

Kommunal regnskapsstandard nr. 1 – (KRS)



Fastsatt som KRS av styret i Foreningen GKRS 23.06.2005, med endringer 04.12.2008 og endringer som følge av KRS nr. 11 (F) vedtatt 08.05.2014.

Klassifisering av anleggsmidler, omløpsmidler, langsiktig og kortsiktig gjeld

1. INNLEDNING OG BAKGRUNN

1. Definisjon av anleggsmidler og omløpsmidler er inntatt i forskrift om årsregnskap og årsberetning for kommuner og fylkeskommuner § 8: *“I balanseregnskapet er anleggsmidler eiendeler bestemt til varig eie eller bruk for kommunen eller fylkeskommunen. Andre eiendeler er omløpsmidler.”*
2. Videre er det satt krav til balanseregnskapet i vedlegg 3 til forskrift om årsregnskap og årsberetning for kommuner og fylkeskommuner, hvor det fremgår at balanseregnskapet skal skille mellom anleggsmidler, omløpsmidler, egenkapital, langsiktig og kortsiktig gjeld.
3. Det er ikke foretatt en nærmere definisjon av langsiktig og kortsiktig gjeld i forskrift om årsregnskap og årsberetning.
4. Arbeidskapital, definert som omløpsmidler fratrukket kortsiktig gjeld, er et sentralt begrep i kommunenes økonomistyring, jfr. forskrift om årsregnskap og årsberetning for kommuner og fylkeskommuner § 7 1.ledd, hvor det fastslås at enhver endring i arbeidskapital skal vises i drifts- eller investeringsregnskapet. Anskaffelse av anleggsmidler skal i det finansielt orienterte system, som kommunene benytter, i all hovedsak henføres til investeringsdelen.
5. Klassifiseringen av balansepostene påvirker kommunens resultat (regnskapsmessig mer-/mindreforbruk) og økonomiske status ved utgangen av året, hovedsakelig som følge av ulike vurderingsregler mellom anleggsmidler og omløpsmidler.
6. Vedrørende regler for verdsettelse vises til forskrift om årsregnskap og årsberetning § 8 da denne standard dreier seg om klassifisering.
7. I standarden brukes benevnelsen ”kommuner” om både kommuner og fylkeskommuner.

2. DRØFTELSE

2.1 Klassifisering av anleggsmidler og omløpsmidler

1. Forskrift om årsregnskap og årsberetning for kommuner og fylkeskommuner § 8 angir hovedskillet mellom anleggsmidler og omløpsmidler. Anleggsmidler er eiendeler bestemt for varig eie eller bruk og alle andre eiendeler er omløpsmidler. For kommunene, som har et finansielt orientert system, kan bestemmelsen i regnskapsloven § 5-1 ikke uten videre gjøres gjeldende, da dette vil kunne bryte med de grunnleggende sammenhenger i kommuneregnskapet.

Anleggsmidler

2. Anleggsmidler inndeles i 3 kategorier: Varige driftsmidler, finansielle anleggsmidler og immaterielle eiendeler.
3. **Varige driftsmidler** er fast eiendom, bygninger, anlegg, inventar, utstyr, transportmidler, maskiner m.v. Et varig driftsmiddel kan defineres som et driftsmiddel som forventes brukt mer enn en regnskapsperiode (1 år). Driftsmiddelet må ha en anskaffelseskost på minimum kr 100 000 og ha en økonomisk levetid på minst 3 år regnet fra anskaffelsestidspunktet. Beløpsgrensen på kr 100 000 er tilpasset det faktum at kommunene benytter et finansielt orientert system, hvor endringen av arbeidskapital, anskaffelse og anvendelse av midler, samt bevilgningskontroll, vektlegges fremfor resultatet (regnskapsmessig mer-/ mindreforbruk).
4. Aksjer, andeler, obligasjoner og utlån med løpetid utover ett år kan klassifiseres som **finansielle anleggsmidler** etter nærmere kriterier i punkt 2.3.
5. **Immaterielle eiendeler** som f.eks. konsesjoner, rettigheter og patenter, er alltid anleggsmidler.

Omløpsmidler

6. Kontanter, bankinnskudd, finansielle plasseringer i verdipapirer som aksjer, obligasjoner mv., og fordringer knyttet til kommunens vare og tjenesteproduksjon er omløpsmidler. Normalt vil fordringene forfalle innen ett år. Fordringer som forfaller senere enn ett år regnes også som omløpsmidler, dersom disse er knyttet til kommunens vare- og tjenesteproduksjon. Med vare- og tjenesteproduksjon menes egne aktiviteter i både drifts- og investeringsregnskapet.
7. 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 etableringslån.
8. Neste års avdrag på utlån regnes ikke som omløpsmidler, men inngår i finansielle anleggsmidler av hensyn til grunnleggende sammenhenger i kommuneregnskapet, samt at all endring av arbeidskapitalen skal vises i drifts- eller investeringsregnskapet.

