid

Når vi skal undersøke alternativ 3 går vi ut i fra Samskipnaden sin tidligere avskrivningsmetode. Samskipnaden avskrev tidligere sine bygg over 50 år. Med denne metoden vil bygget sin kostpris på 59 600 000 fordeles over 50 år og vi får en årlig avskrivning på 1 192 000 kr for de første 20 årene. I tråd med NRS 8 vil vi delvis balanseføre utskiftninger. Hvor stor del som balanseføres og hvor stor del som kostnadsføres henger sammen med hvor lenge Samskipnaden har hatt den aktuelle komponenten før den skiftes ut i forhold til 50 år (den totale gjennomsnittlige levetiden). På denne måten vil eksempelvis tele og automatisering som skiftes ut etter 20 år bli balanseført med en verdi på 40% og

kostnadsført med en verdi på 60% i år 21. Dette fordi 20 år utgjør 40% av 50 år. Vi legger da til grunn at den utskiftede komponenten vil ha en bokført restverdi på 60% som vi må kostnadsføre. Samtidig må vi balanseføre de resterende 40%. Slike utskiftninger fører til en høyere balanseført verdi for driftsmidlet, som vil resultere i høyere avskrivninger fram til år 50. Etter 50 år vil driftsmiddelet være avskrevet til 0. De utskiftninger vi får etter år 50 vil i sin helhet bli balanseført og vi avskriver disse utskiftningene fram til år 70, som er hovedkomponenten sin levetid. Jeg legger til grunn de samme utskiftninger som i alternativ 1. Utrekningene er gjort i vedlegg 1.

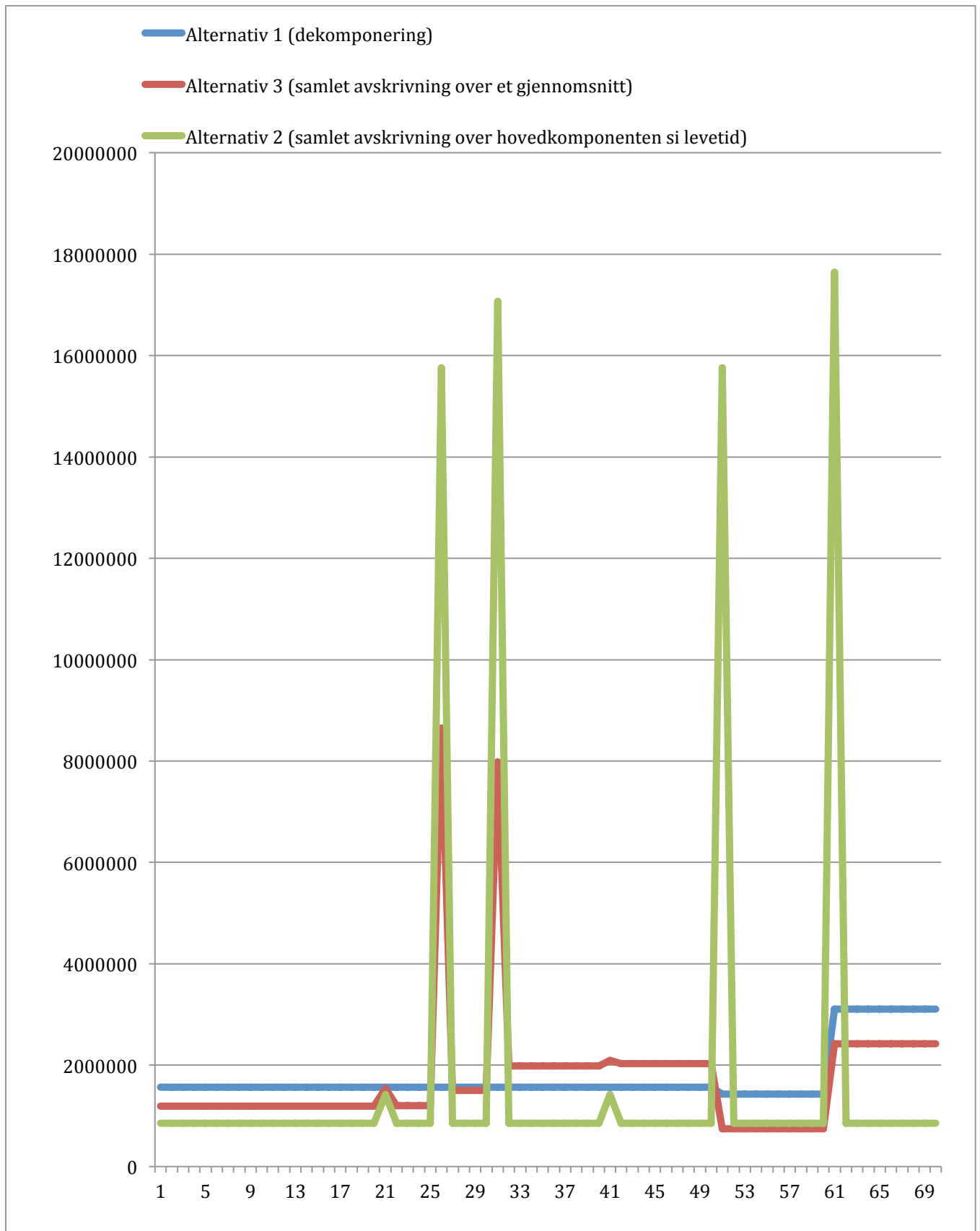
| Årlig kostnad til avskrivning og vedlikehold(utskiftninger) | Alternativ 1<br>(Dekomponering) | Alternativ 2(samlet avskrivning over hovedkomponenten sin levetid, 70 år) | Alternativ 3 (samlet avskrivning over et gjennomsnitt) |
|---|---------------------------------|---|--|
| År 1-20   | 1 563 954 kr                    | 851 429 kr  | 1 192 000 kr   |
| År 21   | 1 563 954 kr                    | 1 424 505 kr  | 1 543 487 kr   |
| År 22-25  | 1 563 954 kr                    | 851 428 kr  | 1 199 641 kr   |
| År 26   | 1 563 954 kr                    | 15 751 428 kr   | 8 649 641 kr   |
| År 27-30  | 1 563 954 kr                    | 851 429 kr  | 1 497 641 kr   |
| År 31   | 1 563 954 kr                    | 17 069 506 kr   | 7 984 872 kr   |
| År 32-40  | 1 563 954 kr                    | 851 429 kr  | 1 984 183 kr   |
| År 41   | 1 563 954 kr                    | 1 424 505 kr  | 2 098 798 kr   |
| År 42-50  | 1 563 954 kr                    | 851 429 kr  | 2 030 029 kr   |
| År51  | 1 428 326 kr                    | 15 751 428 kr   | 745 000 kr   |
| År 52-60  | 1 428 326 kr                    | 851 428 kr  | 745 000 kr   |
| År 61   | 3 107 442 kr                    | 17 642 584 kr   | 2 424 115 kr   |
| År 62-70  | 3 107 442 kr                    | 851 428 kr  | 2 424 115 kr   |

Tabell 4: Sammenligning av årlige kostnader ved de tre alternativene



Figur 5: Illustrasjon av årlige kostnader ved Samskipnaden sin nåværende- (dekomponering) og tidligere avskrivningsmetode (samlet avskrivning over gjennomsnittlig levetid)

Figur 6 viser sammenligninga av de tre alternativene; dekomponering og samlet avskrivning over et gjennomsnitt og over hovedkomponentens levetid. Her ser vi tydelig hvilken effekt direkte kostnadsføring i alternativ 2 har på årsresultatet i forhold til alternativ 1 (dekomponering). Både tabellen og grafen er med på å illustrere at om vi hadde kostnadsført utskiftingene på Sjøskrenten direkte, så er det med på å gi en svært skjev kostnadsfordeling i forhold til alternativ 1 (dekomponeringsløsningen). Ved alternativ 1 får vi de samme kostnadene de første 50 årene og litt høyere avskrivninger etter det, mens vi ved alternativ 2 med kostnadsføring av utskiftninger vil få svært store kostnader enkelte år.



Figur 6: Illustrasjon av årlige kostnader ved de tre ulike alternativene

#### 4.1.4 Balanseførte verdier

For å finne den balanseførte verdien ved alternativ 1 (dekomponering) trekker vi den årlige avskrivningen fra verdien av bygget på det gitte tidspunktet. De årene vi har utskiftninger, slik som i år 21 balansefører vi disse i sin helhet, slik at balanseverdien vil stige. I teorien vil da erstattet komponent være fullt avskrevet, slik at ny balanseføring medfører at avskrivningene holdes stabilt (igjen ser jeg bort fra inflasjon).

I alternativ 2 (samlet avskrivning over hovedkomponentens levetid) så går verdien til driftsmidlet ned med samme verdi hvert år. Dette fordi vi ikke balansefører utskiftninger, slik at vi ikke får noen endringer i avskrivningene. Dette vises tydelig i grafen under.

