



Adressater iht. liste

KOMMUNAL REGNSKAPSSTANDARD NR. 11 – FORELØPIG STANDARD (F) – FINANSIELLE EIENDELER OG FORPLIKTELSE

Foreningen for god kommunal regnskapsskikk (GKRS) har med bakgrunn i kommuneloven § 48 som formål å utarbeide og utgi kommunale regnskapsstandarder.

Høringsutkast (HU) til kommunal regnskapsstandard nr. 11 "Finansielle eiendeler og forpliktelser" forelå fra foreningen i april 2013. Innkomne høringskommentarer er vurdert og behandlet. I sak 3- 2014 fattet styret i foreningen GKRS følgende enstemmige vedtak:

1. *Styret i foreningen GKRS som standardsettende organ fastsetter som Kommunal regnskapsstandard nr. 11 – Foreløpig standard (F) "Finansielle eiendeler og forpliktelser", med tilhørende endringer i KRS nr. 1, KRS nr. 2, KRS nr. 3 (F) og KRS nr. 9 (F). Notatet «Klassifisering av finansielle instrumenter som anleggs- eller omløpsmidler» oppheves.*
2. *Standarden gjøres gjeldende fra regnskapsåret 2014.*

Det kom inn til sammen 23 høringsuttalelser. I vedlegg til dette brevet følger oversikt over de instanser som har avgitt høringsuttalelse. Høringsuttalelsene er tilgjengelige på våre nettsider.

Høringsutkastet omhandler regnskapsføring av finansielle eiendeler og forpliktelser klassifisert som omløpsmidler og kortsiktig gjeld. Til standarden hører tre vedlegg:

- A. Veiledning til anvendelse av KRS nr. 11
- B. Eksempler på regnskapsføring
- C. Ordliste finansielle eiendeler og forpliktelser

Vedleggene utdyper og gir veiledning til forståelsen av standarden.

Samtidig med fastsettelsen av KRS nr. 11 er det gjort tilhørende endringer i KRS nr. 1 «Klassifisering av anleggsmidler, omløpsmidler, langsiktig og kortsiktig gjeld», KRS nr. 2 «Anskaffelseskost og opptakskost for balanseposter», KRS nr. 3 (F) «Lån – Opptak, avdrag og refinansiering» og KRS nr. 9 (F) «Nedskrivning av anleggsmidler». Det vises til et eget vedlagt dokument for oversikt over disse endringene. Standardene med innarbeidete endringer er tilgjengelig på www.gkrs.no.

GKRS vil i det følgende kommentere enkelte forhold som har vært i fokus i behandlingen av standarden i etterkant av høringsrunden.

a) **Obligasjoner**

I høringsutkastet ble det foreslått at obligasjoner som var klassifisert som anleggsmidler etter gjeldende KRS nr. 1, heretter skal klassifiseres som omløpsmidler. Dog slik at fastrenteobligasjoner kan regnskapsføres som kontantstrømsikring. Den foreslåtte endringen på dette punktet opprettholdes. Endringen innebærer at fastrenteobligasjoner kommunen har bestemt skal holdes til forfall klassifiseres som omløpsmidler i stedet for

anleggsmidler og at anskaffelsen av obligasjonene ikke utgiftsføres. Lineær periodisering av over-/underkurs over obligasjonenes løpetid fortsetter som før.

Flere høringsinstanser bemerket at høringsutkastet syntes å innebære at obligasjoner heretter aldri kunne bli klassifisert som anleggsmidler. Det er derfor gjort noen endringer i KRS nr. 1 som skal klargjøre at obligasjoner kan klassifiseres som anleggsmidler på samme vilkår som gjelder for aksjer, dvs. at investeringen er næringspolitisk eller samfunnsmessig motivert, jf. KRS nr. 1 nytt punkt 2.3 nr. 3.

b) Endring av finansielle instrumenter

Finansielle instrumenter føres ut av balansen når de bortfaller eller når det foreligger en transaksjon eller annet forhold som medfører at det vesentligste av risiko og kontroll er overført til en annen part. Flere høringsinstanser hadde innsigelser mot at det samme skal gjelde når det gjøres vesentlige endringer i instrumentets kontraktmessige vilkår. Foreliggende standard opprettholder imidlertid denne løsningen. Det er liten eller ingen reell økonomisk forskjell i å avslutte et instrument og inngå avtale om et nytt, og det å gjøre en tilsvarende endring i vilkårene i et eksisterende instrument. Prinsippet om at økonomiske realiteter snarere enn formell form skal være avgjørende for regnskapsføringen, tilsier derfor en slik løsning. Også hensynet til anordningsprinsippet trekker i samme retning. Det presiseres at det samme vil gjelde også ved vesentlige endringer i de kontraktmessige vilkårene på en låneavtale med fast rente, jf. KRS nr. 3 nytt punkt 3.2 nr. 4.

c) Opsjoner

Det er gjort noen endringer når det gjelder regnskapsføring av opsjoner i forhold til høringsutkastet. Det er ingen særskilte regler for regnskapsføring av opsjoner som ikke inngår i sikring. Det vil si at opsjoner regnskapsføres etter de generelle vurderingsreglene ved hver balansedag. For kjøpte opsjoner som inngår i en sikringsrelasjon, er det imidlertid en egen regel i punkt 3.5.3 nr. 4. Opsjonspremie som betales, eller på annen måte ytes, ved anskaffelse av en opsjon som inngår i sikring, skal periodiseres lineært over opsjonsperioden.

