

NOTAT – REGNSKAPSMESSIG BEHANDLING AV UTENLANDSK VALUTA

Fastsatt av foreningens styre i møte 29.09.2006, med endringer 21.06.2012

Innledning og avgrensning

Dette notatet drøfter regnskapsmessig behandling av transaksjoner, eiendeler og gjeld i utenlandsk valuta i kommuneregnskapet.

Kommuner og fylkeskommuner kan være part i transaksjoner med utenlandske parter som gjøres opp i annen valuta enn norske kroner. Slike transaksjoner er i sin tur opphav til balanseposter (fordringer og gjeld) i utenlandsk valuta. Videre kan kommuner og fylkeskommuner ha eiendeler hvor valutakursendringer er et element i verddivurderingen.

Kommuneloven § 52 pålegger kommunene "å forvalte sine midler slik at tilfredsstillende avkastning kan oppnås, uten at det innebærer vesentlig finansiell risiko". Denne bestemmelsen legger, sammen med finansforvaltningsforskriften, visse restriksjoner på kommunenes muligheter til å foreta disposisjoner som innebærer valutarisiko.

Det legges til grunn at problemstillinger knyttet til omregning av regnskap i utenlandsk valuta og valg av funksjonell valuta er lite relevante for kommuner og fylkeskommuner, og er derfor ikke omhandlet i notatet. Videre er heller ikke regnskapsmessig behandling av valutaderivativer og valutasikring omhandlet i notatet.

Definisjoner

Følgende begreper med angitt definisjon er anvendt i notatet.

Dagskurs er valutakursen på balansedagen

Transaksjonskurs er valutakursen på transaksjonstidspunktet

Pengeposter er finansielle eiendeler og gjeld, herunder kontanter, bankinnskudd, fordringer, obligasjoner, finansiell leasing mv.

Regelverk

I henhold til anordningsprinsippet skal alle kjente utgifter og inntekter i året skal tas med i årsregnskapet for vedkommende år, enten de er betalt eller ikke når årsregnskapet avsluttes, kommuneloven § 48 nr. 2.

Vurderingsregler for kommunens eiendeler er gitt i forskrift om årsregnskap og årsberetning § 8. Forskriften omhandler bare eiendeler, men KRS nr. 2 "Anskaffelseskost og opptaktskost for balanseposter" legger til grunn at vurderingsreglene gjelder tilsvarende for gjeld.

Omløpsmidler skal vurderes til laveste av opprinnelig anskaffelseskost og virkelig verdi – laveste verdis prinsipp. Markedsbaserte finansielle omløpsmidler skal vurderes til virkelig verdi. Tilsvarende skal kortsiktig gjeld vurderes til høyeste av opprinnelig opptakskost og virkelig verdi.

Anleggsmidler skal vurderes til anskaffelseskost. Anleggsmidler med begrenset økonomisk levetid skal avskrives med årlige like store beløp. Anleggsmidler skal nedskrives til virkelig verdi ved verdifall som forventes ikke å være forbigående. Nedskrivning reverseres i den utstrekning grunnlaget for nedskrivningen ikke lenger er til stede. Tilsvarende skal langsiktig gjeld skrives opp ved varig verdifall (økning i forpliktelsen). Renteendringer hensyntas normalt ikke ved vurdering av langsiktig gjeld.

Verken kommuneloven eller forskrift om årsregnskap og årsberetning har egne bestemmelser om valuta. Det innebærer at den regnskapsmessige behandling av utenlandsk valuta i kommuneregnskapet må utledes av de generelle bestemmelsene i lov og forskrift. Det er i vurderingsreglene i forskrift om årsregnskap og årsberetning heller ikke tatt inn tilsvarende bestemmelser som regnskapslovens § 5-9 om omregning av pengeposter i utenlandsk valuta til dagskurs.

Transaksjoner i utenlandsk valuta

Inntekter og utgifter skal regnskapsføres i samsvar med anordningsprinsippet. Som hovedregel innebærer det regnskapsføring på transaksjonstidspunktet. **Den opprinnelige transaksjonen skal regnskapsføres til verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet, dvs. historisk kost. Dette er operasjonalisert gjennom vurderingsreglene i regnskapsforskriften § 8. Jf. også KRS nr. 2 "Anskaffelseskost og opptakskost for balanseposter".**

Inntekter og utgifter i utenlandsk valuta skal derfor regnskapsføres til kursen på transaksjonstidspunktet (transaksjonskursen).