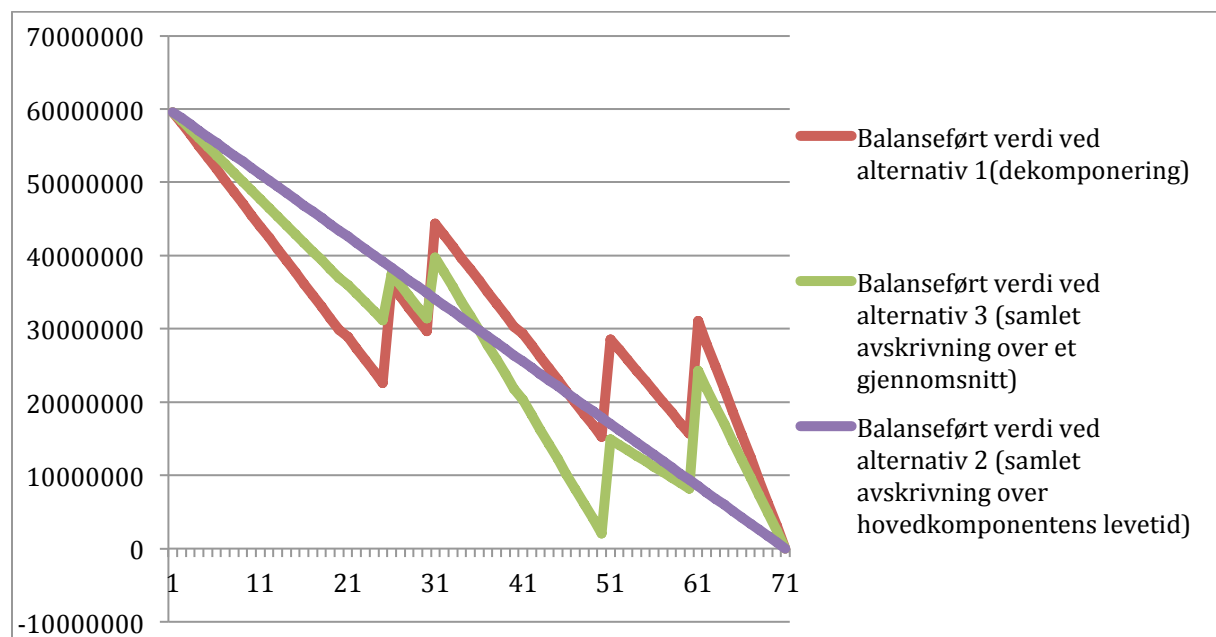
De balanseførte verdiene ved alternativ 3 (samlet avskrivning over gjennomsnittlig levetid) regner vi også ut ved å trekke den årlige avskrivningen fra den bokførte verdien av bygget. I de årene vi har utskiftninger vil vi som forklart over balanseføre deler av utskiftningen og kostnadsføre resten. Utregningene er i vedlegg 1.

| Balanseverdi | Alternativ 1<br>(Dekomponering) | Alternativ 2 (samlet<br>avskrivning over<br>hovedkomponentens<br>levetid) | Alternativ 3 (samlet<br>avskrivning over<br>gjennomsnittlig<br>levetid) |
|--------------|---------------------------------|---|---|
| år 20        | 29 884 874 kr                   | 43 422 858 kr   | 36 952 000 kr   |
| år 21        | 28 893 997 kr                   | 42 571 429 kr   | 35 989 230 kr   |
| år 25        | 22 638 181 kr                   | 39 165 714 kr   | 31 190 666 kr   |
| år 26        | 35 974 227 kr                   | 38 314 286 kr   | 37 441 025 kr   |
| år 30        | 29 718 411 kr                   | 34 908 572 kr   | 31 450 461 kr   |
| år 31        | 44 372 535 kr                   | 34 057 143 kr   | 39 683 667 kr   |
| år 40        | 30 296 949 kr                   | 26 394 286 kr   | 21 826 017 kr   |
| år 41        | 29 306 072 kr                   | 25 542 857 kr   | 20 300 295 kr   |
| år 50        | 15 230 486 kr                   | 17 880 000 kr   | 0   |
| år 51        | 28 566 532 kr                   | 17 028 572 kr   | 14900 0000  |
| år 60        | 15 711 592 kr                   | 9 365 714 kr  | 8 195 000   |
| År 61        | 31 074 421 kr                   | 8 514 285 kr  | 24 241 155  |
| år 70        | 0                               | 0   | 0   |

Tabell 5: Sjøskrenten sin balanseverdi ved de tre ulike alternativene



Som vi ser vil alle alternativene ha verdi 0 etter 70 år. Selv om vi ved alternativ 1 og alternativ 3 har skiftet ut komponenter som i teorien enda ikke er helt ferdig avskrevet etter 70 år, så vil ikke disse ha verdi når bygget for eksempel rives etter 70 år. Når vi avskriver over ei gjennomsnittlig levetid så vil vi først avskrive driftsmiddelet ned til null etter 50 år. Fordi dette er den gjennomsnittlige levetiden, slik at alle komponenter og utskiftninger av disse vil være ferdig avskrevet etter 50 år. De utskiftninger vi får etter år 50 vil balanseføres i sin helhet og avskrive fram til 70 år.



Figur 7: Illustrasjon av utvikling i balanseverdi ved bruk av samlet avskrivning og dekomponering

Figuren over viser at det er ganske stor forskjell mellom den balanseførte verdien ved de tre alternativene. Etter eksempelvis år 31 vil den balanseførte verdien av Sjøskrenten være mye høyere ved alternativ 1 (dekomponering), enn det den vil være ved alternativ 2 (samlet avskrivning over hovedkomponentens levetid) og alternativ 3 (samlet avskrivning over gjennomsnittlig levetid). Ved hjelp av grafene ser vi at både resultat og balansen vil flere år gi, slik jeg ser det, et litt feil bilde av verdiene i bedriften når vi kostnadsfører direkte slik vi gjør i alternativ 2 og delvis i alternativ 3. Vi får store hopp i kostnadene som gir dårligere resultat i enkelte år.

## 4.2 Undersøkelse av Problemstilling 2

I det følgende ønsker jeg å undersøke min andre problemstilling. Denne problemstillinga tar for seg **Hvilke konsekvenser vil en overgang til dekomponering av eksisterende bygg ha for årsregnskapet?** Denne problemstillingen ønsker jeg å undersøke gjennom å se på Samskipnaden sin resterende boligmasse. I dette arbeidet er det særlig tre aspekter ved denne overgangen som jeg vil undersøke nærmere:

1. Hvordan er dekomponering av eksisterende bygg gjennomført?
2. Hva er konsekvensen for selskapets resultat og egenkapital?
3. Hva er konsekvensene for måling av byggenes kostnader fremover?

### 4.2.1 Hvordan er dekomponering av eksisterende bygg gjennomført?

I årsregnskapet for 2014 var det kun Sjøskrenten studentby på Svalbard som var dekomponert. Fra 01.01.2015 vil Samskipnaden dekomponere sine resterende studentboliger. Det er denne overgangen jeg blir å ta for meg. Se vedlegg 3 for effekten av denne overgangen.

Som en forenkling har Samskipnaden valgt å bruke ei prosentvis tilnærming for å finne verdien til de ulike komponentgruppene ved anskaffelsen. I overgangen til ei dekomponeringsløsning har de utarbeidet en standardmodell som de vil bruke for alle eldre bygg. Denne modellen bygger på føringer fra kunnskapsdepartementet. Hver komponentgruppe vil da utgjøre en viss prosentandel av anskaffelseskost for driftsmiddelet. I tillegg viser modellen levetider for de ulike komponentene:

|                       | Bygning | Tak, vindu | Ventilasjon | Varme og Sanitær | El. kraft | Tele og automatisering | Andre installasjoner |
|-----------------------|---------|------------|-------------|------------------|-----------|------------------------|----------------------|
| %-andel av ansk. kost | 45%     | 15%        | 10%         | 20%              | 10%       | 0%                     | 0%                   |
| Avskr.tid (levetid)   | 70      | 25         | 30          | 30               | 30        | 20                     | 30                   |

Tabell 6: Oversikt over hvordan Samskipnaden skal gå over til ei dekomponeringsløsning.

Med utgangspunkt i denne tabellen har Samskipnaden gjennomført dekomponering av sine studentboliger med full retrospektiv anvendelse fra anskaffelsestidspunktet.

#### 4.2.2 Hva er konsekvensen for selskapets resultat og egenkapital?

Samskipnaden har gjennomført beregning av dekomponering ved bruk av reverseringsmetoden med virkning fra 01.01.2015. Se teorikapittelet 2.5.2.1 ”Endring av avskrivningsplan ved reversering”.

Tabellen under viser oss hvilken effekt overgangen til dekomponering får i balansen for studentboliger og driftssentralen. Her viser den bokførte verdien per 31.12.2014 oss balanseverdien ved ei samlet avskrivning. Den bokførte verdien per 01.01.2015 viser oss den balanseførte verdien etter overgangen til ei dekomponeringsløsning. Som tabellen viser er forskjellen mellom den balanseførte verdien i 2014 og 2015 ganske stor. Vi får et negativt avvik på kr 40 320 999 ved overgang til ei dekomponeringsløsning. Dette vil være for lite avskrevet i tidligere år, som må nedskrives i 2015. Denne forskjellen kommer av at den veide gjennomsnittlige levetiden til byggene ved dekomponering er kortere enn de 50 årene man avskrev over tidligere.

##### **Balanseeffekt for eiendom (avd. 403-499)**

| Emne                       | 31.12.2014  | 01.01.2015  | Eiendel-effekt    | Gjelds-effekt     |
|----------------------------|-------------|-------------|-------------------|-------------------|
| Bokført verdi bygg         | 347 353 264 | 307 032 265 | <b>40 320 999</b> |                   |
| Vedlikeholdsfond bygninger | 42 184 996  | 1 863 997   |                   | <b>40 320 999</b> |

Tabell 7: Oversikt over balanseeffekt ved dekomponering.

##### 4.2.2.1 Vedlikeholdsfond

Samskipnaden har inntil de i 2015 valgte å gå over til ei dekomponeringsløsning årlig satt av til et vedlikeholdsfond. I 2014 var den årlige avsetningen til vedlikeholdsfond på 6 064 540 kr, dette er ei avsetning til å dekke påløpt vedlikehold. I notene til årsregnskapet for 2014 står det at:

*”Det avsettes til vedlikeholdsfond i henhold til gjeldende regler for Studentsamskipnadene. I gjennomsnitt avsettes ca 1% pr år av opprinnelig kostpris på studentboligene. Evt ekstra avsetning i forhold til nødvendige oppgraderinger og verdibevarende vedlikehold kommer i tillegg.”*

I følge Samskipnaden har vedlikeholdsfondet blitt brukt til utskiftninger og vedlikehold på Samskipnaden sine bygg. Fondet har i all hovedsak blitt brukt til større vedlikehold/renovering. Man har avsatt til dette fondet for å slippe å måtte føre store kostnader i enkelte år.

Som vi ser ut i fra oversikten over balanseverdier verdier utgjør vedlikeholdsfondet en verdi på 42 184 996 kr pr 31.12.14. Samskipnaden har valgt å sette ned verdien i vedlikeholdsfondet tilsvarende den negative effekten som oppstår ved nedskrivning av byggenes verdi. På spørsmål om hvorvidt dette vedlikeholdsfondet skal avvikles svarte Samskipnaden:

*I utgangspunktet ja, men vi blir mest sannsynlig å avsette litt til dette fondet. Hvor mye som skal eventuelt avsettes er ikke avgjort, men i resultatet har vi valgt ei foreløpig avsetning på 2 000 000. Fondet vil bli brukt for å dekke små beløp som for eksempel maling. Skal vi male i løpet av 10 år, så i stedet for å ta kostnaden det året vil de avsette litt hvert år.*

Fondet vil altså miste mye av sin funksjon etter overgang til dekomponering. Som vist foran (kap 2.4.2.3) skal man da aktivere kostnader til utskiftning. At Samskipnaden har valgt å nesten fjerne vedlikeholdsfondet er derfor naturlig.