9. Også regnskapsmessige periodiseringer som følge av god kommunal regnskapsskikk fører til balanseposter, for eksempel forskuddsbetalte utgifter som husleie, forsikring osv. Denne type poster klassifiseres som omløpsmidler.

2.2 Klassifisering av kortsiktig og langsiktig gjeld

Langsiktig gjeld

1. Langsiktig gjeld er knyttet til formål som nevnt i kommunelovens § 50 med unntak av likviditetstrekkrettighet/likviditetslån, jfr. kommunelovens § 50 nr. 5. Eksempler på slik langsiktig gjeld er obligasjonslån, sertifikatlån, lån i banker og kredittforetak mv. Langsiktig gjeld er oppstått i forbindelse med finansiering av egne investeringer (anleggsmidler), refinansiering, investeringstilskudd til kirkeformål (kirkeoven) forskotteringer (som skal regnskapsføres i investeringsregnskapet), utlån mv. Avtale om finansiell leasing anses også som langsiktig gjeld.
2. Avdrag som forfaller til betaling det påfølgende regnskapsår regnes ikke som kortsiktig gjeld, dvs. inngår i langsiktig gjeld, av hensyn til grunnleggende sammenhenger i kommuneregnskapet, samt at all endring av arbeidskapitalen skal vises i drifts- eller investeringsregnskapet.
3. Bruk av sertifikatlån/kortsiktige avtaler til finansiering av formål som nevnt i KL § 50 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.

Kortsiktig gjeld

4. All gjeld i kommunen som ikke er knyttet til formålene i kommunelovens § 50 unntatt likviditetstrekkrettighet/likviditetslån, jfr. kommuneloven § 50 nr. 5, er kortsiktig gjeld. Kortsiktig gjeld er som oftest oppstått som følge av kommunens vare- og tjenesteproduksjon. Eksempler på slik kortsiktig gjeld er kassekreditt, skyldig skattetrekk, arbeidsgiveravgift, feriepenge, mva, leverandørgjeld og poster som oppstår som følge av regnskapsføring i samsvar med god kommunal regnskapsskikk.

2.3 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 utlån, egenkapitalinnskudd i pensjonskasser, aksjer og andeler i selskaper som kommunen har en næringspolitisk eller samfunnsmessig motivasjon for å engasjere seg i.
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 inngått 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 instrumenter vil alltid være omløpsmidler, uavhengig av hvilken tidshorisont kommunen har for plasseringen.
7. Det gjelder ingen vesentlighetsgrense for klassifisering av finansielle eiendeler som anleggsmidler.

Finansielle omløpsmidler

8. Finansielle instrumenter som ikke tilfredsstillter kriteriene for klassifisering som finansielle anleggsmidler, klassifiseres som finansielle omløpsmidler.
9. Markedsbaserte finansielle omløpsmidler som vurderes til virkelig verdi er finansielle instrumenter (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, og
 - d) har god eierspredning og likviditet.
10. Finansielle eiendeler som inneholder derivatelement(er) vil normalt ikke tilfredsstillte kriteriene for markedsbaserte finansielle omløpsmidler.
11. En handelsportefølje består av instrumenter som kjøpes eller selges løpende. Det forutsettes således en løpende vurdering av hvorvidt kommunen vil selge sine finansielle instrumenter eller ikke, men det er ikke krav om at kommunen faktisk handler med de enkelte instrumentene i handelsporteføljen.

2.4 Omklassifisering

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

3. ANBEFALING

1. Klassifiseringen av anleggsmidler og omløpsmidler baseres først og fremst på definisjonen av anleggsmidler som eiendeler bestemt til varig eie eller bruk.
2. Fordringer knyttet til egen vare- og tjenesteproduksjon, samt markedsbaserte verdipapirer som inngår i en handelsportefølje er alltid omløpsmidler. Andre markedsbaserte verdipapirer skal klassifiseres som omløpsmidler med mindre kommunen har foretatt investeringen ut fra næringspolitiske eller samfunnsmessige hensyn. I slike tilfeller klassifiseres verdipapirene som anleggsmidler.
3. Andre fordringer som ikke inngår i punkt 2, er omløpsmidler dersom disse forfaller til betaling innen ett år etter anskaffelsestidspunktet. Ellers skal de klassifiseres som anleggsmidler.
4. Langsiktig gjeld er knyttet til formålene i kommuneloven § 50 med unntak av likviditetstrekkrettighet/ likviditetslån jf. kommuneloven § 50 nr. 5. 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 medfører en regnskapsføring i investeringsregnskapet og eventuelt i driftsregnskapet. Verdivurderingen må gjennomføres før omklassifiseringen. Omklassifisering av anleggsmidler til omløpsmidler skal ikke finne sted.