

## Kommunal regnskapsstandard nr. 1 (oppdatert)



Oppdatert KRS fastsatt av styret i Foreningen GKRS 19.09.2019, med virkning fra og med regnskapsåret 2020.

### Klassifisering av anleggsmidler, omløpsmidler, langsiktig og kortsiktig gjeld

#### 1 INNLEDNING OG BAKGRUNN

1. Denne standarden omhandler klassifisering av balanseposter som innebærer å gruppere balansen i anleggsmidler, omløpsmidler, langsiktig og kortsiktig gjeld samt egenkapital. Denne standarden omfatter gruppering av disse postene unntatt egenkapitalposter.
2. Standarden definerer hva som er skillet mellom anleggsmidler og omløpsmidler. Tilsvarende definerer den skillet mellom langsiktig gjeld og kortsiktig gjeld. Standarden omfatter også skillet mellom finansielle anleggsmidler og finansielle omløpsmidler. Standarden gir kriterier for skillet mellom balansepostene.
3. Hva som er investeringer og som påvirker anleggsmidler, reguleres av KRS nr. 4 Avgrensningen mellom driftsregnskapet og investeringsregnskapet. Hva som er opptak av lån, avdrag på lån og refinansiering og som påvirker langsiktig gjeld, reguleres av KRS nr. 3 Lån – opptak, avdrag og refinansiering. Finansielle eiendeler og forpliktelser er regulert i KRS nr. 11 (F) Finansielle eiendeler og forpliktelser.
4. Anskaffelseskost for eiendeler og opptakskost for gjeld reguleres av KRS nr. 2 Anskaffelseskost og opptakskost for balanseposter.
5. Med budsjett- og regnskapsforskriften forstås forskrift av 07.06.2019 nr. 714 om økonomiplan, årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning for kommuner og fylkeskommuner mv.
6. I standarden brukes benevnelsen «kommuner» om både kommuner og fylkeskommuner.

#### 2 REGELVERK

1. Definisjon av anleggsmidler, omløpsmidler, langsiktig og kortsiktig gjeld er inntatt i budsjett- og regnskapsforskriften § 3-1:

“Eiendeler som er vesentlige og til varig eie klassifiseres i balanseregnskapet som anleggsmidler. Andre eiendeler klassifiseres som omløpsmidler.

Lån som er tatt opp etter kommuneloven §§ 14-15 første eller andre ledd, 14-16, 14-17 første ledd eller kirkeloven § 15 sjette ledd klassifiseres i balanseregnskapet som langsiktig gjeld. Annen gjeld klassifiseres som kortsiktig gjeld.”

2. Oppstillingen av balanseregnskapet og den nærmere inndelingen av anleggsmidler, omløpsmidler, langsiktig gjeld og kortsiktig gjeld følger av budsjett- og regnskapsforskriften § 5-9.

### 3 DRØFTELSE

#### 3.1 Klassifisering av anleggsmidler og omløpsmidler

##### Anleggsmidler

1. **Varige driftsmidler** er alle typer fast eiendom, bygninger, tekniske og fysiske anlegg, inventar, utstyr, transportmidler og maskiner mv. Som fast eiendom regnes tomter, og som bygninger regnes også andelsboliger og aksjeboliger. Kjøpt eller tilvirket programvare til eget bruk regnes også som varige driftsmidler. Driftsmidlet må være bestemt til varig eie og være vesentlig, jf. KRS nr. 4 Avgrensningen mellom driftsregnskapet og investeringsregnskapet.
2. Aksjer, andeler, obligasjoner og utlån med løpetid utover ett år kan klassifiseres som **finansielle anleggsmidler** etter nærmere kriterier i delkapittel 3.3 nedenfor.
3. **Immaterielle eiendeler** er rettigheter (konsesjoner o.l.) som kan ha fremtidige fordeler. Utgifter til eventuell forskning eller utvikling inngår ikke.

Rettigheter til bruk av programvare er ikke immaterielle eiendeler.

4. **Pensjonsmidler** omfatter alle midler som er avsatt til dekning av pensjonsforpliktelsene. Egenkapital i egen pensjonskasse eller gjensidig livsforsikringsselskap er finansielle anleggsmidler og skal ikke medregnes i pensjonsmidlene, jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 3-5 femte ledd.