Dette fordi et slikt fond ikke vil være forenelig med verken NY NRS eller IFRS, som begge forbyr at det bygges opp en vedlikeholdsreserve.

”Etter Ny NRS er det kun aktiveringsmetoden som er tillatt alternativ for regnskapsføring av periodisk vedlikehold” (NRS(HU) 35c). Å avsette til vedlikeholdsfond vil altså ikke lengre være lovlig. I følge Hove og Avlesen-Østli (2014:36) er det kun ”det andre alternativet i NRS 13 for behandling av periodisk vedlikehold som er videreført, altså alternativet der det tas hensyn til vedlikehold ved valg av avskrivningsplan.” Denne aktiveringsmetoden må forstås som ei dekomponeringsløsning.

#### **4.2.3 Hva er konsekvensene for måling av byggenes kostnader fremover?**

Som tabellen under viser øker avskrivningene fra 2014 til 2015 med 15,6%. Samtidig så setter Samskipnaden mer av til vedlikeholdsfondet i 2015 enn 2014, noe som gir en positiv effekt på 4 064 540 kr. Dette vil igjen gjøre at kostnadene framover vil for Samskipnaden sin del bli

lavere enn de hadde vært dersom man hadde fortsatt med ei samlet avskrivning under ett. En annen viktig konsekvens ved overgang til dekomponering er at man i framtiden vil aktivere utskiftninger og restavskrive det som er igjen av verdi for de aktuelle komponentgruppene.

Når Samskipnaden skal bygge et studenthjem så får de et statstilskudd til dette. Dette tilskuddet inntektsføres over levetiden til bygget. Ettersom Samskipnaden tidligere avskrev studenthjemmene over 50 år men nå har ei gjennomsnittlig levetid for sine bygg på 37,28 år, så gir dette ei høyere inntektsføring per år. Når man tar alt dette med i beregningen, så får Samskipnaden en positiv resultateffekt i 2015 på kr 4 700 975 i forhold til i 2014.

| Emne                                | 2014       | 2015       | Resultateffekt   |
|-------------------------------------|------------|------------|------------------|
| Avskrivning                         | 14 924 383 | 16 267 161 | -1 342 778       |
| Avsetning til vedlikeholdsfond      | 6 064 540  | 2 000 000  | 4 064 540        |
| Inntektføring av statstilskudd bygg | 5 326 670  | 7 305 883  | 1 979 213        |
|                                     |            |            | <b>4 700 975</b> |

**Tabell 8: Oversikt over resultateffekt ved dekomponering**

Som vi ser i tabell 8 stiger egenkapitalen i Samskipnaden fra 20,6 % til 23,1 % fra 2014 til 2015. Denne økningen i egenkapital har to hovedårsaker. Den første grunnen er at Samskipnaden har etter nedskrivningen av byggenes verdi en lavere balanseført verdi på boliger, som fører til at eiendelene synker med i overkant av 40 millioner. Fordi at dette blir ført mot vedlikeholdsfondet og ikke mot egenkapital, så får vi ikke en negativ effekt på egenkapitalen. Den andre årsaken er den positive resultateffekten på kr 4 700 975 kr i tabell 9, som er med på å øke egenkapitalen tilsvarende i selskapet.

|             | EK % 2014 | EK % 2015 |
|-------------|-----------|-----------|
| Eiendeler   | 609 008   | 565 279   |
| Egenkapital | 125 740   | 130 441   |
| EK %        | 20,6 %    | 23,1 %    |

**Tabell 9: Oversikt over egenkapitalandel i 1000-kroner og prosent.**

## 5.0 Analyse av data

I dette kapitlet ønsker jeg å drøfte resultatene fra undersøkelsen av Samskipnaden sine årsregnskap og omregninger til ei dekomponeringsløsning. I tillegg ønsker jeg å belyse resultatene av de intervjuene som er gjennomført. Jeg ønsker å drøfte disse funnene opp mot teorien som er presentert i kapittel 2. Med dette vil jeg sammenligne Samskipnaden sin tidligere praksis opp mot dagens praksis, samt at jeg ønsker å drøfte overgangen til ei dekomponering opp mot teorien som er presentert i kapittel 2.

I innsamlingen av data har jeg som en del av analysen intervjuet økonomikonsulent i Samskipnaden. Se kapittel 3.4.2 ”Intervju”.

Huneide (2013) peker på at problemet med avskrivning uten dekomponering er at man ofte får for høye avskrivninger. Overraskende nok kommer jeg fram til motsatt resultat i mitt case.

### 5.1 Forskjellig kostnad grunnet valg av avskrivningstid og –metode.

I undersøkelsesdelen min, så viser Tabell 4 og Figur 6 hvilke forskjeller det vil være mellom avskrivning ved ei dekomponeringsløsning og samlet avskrivning både over ei gjennomsnittlig levetid og hovedkomponentens levetid. Samskipnaden har dekomponert Sjøskrenten fra starten av, derfor vil min framstilling av hvordan avskrivning over gjennomsnittlig levetid og over hovedkomponentens levetid være med utgangspunkt i hvordan dette skal praktiseres etter NRS 8, se teorikapittel 2.4.

Faktorer som er med på å gjøre disse tre avskrivningsalternativene såpass forskjellige handler i stor grad om hvor lang avskrivningstid som er benyttet og hvor stor andel av utskiftningene som føres som påkostninger/vedlikehold. I analysedelen vil alternativ 2 og 3 bli belyst først, til slutt vil jeg ta for meg dekomponering. Dette vil være av rent pedagogiske årsaker. Jeg vil i det følgende vurdere med bakgrunn i regnskapsloven §5-3 hvor godt de ulike avskrivningsmetodene samsvarer med en fornuftig avskrivningsplan. For å kunne vurdere dette vil jeg se på :

- Konsekvenser for avskrivninger (for alternativ 2)
- Samskipnaden sin bruk av metoden (for alternativ 1 og 3)
- Konsekvenser for vedlikehold og påkostning.
- Vurdering av metoden

### 5.1.1 Alternativ 2: Samlet avskrivning over hovedkomponentens levetid

#### *Konsekvenser for avskrivninger.*

Ved avskrivning over hovedkomponentens levetid vil det for Sjøskrenten være naturlig å ta utgangspunkt i råbygget. Bygningen har en levetid på 70 år. I undersøkelsesdelen ser vi at denne avskrivningsmetoden vil gi mye lavere avskrivninger for Samskipnaden enn Alternativ 1 (dekomponering) og Alternativ 3 (samlet avskrivning over et gjennomsnitt).

#### *Konsekvenser for vedlikehold og påkostninger*

I kapittel 2.4.2.1. kom jeg fram til at det vil kun være når levetiden endres at man kan forsvare aktivering av påkostninger. Dersom det kun er kontantstrømmene som øker vil det være vanskelig å forsvare en aktivering. Jeg har i mine beregninger valgt å kostnadsføre alle utskiftninger ut i fra en tanke om at selv om man skifter ut eksempelvis ”tak og vindu”, så vil ikke de gi bygget lengre levetid.

Tabell 4 og figur 4 viser oss at når vi fører utskiftninger som vedlikehold, så vil dette føre til svært store utgifter i enkelte år. Noe som disse årene vil gi ei negativ virkning på resultatet. Her kan man diskutere om dette vil være i samsvar med regnskapsloven § 5-3 og det som står i lovforarbeidene (NOU 1995:30), som ble omtalt i kapittel 2.2.3 ”en fornuftig avskrivningsplan”. Her forstås en ”fornuftig avskrivningsplan” som en sammenstilling mellom avskrivninger og inntekter, i tråd med de grunnleggende prinsippene for et historisk kost regnskap. Med retningslinjene i et historisk kost regnskap vil vi ikke bare sammenstille avskrivninger og inntekter, men kostnader og inntekter. Altså vil det være nærliggende å se på om kostnaden ved ei utskiftning av eksempelvis ”tele og automatisering” sammenstilles med inntekten dette vil gi. Her mener jeg at man kan og bør svare ”nei”. Inntektene kommer i ettertid når Samskipnaden fortsetter å leie ut Sjøskrenten.

#### *Vurdering av metoden*

Lengre opp svarte jeg nei på muligheten til å aktivere påkostninger ved denne avskrivningsmetoden fordi det blir så usikkert. Hvis argumentet for at man ikke kan balanseføre påkostninger er, at det er så mye usikkerhet i forhold til metoden at vi ikke kan vite om det er ei påkostning eller ikke, så er det kanskje noe med metoden som ikke fungerer. Når forsiktighetsprinsippet ikke klarer å samsvare med det jeg vil forstå som et rettvise bilde av de verdier som ligger i Samskipnaden, så er det noe som ikke stemmer. Av den

grunn synes jeg ikke at denne metoden samsvarer med det som bør være en fornuftig avskrivningsplan.

### 5.1.2 Alternativ 3: Samlet avskrivning over gjennomsnittlig levetid

#### *Samskipnaden sin bruk av metoden*

Samskipnaden har fram til 2015 valgt å avskrive sine bygg over gjennomsnittlig levetid. De har valgt å bruke ei gjennomsnittlig levetid på 50 år. Dette er ifølge Samskipnaden ei levetid som bygger på føringer fra kunnskapsdepartementet i 1992-1993. De har gjort noen vurderinger her ved at de eksempelvis overtok Elverhøy studentboliger i 2004, som da ble totalrenovert og aktivert over 40 år. I tillegg har de overtatt noen brakker på Svalbard som ble renovert og aktivert over 30 år.

Prinsippet har vært 50 år på nye bygg. Denne levetidsbetraktningen vil sannsynligvis ikke ta utgangspunkt i de forskjeller som måtte være mellom de nye byggene. Jeg har heller ikke fått inntrykk av at man har valgt å revurdere avskrivningsplan i ettertid, hvilket jo bør gjøres for å følge god regnskapsskikk.