d) Krav til noteopplysninger

Kravene til noteopplysninger er noe endret sammenlignet med høringsutkastet. Kravet om opplysninger om virkelig verdi (markedsverdi) på sikringsinstrumenter er tatt ut. Merk imidlertid at det skal opplyses om virkelig verdi for derivater som ikke inngår i sikring. Det er også tatt inn et krav om at det skal opplyses om finansielle instrumenter som har vært gjenstand for flere endringer i avtalevilkår som hver for seg ikke har vært vurdert som vesentlige.

e) Obligasjonslån

KRS nr. 2 har tidligere lagt til grunn at over- og underkurs ved opptak av obligasjonslån skal periodiseres over lånets løpetid på samme måte som ved anskaffelse av obligasjoner som skal holdes til forfall. GKRS har etter nærmere vurdering kommet til at det er mer i samsvar med de grunnleggende prinsippene for kommuneregnskapet at eventuell over- eller underkurs ved opptak av obligasjonslån skal regnskapsføres hhv som finansinntekt eller -utgift på tidspunkt for låneopptaket.

Overgangsbestemmelser

Eksisterende obligasjoner til forfall klassifisert som anleggsmidler, omklassifiseres til omløpsmidler i ikrafttredelsesåret. Omklassifiseringen vil innebære en inntektsføring i kommunens investeringsregnskap, forutsatt at anskaffelsen av obligasjonene ble utgiftsført i investeringsregnskapet ved anskaffelsen. I henhold til KRS nr. 1 punkt 2.4 nr. 2 åpnes det ikke for andre omklassifiseringer enn denne som gjøres som en følge av standardendringene.

Bestemmelsene om regnskapsmessig sikring i høringsutkastets punkt 3.5 stiller krav til dokumentasjon av sikringsforholdet. Eksisterende avtaler må gjennomgås og dokumentasjon må etableres innen årsregnskapet for 2014 avlegges. Løpende sikringsavtaler ved ikrafttredelse av standarden behandles som sikringsavtaler i etterfølgende regnskapsperioder, jf. omtalen i punkt 3.5.1 i vedlegg A.

Det vises til vedlagte regnskapsstandard.

Foreløpige standarder anbefales fulgt og avvik skal faglig begrunnes. Standarden tas opp til revurdering etter en periode med erfaringer fra praksis. Standarden vil virke som foreløpig standard i minst ett årsregnskap før den vil bli revurdert. Eventuelle kommentarer til foreløpig standard, som vil bli vurdert før standarden omgjøres til endelig standard, sendes til:

Foreningen for god kommunal regnskapsskikk
v/utredningsleder Knut Erik Lie
Postboks 988
2626 Lillehammer
e-post: gkrs@nkrf.no

Med vennlig hilsen
Foreningen for god kommunal regnskapsskikk

Knut Erik Lie
Utredningsleder

Vedlegg:

KRS nr. 11 (F) Finansielle eiendeler og forpliktelser

Vedlegg A: Veiledning til anvendelse av KRS nr. 11

Vedlegg B: Eksempler på regnskapsføring

Vedlegg C: Ordliste finansielle eiendeler og forpliktelser

Endring i andre standarder som følge av KRS nr. 11

OVERSIKT OVER MOTTATTE HØRINGSUTTALELSER

- Asker kommune og Bærum kommune
- Aust-Agder fylkeskommune
- Buskerud fylkeskommune
- Bærum kommunerevisjon
- Fornyings-, administrasjons- og kirkedepartementet
- Gjøvik kommune
- Haugesund kommune
- Kommunerevisjonen Vest Vest-Agder IKS
- Komrev 3 IKS
- NKK avdeling Agder
- Nordea Markets Norge
- Norges kemner og kommuneøkonomers forbund
- Norges Kommunerevisorforbund
- PWC
- Sarpsborg kommune
- Statistisk sentralbyrå
- Sørreisa kommune
- Stavanger kommune
- Tromsø kommune
- Trondheim kommune
- Vennesla kommune
- Østfold fylkeskommune
- Ålesund kommune

Adressater

Kommunal- og moderniseringsdepartementet
Kulturdepartementet
KS
Norges kemner og kommuneøkonomers forbund
Norges Kommunerevisorforbund

Kommuner
Fylkeskommuner
Revisorer av kommuner og fylkeskommuner
Fylkesmennene

Universitetet i Stavanger
Universitetet i Agder
Høgskolen i Harstad
Høgskolen i Sør-Trøndelag
Høgskolen i Hedmark
Høgskolen i Molde
Høgskolen i Oslo
Høgskolen i Telemark
Høgskolen i Østfold
Norges Handelshøyskole
Handelshøgskolen i Bodø
Handelshøyskolen BI

Finansdepartementet
Finanstilsynet
Norges Bank
Riksrevisjonen
Statistisk Sentralbyrå
Oslo Børs

Den norske revisorforening
Delta
Den Norske Advokatforening
Econa
Fagforbundet
Finansieringsselskapenes forening
Finansnæringens hovedorganisasjon
KA Kirkelig arbeidsgiver- og interesseorganisasjon
KLP Forsikring
KLP Kommunekreditt
Kommunalbanken AS
Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening
Norske Finansanalytikerens Forening
Næringslivets Hovedorganisasjon
Sparebankforeningen i Norge