##### Omløpsmidler

5. Kontanter, bankinnskudd, finansielle eiendeler som ikke klassifiseres som finansielle anleggsmidler, og fordringer som forfaller innen ett år, er omløpsmidler. Fordringer som forfaller senere enn ett år, regnes likevel som omløpsmidler dersom disse er knyttet til kommunens vare- og tjenesteproduksjon. Dette er fordringer som oppstår i forbindelse med kommunens levering av varer og tjenester, f.eks. brukerbetalinger. Med vare- og tjenesteproduksjon menes aktiviteter i både drifts- og investeringsregnskapet.

6. Fordringer knyttet til andre formål enn vare- og tjenesteproduksjon, og som forfaller senere enn ett år, er finansielle anleggsmidler. I praksis dreier dette seg om formål hvor hovedhensikten er å finansiere andres aktiviteter i form av utlån eller forskottering. Eksempler på dette er forskottering av veianlegg og startlån.
7. Neste års avdrag på utlån regnes ikke som omløpsmidler, men inngår i finansielle anleggsmidler, da endring av arbeidskapital skal vises i drifts- eller investeringsregnskapet.
8. Regnskapsmessige periodiseringer som etter god kommunal regnskapsskikk fører til balanseposter, for eksempel forskuddsbetalte utgifter som husleie, forsikring osv., klassifiseres som andre kortsiktige fordringer.
9. Premieavvik er differansen mellom årets pensjonspremie og årets beregnede netto pensjonskostnad. Årets premieavvik inntektsføres og balanseføres under kortsiktig fordring hvis pensjonspremien er større enn netto pensjonskostnad, jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 3-5 første ledd.

### **3.2 Klassifisering av kortsiktig og langsiktig gjeld**

#### **Langsiktig gjeld**

1. Langsiktig gjeld er knyttet til formål som nevnt i kommuneloven §§ 14-15 første eller andre ledd, 14-16, 14-17 første ledd eller kirkeloven § 15 sjette ledd, unntatt driftskreditt og likviditetslån. Avtale om finansiell leasing anses også som langsiktig gjeld, jf. KRS nr. 8 Leieavtaler.

Bruk av sertifikatlån/kortsiktige avtaler til å finansiere slike formål, er langsiktig gjeld selv om avtalt løpetid er kort, f.eks. 1,3, 6, 9 eller 12 måneder. Denne type lån refinansieres som oftest fortløpende.

2. Avdrag som forfaller til betaling det påfølgende regnskapsår, regnes ikke som kortsiktig gjeld, dvs. disse avdragene inngår i langsiktig gjeld, jf. arbeidskapitalprinsippet.
3. Langsiktig gjeld omfatter også pensjonsforpliktelser, jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 3-5 sjette ledd.

#### **Kortsiktig gjeld**

4. All gjeld i kommunen som ikke er knyttet til formålene i kommuneloven §§ 14-15 første eller andre ledd, 14-16, 14-17 første ledd eller kirkeloven § 15 sjette ledd, er kortsiktig gjeld. Kortsiktig gjeld oppstår som oftest som følge av kommunens vare- og tjenesteproduksjon. Eksempler på slik kortsiktig gjeld er driftskreditt, skyldig skattetrekk, arbeidsgiveravgift, feriepenger, merverdiavgift, leverandørgjeld og poster som oppstår som følge av regnskapsføring i samsvar med god kommunal regnskapsskikk.

5. Premieavvik er differansen mellom årets pensjonspremie og årets beregnede netto pensjonskostnad. Årets premieavvik utgiftsføres og balanseføres under kortsiktig gjeld hvis pensjonspremien er mindre enn netto pensjonskostnad, jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 3-5 første ledd.