Slik jeg ser det avskriver man de fleste byggene over 50 år, men man kan ikke nødvendigvis kalle det et "veid gjennomsnitt" fordi dette gjennomsnittet ikke tar utgangspunkt i levetiden og anskaffelsestidspunktet på komponentene i bygget som blir avskrevet. Det tar utgangspunkt i føringer. Disse føringene fra kunnskapsdepartementet har mest sannsynlig blitt fulgt av alle samskipnader og det er nok ikke ei unormal løsning. Samskipnaden opplyser at Tromsø kommune har hatt samme levetid på sine bygg. Dette blir også godtatt av revisor, som igjen viser normaliteten i løsninga. Med henvisning til Langli (2010:79) er det mest vanlig å gjøre dette skjønsmessig. Ettersom denne løsningen er lik for alle nye bygg vil ikke denne løsningen kunne klassifiseres som et skjønn. Kravet i regnskapsloven er at det skal være en fornuftig plan. I samtale med en statsautorisert revisor mente han "at det generelt er mye estimater rundt slikt og at det er vanskelig å ha et anleggsregister som "tracker" alt. Det vil da alltid være en avveining mellom kostnad ved å lage en god plan i forhold til hvor presise estimater som lages rundt dette". Det man kan spørre seg om er: "om å bygge levetiden etter føringer vil gi et såpass rett resultat at man kan rettferdiggjøre det i forhold til det merarbeidet man vil få ved å ta individuelle vurderinger av den gjennomsnittlige levetiden til hvert enkelt bygg, som kanskje heller ikke vil bli helt korrekt?"



### *Konsekvenser for vedlikehold og påkostninger*

I tabell 4 og figur 5 og 6 har jeg satt opp et tenkt eksempel på hvordan Samskipnaden bør behandle utskiftninger med utgangspunkt i NRS 8 og hvordan dette ble beskrevet i teorikapittel 2.4.2.2. ”Definisjon av vedlikehold ved avskrivning over gjennomsnittlig levetid”. Her har jeg tatt utgangspunkt i at Samskipnaden kan kostnadsføre deler av utskiftningene og balanseføre resten avhengig av hvor lenge de har hatt bygget, se figur 5 og 6. I følge Samskipnaden har utskiftninger blitt behandlet på følgende måte:

*Ved vesentlige oppgraderinger som økte leveårene ble det aktivert. Ved små uforutsette vedlikehold, for eksempel utskifting av 2 vindu ble det kostnadsført. Eiendomsavdelingen lager en "vedlikeholdsplan" (kall det gjerne investeringsbudsjett) hvor det bestemmer hva som skal gjøres på byggene i løpet av regnskapsåret. Da er det mest forholdsvis store prosjekter hvor de for eksempel skifter ut alle vinduer i et bygg. Dette har tidligere blitt aktivert, kostnadsført eller brukt av vedlikeholdsfondet. Små beløp har vært kostnadsført. Vi har hvert år hatt en avsetning til vedlikeholdsfond på 1 % av anskaffelseskost (dvs kostnadsføring av en påløpt vedlikehold som ikke er utført). Dette har fast vært 1 % av anskaffelseskost. Vi har de siste årene sett at avsetningen pr studenthjem ble skjevfordelt, da nyere anlegg hadde høyere avsetning enn gamle. Men siden vi visste at her var det endringer på gang, og vi vurderte at 1% avsetning i gjennomsnitt gav et riktig bilde så beholdt vi dette. Det skal samtidig sies at vi har hatt praksis på å utgiftsføre mest mulig av mindre vedlikehold. Vi har også flere år avsatt ekstra til vedlikeholdsfond, spesielt i perioder hvor vi pga høy byggeaktivitet så at vi ikke klarte å gjennomføre alt som stod på vedlikeholdsplanen. F.eks i 2006 da vi bygde Universet studentbarnehage, og i 2010-11 da vi bygde ut på Mortensnes.*

Vedlikeholdsfondet har altså vært en del i bruk for å kostnadsføre påløpt vedlikehold som enda ikke er gjennomført. Slik jeg forstår det er vedlikeholdsfondet brukt til å ta store prosjekter som man også kunne ha aktivert. For å få et utdypende svar på dette spørsmålet fikk jeg Samskipnaden til å utdype med et eksempel på hvordan de ville ha avskrevet ”tele og automatisering” med tidligere metoder, dersom det hadde vært et eldre bygg enn sjøskrenten (ved samlet avskrivning). Da fikk jeg følgende svar:

*I forhold til om dette var et annet bygg og man hadde lineær avskrivning etter 50 år var vel tidligere praksis at man ville ha aktivert det nye tele og automasjonsanlegget og nedskrevet*

*restverdien på denne komponenten (om man vet verdien eller kan estimere den). Om du derimot ikke vet verdien vil nok kostnadsføre eller kanskje bruk av vedlikeholdsfondet. Det rette ville vel vært å aktivert 40 % (=20/50) av beløpet og kostnadsført 60 % (30/50) av beløpet (om det ikke var avsetning til vedlikeholdsfondet var beregnet å dekke denne typen kostnader).*

Her ser vi at det ikke er en helt klar praksis på hvordan dette gjøres. Hvorvidt man skal føre utskiftninger som vedlikehold eller påkostninger avhenger av om man vet eller kan estimere restverdien på den gamle komponenten eller ikke. Dersom det ikke er mulig å estimere denne restverdien vil man kostnadsføre eller bruke vedlikeholdsfondet. Dette er ikke helt i samsvar med de veiledninger man finner i NRS 8 og den metoden jeg valgte å bruke. Dette blir for så vidt også påpekt av Samskipnaden selv. Jeg velger likevel å illustrere det på denne måten fordi det er med på å vise hvordan man skal løse dette etter de føringer som ligger i NRS 8. Siden det er et tenkt eksempel, så vil jeg uansett ikke klare å gjøre dette helt i samsvar med tidligere praksis i Samskipnaden hvis ikke denne har vært konsistent.

### *Vurdering av metoden*

Ved bruk av gjennomsnittlig levetid er det flere ting man bør ta stilling til for å få dette så korrekt som mulig. Dersom man skal finne ei veid gjennomsnittlig levetid må det gjøres ved hjelp av dekomponering. Men da kan man jo like godt bruke dekomponeringsmetoden. Ved bruk av skjønn, må man vurdere hvor korrekt dette skjønnet blir og på hvilken måte dette kan ha betydning for behandling av vedlikehold og påkostninger. Samskipnaden sin sjablongløsning vil ikke nødvendigvis avspeile levetiden til studenthjemmene deres. Dersom man gjennomfører metoden rimelig korrekt i forhold til hva som er avskrivningstid og vedlikehold og påkostning, så vil også metoden, slik jeg ser det, kunne gi et riktig økonomisk bilde. Samskipnaden sin løsning, ved å ikke være konsistent i behandlingen av vedlikehold og påkostninger, vil selvsagt ha betydning for hvor korrekt resultat man får. I teorikapittel 2.4.1 anbefales avskrivning over hovedkomponenten si levetid dersom man velger å avskrive samlet. Også i forarbeidene til IAS 16 uttrykker IASB at en vekting av utnyttbar levetid neppe gir et rettmessig bilde av de faktiske avskrivningene (Steinheim og Schølberg, 2009). Som jeg ser det, vil avskrivning over et gjennomsnitt kreve mer arbeid enn avskrivning over hovedkomponentens levetid. Dette gjør også at det kan være enklere å gjøre feil fordi man kostnadsfører mer enn det som legges til grunn i metoden. Samtidig gir avskrivning over et gjennomsnitt større rom for å skille mellom påkostninger og vedlikehold, som jeg mener

styrker denne avskrivningsmetoden. Alternativ 3, vil altså, slik som jeg ser det kunne gi ei bedre løsning enn alternativ 2.

### **5.1.3 Alternativ 1: Dekomponering**

#### *Samskipnaden sin bruk av metoden*

Det tredje alternativet vi undersøkte i undersøkelsesdelen var dekomponering. Ettersom Sjøskrenten er bygd nytt vil det være den faktiske kostprisen til de ulike komponentgruppene som ligger til grunn for dekomponeringen.

Ved valg av komponentgrupper har Samskipnaden, som nevnt, valgt å følge de føringer som ligger til grunn fra kunnskapsdepartementet med små endringer. Når de avgjør hvorvidt en komponent er vesentlig eller ikke, så tas de små komponentene med i totalkostnaden og legges inn i ei gruppe de passer i.

#### *Konsekvenser for vedlikehold og påkostninger*

Samskipnaden har valgt å bruke andre levetidsberegninger enn det kunnskapsdepartementet har lagt som retningslinjer for samskipnader. De bruker lengre levetider enn veiledningen. Samskipnaden uttaler ”at dette er gjort med litt tilpasninger fra revisor. I tillegg til at ingeniørene på eiendom har vært med i prosessen med å fastsette levetider.” Likevel får Sjøskrenten ei gjennomsnittlig levetid på 38,11 år (se utregning i vedlegg 1). Dette er ei kortere levetid enn de 50 årene som de brukte da de avskrev over ei gjennomsnittlig levetid.

Ei kortere levetid vil ikke være i samsvar med det jeg blant annet forstår som Huneide (2011) sin begrunnelse for bruk av dekomponering; for høye avskrivninger. Dette ble omtalt i kapittel 1.1 ”Bakgrunn for oppgaven”. Den gjennomsnittlig kortere levetiden fører til høyere årlige avskrivninger ved dekomponering enn det vi ville ha hatt med samlet avskrivning. Samtidig gir den samlede avskrivningen store kostnader i år med utskiftninger (tabell 4 og figur 4). Dette er noe vi slipper ved dekomponering (se teorikapittel 2.4.2.3) hvor kostnaden er lik avskrivningene i alle år. Dette vil ikke stemme helt fordi man vil fortsatt ha noe vedlikehold som ikke aktiveres, se kapittel 4.2.2.1 ”vedlikeholdsfond”.

Når vi studerer figur 6, så ser vi at dekomponeringsløsningen fører til at Samskipnaden fra og med år 31 vil ha en høyere balanseført verdi på Sjøskrenten enn de ville ha hatt om de hadde

brukt ei samlet avskrivning. Dette ser vi at kommer av det tydeligere skillet mellom vedlikehold og påkostning. Ved dekomponering vil de ulike komponentgruppene utgjøre sitt eget driftsmiddel og vedlikehold skal balanseføres i samsvar med teorikapittel 2.4.2.3.

### *Vurdering av dekomponering*

Dekomponering gir som nevnt krav om aktivering og vi får et annet forhold mellom vedlikehold og påkostning enn ved samlet avskrivning. Dette fører til at man må balanseføre utskiftningene. Ved balanseføring vil man få et annet og mer korrekt bilde av de verdier som ligger i bygget etter hvert som årene går enn dersom man kostnadsfører utskiftninger.

Dekomponering vil i henhold til sammenstillingsprinsippet kunne gi ei god sammenstilling av inntekter og kostnader.

## **5.2 Analyse av overgangen til ei dekomponeringsløsning**

I det følgende ønsker jeg å ta for meg overgangen til ei dekomponeringsløsning for Samskipnaden sin resterende bygningsmasse. Denne overgangen undersøkte jeg i undersøkelsesdelen. For å belyse denne delen av problemstillinga er det følgende momenter jeg vil drøfte:

1. Hvordan er dekomponering av eksisterende bygg gjennomført?
2. Hva er konsekvensen for selskapets resultat og egenkapital?
3. Hva er konsekvensene for måling av byggenes kostnader fremover?

### **5.2.1 Hvordan er dekomponering av eksisterende bygg gjennomført?**

Samskipnaden har valgt en enkel måte å gå over til ei dekomponeringsløsning på. De skiller ikke mellom de eldre byggene sine. Dette medfører at komponentene i alle de eldre byggene vil utgjøre samme prosentandel av anskaffelseskosten og ha samme avskrivningstider uavhengig av de forskjeller som måtte være mellom byggene. Årsaken til dette er at de har valgt å forholde seg til de føringer som foreligger fra kunnskapsdepartementet se kapittel 4.2.1 "Hvordan er dekomponering av eksisterende bygg gjennomført". De har gjort ei tilpasning ved at de har delt "bygg" som egentlig skal utgjøre 60% av anskaffelseskost på "bygg" og "tak og vindu", med henholdsvis 45% og 15% av anskaffelseskost. Bruk av ei fast prosentfordeling tilsier at vi har ei sjablongløsning. Det samme vil gjelde for levetidene som også er faste.

Overgangen til dekomponering er gjort som ei estimatendring med reversering, se teorikapittel 2.2.5.1.

Jeg mener at en fast prosentfordeling uavhengig av hvor gamle bygg man har blir feil. Dette fordi at den teknologiske utviklingen og konkurranse i markedet har ført til at verdien av en komponent i forhold til driftsmiddelet i sin helhet har endret seg med årenes løp. Et eksempel er at varme og sanitær skal utgjøre 20% av kostpris for alle eldre bygg. I forhold til Sjøskrenten så utgjør kostprisen til denne gruppa 11%. I henhold til prinsippet om ”beste estimat” så skal man ved usikkerhet bruke beste estimat. Jeg mener at ”beste estimat” vil ikke være det samme estimatet for alle komponenter i alle bygg. Altså vil ikke komponenten ”varme og sanitær” kunne være lik for bygg som er av ulike aldre. Vi må ta hensyn til utviklingen som har vært både i priser, teknologisk og i forhold til andre viktige faktorer.

#### *Samskipnaden sin vurdering av overgangen*

På spørsmål om et annet grunnlag for fordeling av anskaffelseskost på komponentene kunne ha gitt et mer korrekt økonomisk bilde av verdiene i bygget svarer Samskipnaden ”Ja, jo mer spesifikk man er jo mer korrekt blir det. Men siden byggene er såpass gamle har det vært vanskelig å finne den eksakte kostprisen for ulike komponenter. Jeg er også usikker på hvor mye mer korrekt man kunne ha fått det.” Dette vil selvsagt være ei avveining. Samtidig, som Samskipnaden også påpeker, så bruker de reelle tall på komponentene for alle nye studenthjem som bygges i tillegg til at man ved utskiftninger også vil bruke reelle tall. På spørsmål om Samskipnaden foretar ei revurdering av avskrivningstiden for bygg og de øvrige komponentene blir det svart ”Nei”.

#### **5.2.2 Hva er konsekvensen for selskapets resultat og egenkapital?**

Vi ser at effekten av overgangen til ei dekomponeringsløsning gir ei negativ virkning på over 40 millioner for Samskipnaden sine eiendeler for året 2015. Dette resultatet blir oppveid av en tilsvarende reduksjon av vedlikeholdsfondet, slik at det alt i alt ikke får noen effekt på egenkapitalen. Samskipnaden har ikke behov for å bruke vedlikeholdsfondet etter overgangen til dekomponering. Her må det understrekes at med forslaget til Ny NRS, så vil avviking av vedlikeholdsfondet også være svært naturlig, se kapittel 4.2 ”vedlikeholdsfond”.

### 5.2.3 Hva er konsekvensene for måling av byggenes kostnader fremover?

I følge Samskipnaden så vil den årlige effekten på resultatet bli bedre framover enn det den har vært. Man får høyere avskrivninger, men samtidig gjør det at man avsetter mindre til vedlikeholdsfond at kostnadene i resultatregnskapet vil bli lavere i årene framover. Også det faktum at det vil være større rom for aktivisering av utskiftninger er med på å holde kostnadene på et lavere nivå enn hva som ville ha vært tilfellet ved å avskrive over et gjennomsnitt. Den siste faktoren som er utslagsgivende for Samskipnaden er at de får høyere inntekt hvert år når statstilskuddet fordeles over færre år, ettersom dekomponering har ei kortere gjennomsnittlig levetid enn de 50 årene man avskrev over tidligere.

Samskipnaden vil, som nevnt, ha en lavere balanseført verdi av byggene enn det som ville ha vært tilfellet ved samlet avskrivning over et gjennomsnitt. Samtidig, som figur 7 viser for sjøskrenten, så vil overgangen til dekomponering gi en lavere balanseført verdi enn de to andre alternativene de første ca 30 årene. Etter 30 år så vil Sjøskrenten vei ei dekomponeringsløsning ha en høyere balanseført verdi enn hva som vil være tilfellet ved samlet avskrivning. Dette kommer av at det er en plikt til å aktivere utskiftninger.

#### *Samskipnadens vurdering av metoden*

Mitt siste spørsmål til Samskipnaden var hvorvidt de synes at dekomponering er med på å gi en bedre måling av avskrivningskostnaden. Her ble det svart ganske tydelig:

*”Ja, det er jo hele grunnen til at man gjør det. Selve avskrivningskostnaden blir annerledes, mer rett. Når hver komponent i bygget får ei anna levetid, så blir det bedre for utskiftninger og det blir mulig å nedskrive en komponent, med levetid på 30 år som skiftes ut etter 25 år.”*

## 6.0 Konklusjon

Min konklusjon er bygd opp med utgangspunkt i problemstillinga som ble presentert i kapittel 1.2 ”problemstilling”. Jeg vil først besvare problemstilling 1, med sine underspørsmål og deretter selve problemstillingen. På samme måte vil jeg besvare problemstilling 2.

### *Problemstilling 1:*

**Fastsettelse av avskrivningskostnad og balanseført verdi ved avskrivning under ett og ved dekomponering, hvilken metode gir best økonomisk informasjon?**

### *Vurdere de ulike metodene med henblikk på økonomisk informasjon?*

Slik jeg ser det vil alternativ 2 (samlet avskrivning over hovedkomponenten si levetid) og alternativ 3 (samlet avskrivning over gjennomsnittlig levetid) ikke gi god informasjon fordi det er store svingninger de årene vi har utskiftninger, se Figur 6. Ut i fra grafene, vil ikke disse metodene kunne samsvare med hva som bør forstås som et rettvise bilde av regnskapet eller en fornuftig avskrivningsplan. Det er kun alternativ 1 (dekomponering) som vil være brukbar, både ut i fra de årlige kostnadene og den balanseførte verdien. Altså vil dekomponering være den eneste avskrivningsmetoden som vil gi et fornuftig bilde av de verdier som er i selskapet. Det er også den metoden som samsvarer best med sammenstillingsprinsippet. Ved at vi kan se avdrag og inntekter i sammenheng.

### *Hvordan se avskrivninger og fremtidig vedlikehold i sammenheng?*

Definisjon av vedlikeholdskostnad ved utskiftninger vil være avhengig av hvilken avskrivningsmetode man bruker på driftsmidlet. I stor grad må det derfor være slik at et valg av avskrivningsmetode må komme ut fra hva som gir en fornuftig definisjon av vedlikehold. Som nevnt foran vil dekomponering gi den beste definisjonen på vedlikehold.

### *Konklusjon på problemstilling 1*

Årsaken til at man, også innenfor NGAAP ønsker å gå over til ei dekomponeringsløsning, er i en tanke om at ei slik løsning vil gi et riktigere bilde av den økonomiske verdien til driftsmidlene i selskapet. I denne masteroppgaven ønsket jeg å finne ut om dette stemte. Eksemplifisert med Sjøskrenten ser jeg at dekomponering vil gi bedre økonomisk informasjon enn samlet avskrivning. Dette fordi at når vi ikke dekomponerer så vil vi få store kostnader i enkelte år i tillegg vil i verste fall et bygg med flere utskiftninger og et bygg som aldri har

skiftet ut store komponenter som tak, vindu, elektrisk anlegg osv. ha samme verdi i balansen. Altså vil ikke de verdier som er i selskapet være reflektert i regnskapet. Ved dekomponering vil disse utskiftningene balanseføres og driftsmidlet vil øke sin balanseførte verdi.

### *Problemstilling 2:*

**Hvilke konsekvenser vil en overgang til dekomponering av eksisterende bygg ha for årsregnskapet?**

#### *Hvordan kan dekomponering av eksisterende bygg gjennomføres?*

Dekomponering av eksisterende bygg kan gjennomføres på flere ulike måter som alle er beskrevet i teorikapitlet. Samskipnaden sin bruk av prosentvise satser på eldre bygg vil ikke i samme grad kunne gjenspeile de reelle verdiene i de ulike komponentgruppene ettersom disse prosentsatsene vil være de samme for alle studentboliger og ikke tar høyde for de forskjeller som selvsagt vil være. Sjøskrenten sine komponentgrupper tar utgangspunkt i den reelle kostprisen for de ulike komponentene. Dette vil også være mer korrekt. Jeg mener at dersom det er mulig bør man forsøke å etterstrebe et så korrekt bilde som mulig ved å bruke kostpriser som reflekterer virkeligheten.