### **3.3 Nærmere om klassifisering av finansielle eiendeler**

#### **Finansielle anleggsmidler**

1. Formålet med anskaffelsen vil i stor grad være retningsgivende for klassifisering av finansielle eiendeler som anleggsmiddel. Eksempler på finansielle anleggsmidler er aksjer og andeler i selskaper som kommunen har en næringspolitisk eller samfunnsmessig motivasjon for å engasjere seg i, obligasjoner, utlån og egenkapitalinnskudd i pensjonskasser.
2. Hvis en aksjepost er av strategisk eller annen «ikke-finansiell» karakter (investering i en ideell organisasjon eller lignende), klassifiseres den som anleggsmiddel. Motivet for eierskapet i slike tilfeller er at kommunen ønsker om å påvirke beslutninger i selskapet det er investert i. Slike investeringer vil normalt være næringspolitisk eller samfunnsmessig motivert.
3. Med utlån og forskutteringer forstås overføring av likviditet til andre hvor kommunen samtidig får et krav på tilbakebetaling av de utlånte midlene. Utlån omfatter bl.a. sosiallån, etableringslån/startlån, utlån til bedrifter (både kommunale og andre), næringslån, forskuttering av andres investeringer, ansvarlige lån og obligasjoner.
4. Obligasjoner klassifiseres som anleggsmidler etter de samme kriterier som for aksjer, jf. nummer 2 ovenfor.
5. Det er kun reelle utlån som kan klassifiseres under finansielle anleggsmidler. Reelle utlån skiller seg fra tilskudd ved at:
  - Det er avtalt rente- og avdragsplan. Det kan være inngått avdragsfrie perioder, men avdragsfrie perioder må ikke være «evigvarende».
  - Situasjonene der kommunene vil kreve inn avdrag, må være realistisk.
  - Det er åpenbart at partenes intensjon er at lånet betjenes i samsvar med rente- og avdragsplanen.
6. Finansielt motiverte plasseringer i finansielle eiendeler vil alltid være omløpsmidler, uavhengig av hvilken tidshorisont kommunen har for plasseringen.
7. Det er ingen vesentlighetsgrense for klassifisering av finansielle eiendeler som anleggsmidler.

#### **Finansielle omløpsmidler**

8. Finansielle eiendeler som ikke tilfredsstillter kriteriene for klassifisering som finansielle anleggsmidler, klassifiseres som finansielle omløpsmidler.

9. Markedsbaserte finansielle omløpsmidler som vurderes til virkelig verdi, er finansielle eiendeler (omsettelige verdipapirer, verdipapirfondsandeler, pengemarkedsinstrumenter mv.) som både
  - a) er klassifisert som omløpsmiddel
  - b) inngår i en handelsportefølje med henblikk på videresalg
  - c) omsettes på børs, autorisert markedsplass eller tilsvarende regulert marked i utlandet
  - d) har god eierspredning og likviditet
10. Finansielle eiendeler som inneholder derivatelement(er), vil normalt ikke tilfredsstille kriteriene for markedsbaserte finansielle omløpsmidler.
11. En handelsportefølje består av finansielle instrumenter som kjøpes eller selges løpende. Det forutsettes således en løpende vurdering av hvorvidt kommunen vil selge sine finansielle eiendeler eller ikke, men det er ikke krav om at kommunen faktisk handler med de enkelte instrumentene i handelsporteføljen.

### **3.4 Omklassifisering**

1. Omklassifisering fra omløpsmidler til anleggsmidler medfører regnskapsføring i investeringsregnskapet og eventuelt i driftsregnskapet. Omklassifisering skal kun gjennomføres i unntakstilfeller. Måling (verdivurdering) skal gjennomføres før omklassifisering finner sted.
2. Omklassifisering av anleggsmidler til omløpsmidler skal ikke finne sted. Heller ikke langsiktige anleggsfordringer som har mindre enn ett år igjen til forfall, skal omklassifiseres.

## **4 ANBEFALING**

1. Klassifiseringen av anleggsmidler og omløpsmidler baseres på definisjonen av anleggsmidler som eiendeler som er vesentlige og bestemt til varig eie.
2. Fordringer knyttet til egen vare- og tjenesteproduksjon er alltid omløpsmidler.
3. Andre finansielle eiendeler skal klassifiseres som omløpsmidler med mindre kommunen har foretatt investeringen ut fra næringspolitiske eller samfunnsmessige hensyn. I slike tilfeller klassifiseres verdipapirene som anleggsmidler.
4. Langsiktig gjeld er knyttet til formålene i kommuneloven §§ 14-15, 14-16 og 14-17 med unntak av driftskreditt, jfr. kommuneloven § 14-15 tredje ledd. All annen gjeld er kortsiktig gjeld.
5. Neste års avdrag på utlån inngår i anleggsmidler, og neste års avdrag på lån inngår i langsiktig gjeld.

6. En omklassifisering fra omløpsmidler til anleggsmidler medfører en regnskapsføring i investeringsregnskapet og eventuelt i driftsregnskapet. Måling må gjennomføres før omklassifiseringen. Omklassifisering av anleggsmidler til omløpsmidler skal ikke finne sted.