#### *Hva er konsekvensen for selskapets resultat og egenkapital?*

Den negative konsekvensen av overgangen til ei dekomponeringsløsning er for egenkapitalen på over 40 millioner. En slik nedskrivning av egenkapital vil selvsagt ikke være heldig for bedrifter som går over til ei dekomponeringsløsning. Problemet er at den gjennomsnittlige levetiden vil bli en del lavere enn de 50 årene man tidligere avskrev over. Levetidene som Samskipnaden har lagt til grunn for komponentgruppene er ikke spesielt lave, noe som kan tyde på at det for de fleste selskaper som eier bygg vil kunne slå ut negativt på egenkapital. Dette vil selvsagt ikke være heldig for bedriften og er, som nevnt, det motsatte av hva Huneide (2011) mener at vil være konsekvensen av en overgang til ei dekomponeringsløsning, se kapittel 1.1 "Bakgrunn".

#### *Hva er konsekvensene for måling av byggenes kostnader fremover?*

Konsekvensen for måling av byggenes kostnader fremover er at man ved dekomponering får høyere avskrivninger enn tidligere. Ved at det avsettes mindre til vedlikeholdsfond og at man får mindre kostnader i enkelte år, så virker det som om denne konsekvensen alt i alt vil bli positiv for Samskipnaden. Det er nærliggende å tro at denne konsekvensen vil i all hovedsak være positiv for de fleste selskaper som velger å gå over til ei dekomponeringsløsning.



### *Konklusjon på problemstilling 2*

Ettersom at en overgang til ei dekomponeringsløsning skal gjøres retorspektivt så vil konsekvensene for årsregnskapet bli store, både når det kommer til egenkapital og virkningen på resultatet fremover. Samskipnaden sin løsning med prosentvise satser vil ikke gi et korrekt bilde av de verdier som ligger i byggene. Likevel vil det her bli brukt reelle tall for nybygg og utskiftninger. Dette får meg til å tro at etter hvert som tiden går, så vil dekomponeringsløsningen kunne gi et vesentlig bedre bilde av Samskipnaden sine verdier enn den tidligere samlede avskrivningsmetoden.

## Referanseliste

Bjørberg, S., Kristiansen B. F. & Larsen, A. (2005). *Avskrivning av bygninger: prinsipper og konsekvenser*. Oslo. Tilgjengelig (04.11.2015):

[http://www.nbef.no/fileadmin/Litteratur/avskrivning-bygninger\\_NBEF\\_2.pdf](http://www.nbef.no/fileadmin/Litteratur/avskrivning-bygninger_NBEF_2.pdf)

DNR, (2013). *IFRS på norsk, Forskrift om internasjonale regnskapsstandarder* (5.utgave). Oslo: Den norske Revisorforening

ERNST & YOUNG (2009). *IFRS I NORGE, Tema- og bransjeartikler*. (5.utgave). Oslo: Universitetsforlaget

Evensen, T.N. & Hedum, A. (2010). "Offentlig forvaltning, sektorinndeling og avgrensning mot andre sektorer". *Notater, 2010(48)*. Oslo-Kongsvinger: Statistisk sentralbyrå

Hove, B.T. & Avlesen-Østli, E. (2014) "Høringsutkast til norsk regnskapsstandard for øvrige foretak" *Revisjon og Regnskap*, 2014(04), s. 33-37. Tilgjengelig (30.11.15):

<http://www.revregn.no/i/2014/4/revisjon-04-14-999>

Huneide, J.E., Pedersen, K., Schwencke, H. R. & Haugen, D.O.(2013). *Årsregnskapet i teori og praksis, 2012*. Oslo: Gyldendal norsk forlag.

Huneide, J.E. (2011). "Varige driftsmidler – nye krav og muligheter". *Revisjon og Regnskap*, 2011(01). Tilgjengelig (18.08.15): <http://www.revregn.no/i/2011/1/rr-1-2011-20>

Hvlady-Rispal, M. & Jouison-Laffitte, E. (2014). "Qualitative Research Methods and Epistemological Frameworks: A Review of Publication Trends in Entrepreneurship". *Journal of Small Business Management*, 52(42), s. 594-614.

Johannesen, A., Kristoffersen, L., & Tufte, P.A.(2004). *Forskningsmetode for økonomiske og administrative fag*. (2.utgave). Kristiansand: Høgskoleforlaget AS

Johansson, R. (2003). *Case Study Methodology*. Tilgjengelig(10.10.2015):

[http://www.psyking.net/HTMLobj-3839/Case\\_Study\\_Methodology-\\_Rolf\\_Johansson\\_ver\\_2.pdf](http://www.psyking.net/HTMLobj-3839/Case_Study_Methodology-_Rolf_Johansson_ver_2.pdf)

Johnsen, A. & Kvaal, E. (1999). *Regnskapsloven: Kommentarer til lov av 17. Juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v.* Oslo: Cappelen Akademisk Forlag.

Langli, J.C. (2010). *Årsregnskapet*. (9.utgave). Oslo: Gyldendal Akademisk.

NOU 1995:30 Ny regnskapslov. Utredning fra utvalget oppnevnt ved kongelig resolusjon av 16. mars 1990. Avgitt til Finans- og tolldepartementet 27. Oktober 1995.

NOU 2015:10 Lov om regnskapsplikt. Utredning fra utvalget oppnevnt ved kongelig resolusjon av 19. September 2014. Avgitt til Finansdepartementet 26. Juni 2015.

Ot.prp. nr. 39 (2004-2005). Om lov om endringer i lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) og enkelte andre lover (evaluering av regnskapsloven).

Ot.prp. nr. 42 (1997-1998). *Om lov om årsregnskap m.v. (regnskapsloven)*.

Pedersen, K., Schwencke, H. R., Haugen, D. O. & Baksaas, K.M. (2015) *Årsregnskapet i teori og praksis, 2014*. Oslo: Gyldendal norsk forlag.

Regnskapsprinsipper. (2015). Tilgjengelig (20.10.2015):

[http://www.revisjon.no/spesielle\\_tema\\_regnskap](http://www.revisjon.no/spesielle_tema_regnskap).

Stenheim, T. & Schølberg, O. (2009). ”Dekomponering av varige driftsmidler- en mulig løsning på klassiske regnskapsproblemer”. *Praktisk økonomi og finans* 2009(01).

Tilgjengelig(22.10.2015): <http://www.idunn.no/ts/pof/2009/01/art02?highlight=#highlight>

Vissak, T. (2010). “Recommendations for Using the Case Study Method in International Business Research”. *The qualitative report*, 15(42), 370-388, Tilgjengelig(21.11.15):

<http://www.nova.edu/ssss/QR/QR15-2/vissak.pdf>

Yin, R. K. (2003). *Case Study Research: Design and Methods*. (3. utgave). Thousand Oaks: SAGE publications.

Yin, R. K. (1989). *Case Study Research: Design and Methods*. (3. utgave). Newbury Park, London, New Dehli: SAGE publications.

## **Lover, Standarder og Rammeverk**

IAS 16 Eiendom, anlegg og utstyr

Lov om aksjeselskaper (aksjeloven). Lov av 13. juni 1997 nr 44

Lov om studentsamskipnader (studentsamskipnadsloven). Lov av 14.12.2007

Lov om årsregnskap m.v. (regnskapsloven). Lov av 17. juli.1998 nr. 56

NRS(HU) Norsk regnskapsstandard, Høringsutkast med høringsfrist 31.10.2014. Oslo: Norsk Regnskapsstiftelse

NRS (V) Anvendelse av IFRS-løsninger innenfor god regnskapsskikk, (desember 2011). Oslo: Norsk Regnskapsstiftelse.

NRS 5 Spesifikasjon av særlige poster, (september 2009). Oslo: Norsk Regnskapsstiftelse.

NRS 8 God regnskapsskikk (GRS) for små foretak, (oktober 2010). Oslo: Norsk regnskapsstiftelse

NRS 13 Usikre forpliktelser og betingede eiendeler, (november 2013). Oslo: Norsk regnskapsstiftelse

Statlig regnskapsstandard 17. Anleggsmidler. 2009

## Vedlegg

### Vedlegg 1

*Oversikt over beregninger av årlig kostnad til avskrivning og vedlikehold (utskiftning) og oversikt over balanseverdi*

#### Alternativ 1 (Dekomponering)

Ved dekomponering antar jeg at når en av komponentene er skrevet ned til null, så vil denne skiftes ut med en ny komponent. Jeg har ikke tatt høyde for prisendringer, slik at jeg antar at komponenten som skiftes ut vil ha samme kostpris som den nye komponenten. På denne måten vil vi få samme avskrivning hvert år de første 50 årene. For at Sjøskrenten skal ha en utrangeringsverdi på 0 etter 70 år, vil avskrivningene de siste 20 årene endres noe.

Den gjennomsnittlige levetiden er beregnet som kostpris fordelt på avskrivning per år:

$$59\,600\,000 / 1\,563\,954 = 38,11 \text{ år}$$

|                        |            | Felleskostnad | Gen+Spesielle kostn | Sum totalt | Avskrivningstid | Avskr. pr år                 | % - andel |
|------------------------|------------|---------------|---------------------|------------|-----------------|------------------------------|-----------|
| Bygning                | 37 350 000 | 4 668 750     | 790 096             | 27 908 846 | 70              | 398 698                      | 46,83 %   |
| Tak,vindu, ytterdører  |            |               |                     | 14 900 000 | 25              | 596 000                      | 25,00 %   |
| Ventillasjon           | 3 000 000  | 375 000       | 63 462              | 3 438 462  | 30              | 114 615                      | 5,77 %    |
| Varme og sanitær       | 6 000 000  | 750 000       | 126 923             | 6 876 923  | 30              | 229 231                      | 11,54 %   |
| El.kraft               | 4 750 000  | 593 750       | 100 481             | 5 444 231  | 30              | 181 474                      | 9,13 %    |
| Tele og Automatisering | 500 000    | 62 500        | 10 577              | 573 077    | 20              | 28 654                       | 0,96 %    |
| Andre installasjoner   | 400 000    | 50 000        | 8 462               | 458 462    | 30              | 15 282                       | 0,77 %    |
| Sum - Kontroll         | 52 000 000 | 6 500 000     | 1 100 000           | 59 600 000 |                 | 1 563 954                    |           |
|                        |            |               |                     |            |                 | Gj snitt avskrivning nåverdi | 38,11 år  |
|                        |            |               |                     |            |                 | Basert på lineær avskrivning |           |

|                        |                             |   |                              |
|------------------------|-----------------------------|---|------------------------------|
| Balanseverdi per 01.01 | Vi aktiverer utskiftningene | Avskrivning(vi trekker avskrivningen fra 59 600 000 ved første beregning, ved neste beregning trekker vi fra den balanseførte verdien i raden over. | Alternativ 1 (Dekomponering) |
|------------------------|-----------------------------|---|------------------------------|

|                |   |                                  |               |
|----------------|---|----------------------------------|---------------|
| år 20          |   | 1 563 954 kr*19                  | 29 884 874 kr |
| år 21          | 573 077 kr  | 1 563 954 kr                     | 28 893 997 kr |
| år 25          |   | 1 563 954 kr*4                   | 22 638 181 kr |
| år 26          | 14 900 000 kr   | 1 563 954 kr                     | 35 974 227 kr |
| år 30          |   | 1 563 954 kr*4                   | 29 718 411 kr |
| år 31          | 3 438 462 kr<br>+ 6 876 923kr<br>+5 444 231kr<br>+458 462 kr                | 1 563 954 kr                     | 44 372 535 kr |
| år 40          |   | 1 563 954 kr*9                   | 30 296 949 kr |
| år 41          | 573 077 kr  | 1 563 954 kr                     | 29 306 072 kr |
| år 50          |   | 1 563 954 kr*9                   | 15 230 486 kr |
| år 51          | 14 900 000 kr   | 1 563 954 kr                     | 28 566 532 kr |
| År 60          |   | 28 566 532/10=<br>1 428 326 kr*9 | 15 711 592 kr |
| År 61          | 3 438 462 kr<br>+ 6 876 923kr<br>+5 444 231kr<br>+458 462 kr<br>+573 077 kr | 1 428 326 kr                     | 31 074 421 kr |
| år 70 (31.12.) |   | 3 107 442 kr*10                  | 0             |

**Alternativ 2(samlet avskrivning over hovedkomponenten si levetid).**

Årlig avskrivning=anskaffelseskost Sjøskrenten/Hovedkomponenten sin levetid(bygget)  
=59 600 000 kr/70 år=851 429 kr

Vi kostnadsfører alle utskiftninger og balansefører ikke noe. Levetider og kostpriser for de ulike komponentgruppene er oppgitt i tabellen over.

|                                  |                   |                |                                      |
|----------------------------------|-------------------|----------------|--------------------------------------|
| Årlig kostnad til avskrivning og | Årlig avskrivning | Kostnadsføring | Alternativ 2(samlet avskrivning over |
|----------------------------------|-------------------|----------------|--------------------------------------|

| vedlikehold(utskiftninger) |            |   | hovedkomponenten<br>sin levetid, 70 år) |
|----------------------------|------------|---|---|
| År 1-20                    | 851 429 kr |   | 851 429 kr                              |
| År 21                      | 851 429 kr | 573 077 kr  | 1 424 505 kr                            |
| År 22-25                   | 851 429 kr |   | 851 429 kr                              |
| År 26                      | 851 429 kr | 14 900 000 kr   | 15 751 429 kr                           |
| År 27-30                   | 851 429 kr |   | 851 429 kr                              |
| År 31                      | 851 429 kr | 3 438 462 kr<br>+ 6 876 923kr<br>+5 444 231kr<br>+458 462 kr                | 17 069 506 kr                           |
| År 32-40                   | 851 429 kr |   | 851 429 kr                              |
| År 41                      | 851 429 kr | 573 077 kr  | 1 424 505 kr                            |
| År 42-50                   | 851 429 kr |   | 851 429 kr                              |
| År51                       | 851 429 kr | 14 900 000 kr   | 15 751 428 kr                           |
| År 52-60                   | 851 429 kr |   | 851 428 kr                              |
| År 61                      | 851 429 kr | 3 438 462 kr<br>+ 6 876 923kr<br>+5 444 231kr<br>+458 462 kr<br>+573 077 kr | 17 642 584 kr                           |
| År 62-70                   | 851 429 kr |   | 851 428 kr                              |

| Balanseverdi per<br>01.01 | Vi aktiverer | Avskrivning(vi<br>trekker avskrivningen<br>fra 59 600 000. | Alternativ 2 (samlet<br>avskrivning over<br>hovedkomponentens<br>levetid) |
|---------------------------|--------------|--|---|
| År20                      | 0            | 851 429*19 kr  | 43 422 858 kr   |
| år 21                     | 0            | 851 429*20 kr  | 42 571 429 kr   |
| år 25                     | 0            | 851 429*24 kr  | 39 165 714 kr   |
| år 26                     | 0            | 851 429*25 kr  | 38 314 286 kr   |
| år 30                     | 0            | 851 429*29 kr  | 34 908 572 kr   |
| år 31                     | 0            | 851 429*30 kr  | 34 057 143 kr   |

|             |   |               |               |
|-------------|---|---------------|---------------|
| år 40       | 0 | 851 429*39 kr | 26 394 286 kr |
| år 41       | 0 | 851 429*40 kr | 25 542 857 kr |
| år 50       | 0 | 851 429*49 kr | 17 880 000 kr |
| år 51       | 0 | 851 429*50 kr | 17 028 572 kr |
| År 60       | 0 | 851 429*59 kr | 9 365 714 kr  |
| År 61       | 0 | 851 429*60 kr | 8 514 285 kr  |
| år 31.12.70 | 0 | 851 429*70    | 0             |

### Alternativ 3(samlet avskrivning over et gjennomsnitt på 50 år)

| Årlig kostnad til avskrivning og vedlikehold(utskiftninger) | Årlig avskrivning | Kostnadsføring   | Alternativ 3 (samlet avskrivning over et gjennomsnitt) |
|---|-------------------|--|--|
| År 1-20   | 59 600 000/50     |  | 1 192 000 kr   |
| År 21   | 1 192 000 kr      | (573 077 kr)*0,6   | 1 543 487 kr   |
| År 22-25  | 35 989 230/30     |  | 1 199 641 kr   |
| År 26   | 1 199 641         | (14 900 000 kr)*0,5  | 8 649 641 kr   |
| År 27-30  | 37 441 025/ 25    |  | 1 497 641 kr   |
| År 31   | 1 497 641 kr      | (3 438 462 kr<br>+ 6 876 923kr<br>+5 444 231kr<br>+458 462 kr)*0,4 | 7 984 872 kr   |
| År 32-40  | 39 683 667kr/20   |  | 1 984 183 kr   |
| År 41   | 1 984 183 kr      | (573 077 kr)*0,20  | 2 098 798 kr   |
| År 42-50  | 20 300 295 kr /10 |  | 2 030 029 kr   |
| År51  | 14 900 000/20     |  | 745 000 kr   |
| År 52-60  |                   |  | 745 000 kr   |
| År 61   | 24 241 155/10     |  | 2 424 115 kr   |
| År 62-70  |                   |  | 2 424 115 kr   |



| Balanseverdi per 01.01 | Vi aktiverer  | Avskrivning(vi trekker avskrivningen fra 59 600 000 ved første beregning, ved neste beregning trekker vi fra den balanseførte verdien i raden over. | Alternativ 3 (samlet avskrivning over gjennomsnittlig levetid) |
|------------------------|---|---|--|
| År20                   |   | 1 192 000 kr*19   | 36 952 000 kr  |
| år 21                  | (573 077 kr)*0,4  | 1 192 000 kr  | 35 989 230 kr  |
| år 25                  |   | 1 192 000 kr *4   | 31 190 666 kr  |
| år 26                  | (14 900 000 kr)*0,5   | 1 199 641 kr  | 37 441 025 kr  |
| år 30                  |   | 1 497 641 kr*4  | 31 450 461 kr  |
| år 31                  | (3 438 462 kr + 6 876 923kr +5 444 231kr +458 462 kr)*0,6       | 1 497 641 kr  | 39 683 667 kr  |
| år 40                  |   | 1 984 183 kr *9   | 21 826 017 kr  |
| år 41                  | (573 077 kr)*0,8  | 1 984 183 kr  | 20 300 295 kr  |
| år 50(31.12)           |   | 2 030 029 kr*10   | 0  |
| år 51                  | 14 900 000 kr   |   | 14900 0000   |
| År 60                  |   | 745 000*9   | 8 195 000  |
| År 61                  | 3 438 462 kr + 6 876 923kr +5 444 231kr +458 462 kr +573 077 kr | 745000  | 24 241 155   |
| år 70 (31.12.)         |   | 0   | 0  |

## Vedlegg 2

### Ei dekomponeringsløsning av Sjøskrenten:

#### SJØSKRENTEN

| Prosjektregnskap |                      |    |            |
|------------------|----------------------|----|------------|
| 0                | Marginer og reserver | kr | 500 000    |
| 1                | Felleskostnader      | kr | 6 500 000  |
| 2                | Bygning              | kr | 34 000 000 |
| 3                | VVS-installasjoner   | kr | 9 000 000  |
| 4                | Elkraft              | kr | 4 500 000  |
| 5                | Tele-automatisering  | kr | 500 000    |
| 6                | Andre installasjoner | kr | 2 000 000  |
| 1-6              | Huskostnader         | kr | 57 000 000 |
| 7                | Utendørsarbeider     | kr | 1 500 000  |
| 1-7              | Entreprensekostnad   | kr | 58 500 000 |
| 8                | Generelle kostnader  | kr | 850 000    |
| 1-8              | Byggekostnaden       | kr | 59 350 000 |
| 9                | Spesielle kostnader  | kr | 250 000    |
| 0-9              | Prosjektkostnad      | kr | 59 600 000 |

\* Bygning besto av 36 mill. inkl. inventar på 2 mill.  
Inventar er tatt ut og "bygning" er dermed redusert til 34 mill.

|                        |                   | Felleskostnad    | Gen+Spesielle kostn | Sum totalt        | Avskrivningstid | Avskr. pr år                 | % - andel       |
|------------------------|-------------------|------------------|---------------------|-------------------|-----------------|------------------------------|-----------------|
| Bygning                | 37 350 000        | 4 668 750        | 790 096             | 27 908 846        | 70              | 398 698                      | 46,83 %         |
| Tak, vindu, ytterdører |                   |                  |                     | 14 900 000        | 25              | 596 000                      | 25,00 %         |
| Ventilasjon            | 3 000 000         | 375 000          | 63 462              | 3 438 462         | 30              | 114 615                      | 5,77 %          |
| Varme og sanitær       | 6 000 000         | 750 000          | 126 923             | 6 876 923         | 30              | 229 231                      | 11,54 %         |
| El.kraft               | 4 750 000         | 593 750          | 100 481             | 5 444 231         | 30              | 181 474                      | 9,13 %          |
| Tele og Automatisering | 500 000           | 62 500           | 10 577              | 573 077           | 20              | 28 654                       | 0,96 %          |
| Andre installasjoner   | 400 000           | 50 000           | 8 462               | 458 462           | 30              | 15 282                       | 0,77 %          |
| <b>Sum - Kontroll</b>  | <b>52 000 000</b> | <b>6 500 000</b> | <b>1 100 000</b>    | <b>59 600 000</b> |                 | <b>1 563 954</b>             |                 |
|                        |                   |                  |                     |                   |                 | Gj snitt avskrivning nåverdi | <b>38,11</b> år |
|                        |                   |                  |                     |                   |                 | Basert på lineær avskrivning |                 |

|   |         |                         |
|---|---------|-------------------------|
| Fra bygning splittes tak, vinduer og ytterdører ut                      |         |                         |
| Tak, vinduer og ytterdører utgjør 24 % av tot.entreprisen på ca 60 mill |         |                         |
| Tot.kost  | % andel | Ansk kost tak, vindu... |
| 59 600 000  | 25 %    | 14 900 000              |

|                         | Med 50 år  | Diff    | Med decomp |               |
|-------------------------|------------|---------|------------|---------------|
|                         | 59 600 000 |         | 59 600 000 |               |
|                         | 50         |         | 38,11      |               |
| Avskrivning             | 1 192 000  | 371 954 | 1 563 954  |               |
|                         | 0,5 %      |         |            |               |
| Avsetn vedlikeholdsfond | 298 000    |         |            |               |
|                         | 1 490 000  | 73 954  |            |               |
|                         |            |         |            | Tot. Tilskudd |
| Inntektsføring tilskudd | 400000     |         | 524 817    | 20 000 000    |
|                         |            | 124 817 |            |               |
|                         |            | -50 863 |            |               |

### Vedlegg 3

## Samskipnaden sin effekt av omregninger fra ei samlet avskrivning til dekomponering for eldre bygg

| Effekten av dekomponering   |                            |             |  |                |               |
|---|----------------------------|-------------|--|----------------|---------------|
| <b>Tidligere:</b>   |                            |             |  |                |               |
| Anleggsmidler avskrives lineært over 50 år.                           |                            |             | Avsetningen til vedlikeholdsfond (kto 65499) for eiendom |                |               |
| Tilskudd inntektsføres i takt med avskrivningene, lineært over 50 år. |                            |             |  |                |               |
| Avsetning på 1 % av ansk.kost til vedlikeholdsfond                    |                            |             | Tidligere ble det avsatt                                 | 1 %            |               |
|   |                            |             | Anskaffelseskost bygg eiendom                            | 606 453 961    |               |
| <b>Fremover:</b>  |                            |             | Estimert avsatt eiendom pr år                            |                |               |
| Anleggsmidler avskrives etter dekomponeringsmodellen                  |                            |             |  |                |               |
| Tilskuddet skal fortsatt inntektsføres i takt med avskrivningene.     |                            |             |  |                |               |
| Ingen vedlikeholdsfond.   |                            |             |  |                |               |
|   |                            |             |  |                |               |
|   |                            |             |  |                |               |
|   |                            |             |  |                |               |
| <b>Balanseeffekt for eiendom (avd. 403-499)</b>                       |                            |             |  |                |               |
| Konto   | Emne                       | 2014        | 2015   | Eiendel-effekt | Gjelds-effekt |
| 19101-19199   | Bokført verdi bygg         | 347 353 264 | 307 032 265  | 40 320 999     |               |
| 29210   | Vedlikeholdsfond bygninger | 42 184 996  | 1 863 997  |                | 40 320 999    |
| 28302   | Statstilskudd bygg         |             |  |                | 1 979 213     |
|   |                            |             |  |                |               |
|   |                            |             |  |                |               |

| Resultateffekt for eiendom (avd. 403-499) |                                     |            |            |                  |  |
|---|-------------------------------------|------------|------------|------------------|--|
| Konto                                     | Emne                                | 2014       | 2015       | Resultateffekt   |  |
| 78200                                     | Avskrivning                         | 14 924 383 | 16 267 161 | -1 342 778       |  |
| 65499                                     | Avsetning til vedlikeholdsfond      | 6 064 540  | 2 000 000  | 4 064 540        |  |
| 35950                                     | Inntektføring av statstilskudd bygg | 5 326 670  | 7 305 883  | 1 979 213        |  |
|   |                                     |            |            | <b>4 700 975</b> |  |
|   |                                     | 3 731 096  | 4 066 790  |                  |  |
|   |                                     |            |            |                  |  |
|   |                                     | EK % 2014  | EK % 2015  |                  |  |
| Eiendeler                                 |                                     | 609 008    | 565 687    |                  |  |
| Egenkapital                               |                                     | 125 740    | 130 441    |                  |  |
| EK %                                      |                                     | 20,6 %     | 23,1 %     |                  |  |
|   |                                     |            |            |                  |  |
|   |                                     |            |            |                  |  |

|                         |  |  |         |           |                |              |     |
|-------------------------|--|--|---------|-----------|----------------|--------------|-----|
|                         |  |  |         |           |                |              |     |
|                         | Kommentar:   |  |         | Kto 19101 | Bygninger      | 591 649 319  |     |
|                         | Eiendeler går ned fra 01.01.15. Ny verdi                               |  |         | Kto 19199 | Akk avskr bygg | -186 433 260 |     |
|                         | Vedlikeholdsfondet brukes til å dekke nedskrivningen. Gjeld går ned.   |  |         |           |                | 405 216 059  |     |
|                         | Forpliktelsen går mer ned med 832'                                     |  |         |           |                |              |     |
|                         | Mer avskrivning -> bokf. Verdi bygg går mer ned enn tidligere          |  |         |           |                |              | 322 |
|                         |  |  |         |           |                |              |     |
|                         |  |  |         |           |                |              |     |
|                         |  |  |         |           |                |              |     |
|                         |  |  |         |           |                |              |     |
| I aspect (403-499) 2014 | Kommentar:   |  |         |           |                |              |     |
| 14 001 700              | Avskrivningene økes med 15,6 %   |  | 109,0 % |           |                |              |     |
| 5 892 491               | Avsetning til vedlikeholdsfond går bort                                |  |         |           |                |              |     |
| 5 326 670               | Siden avskrivningene øker med 15,6 % må også inntektsføring gjøre det. |  |         |           |                |              |     |

## Vedlegg 4

### Første intervju av Økonomikonsulent i Samskipnaden, dette var på mail.

Jeg har noen spørsmål angående oppgaven, som jeg lurte på om du har mulighet til å svare meg på. Jeg husker at vi sendte litt mail om dette tidligere i forhold til Sjøskrenten og de figurene jeg hadde lagd der.

1. Jeg lurte på i forhold til tidligere praksis. Det er brukt ei gjennomsnittlig avskrivningstid på 50 år. Hvordan kom dere fram til denne avskrivningstiden? Bygger det på skjønn eller er det et reelt gjennomsnitt? Hva bygger eventuelt et slikt skjønn på?
2. Hvordan definerte dere i tidligere praksis hva som er vedlikehold?
3. I den ene mailen jeg fikk fra deg i vår sa du at jeg kunne ha aktivert for eksempel tele og automatisering etter 20 år (jeg hadde kostnadsført, men har nå valgt å delvis balanseføre). I forhold til dette lurte jeg på om dere i tidligere praksis ville ha aktivert hele utskiftningen eller en andel av eksempelvis ”tele og automatisering”? (se figur)
4. Med utgangspunkt i forrige spørsmål lurte jeg på: dersom man aktiverer en utskiftning, vil man da restavskrive den beregnede bokførte verdien av den delen som skiftes ut?
5. Dere har ingen bygg som er eldre enn 50 år, men fins det noen tankegang om hvordan utskiftninger etter 50 år ville ha blitt behandlet?
6. Når det kommer til dekomponering, så har jeg valgt å legge til grunn en lineær avskrivning på kostnadene på 1 563 954 kr per år. Hvordan har dere tenkt til å løse dette?

Vedlagt på neste side ligger tabeller og figurer i forhold til kostnadsføring og balanseføring av Sjøskrenten. (Disse er de samme som figur 4,5 og 6 i oppgaven).

## **Vedlegg 5**

### **2. intervju av Økonomikonsulent i Samskipnaden**

#### **Generelt:**

1. Hvilke studentboliger er det dere eier? Er det Tromsø, Alta og Svalbard eller enda flere?
2. Hvorfor har dere valgt å gå over til dekomponering?

#### **Vedlikeholdsfondet:**

3. Har dere tenkt til å avvikle vedlikeholdsfondet når dere går over til ei dekomponeringsløsning?

#### **Dekomponering:**

4. Hvordan kom dere fram til levetid, komponentgruppene og de prosentsatser dere bruker?
5. Hvilke generelle retningslinjer er det dere har tatt utgangspunkt i for å vurdere om komponenter er vesentlige eller ikke?
6. Tror dere at et annet grunnlag for fordeling av anskaffelseskost på komponentene kunne ha gitt et mer korrekt økonomisk bilde av verdiene i bygget?
7. Hvordan ser dere for dere at overgangen til dekomponering vil påvirke resultat og egenkapital i framtiden?
8. Foretar Samskipnaden en revurdering av avskrivningstiden for bygg og de øvrige komponentene?
9. Synes dere at dekomponering gir en bedre måling av avskrivningskostnaden? Begrunn