Eiendeler og gjeld i utenlandsk valuta

Eiendeler og gjeld i utenlandsk valuta skal vurderes etter de generelle vurderingsreglene i forskrift om årsregnskap og årsberetning § 8. Generelt gjelder at eiendeler og gjeld som vurderes til anskaffelseskost (opptakskost for gjeld) omregnes til transaksjonskurs, mens eiendeler og gjeld som vurderes til virkelig verdi omregnes til dagskurs.

Omløpsmidler og kortsiktig gjeld

Ved kjøp og salg av tjenester hvor betaling skal skje i utenlandsk valuta, vil det oppstå henholdsvis kortsiktige gjeldsposter og kortsiktige fordringer. Videre kan en kommune ha omløpsmidler i utenlandsk valuta i form av bankinnskudd, aksjer og andre verdipapirer.

Omløpsmidler skal vurderes til laveste verdi av opprinnelig anskaffelseskost og virkelig verdi. Valutakurs er et element ved vurderingen av omløpsmidlene 31.12. i regnskapsåret. Dersom valutakursendringer fører til at virkelig verdi 31.12. for et omløpsmiddel er lavere enn opprinnelig anskaffelseskost (urealisert valutatap), skal bokført verdi på omløpsmiddelet skrives ned. Urealiserte valutagevinster

regnskapsføres ikke. Tilsvarende skal kortsiktige gjeldsposter i utenlandsk valuta skrives opp ved urealiserte valutatap.

En undergruppe av omløpsmidlene er markedsbaserte finansielle omløpsmidler som iht. forskrift om årsregnskap og årsberetning § 8 skal vurderes til virkelig verdi. Markedsbaserte finansielle omløpsmidler notert i utenlandsk valuta skal omregnes til valutakursen 31.12. i regnskapsåret (dagskurs). Dette innebærer at for markedsbaserte finansielle omløpsmidler skal både urealiserte valutatap og valutagevinster regnskapsføres.

Bestemmelsen om vurdering av markedsbaserte finansielle omløpsmidler til virkelig verdi er det eneste unntaket fra de generelle vurderingsreglene i regnskapsforskriften. De kommunale regnskapsbestemmelsene kan derfor ikke begrunne anvendelsen av dagskursprinsippet for pengeposter i utenlandsk valuta. Pengeposter skal derfor vurderes etter de generelle vurderingsreglene.

Langsiktig gjeld

Langsiktig gjeld i utenlandsk valuta (valutalån) skal vurderes til opprinnelig opptakskost med mindre balansedagens valutakurs er høyere enn transaksjonskursen. Balansedagens valutakurs er det beste estimatet på fremtidig oppgjørsverdi, og en valutakursendring vurderes derfor som varig. I et slikt tilfelle skal derfor bokført verdi på gjeldsposten oppskrives. Ved en senere nedgang i valutakursen skal oppskrivningen reverseres, dog ikke lenger ned enn til opprinnelig opptakskost. Balanseført verdi på valutalån kan ikke nedskrives som følge av valutakursendringer.

Anleggsmidler

Valutakursendringer vil kun ha betydning ved vurdering av finansielle anleggsmidler som aksjer og andeler og obligasjoner som holdes til forfall. Vurderingsreglene for finansielle anleggsmidler i utenlandsk valuta er tilsvarende som for langsiktig gjeld. Balanseført verdi på finansielle anleggsmidler i utenlandsk valuta nedskrives ved reduksjon i valutakursen. Ved en senere økning i valutakursen skal nedskrivningen reduseres, dog ikke lenger opp enn til opprinnelig anskaffelseskost.

I henhold til KRS nr. 2 skal anskaffelseskost for obligasjoner som holdes til forfall settes lik pålydende, mens over- eller underkurs føres opp som omløpsmiddel eller kortsiktig gjeld og utgifts-/inntektsføres over obligasjonens løpetid.

Valutakursendringer vil kun være relevant ved verddivurdering av obligasjonens pålydende som er balanseført som anleggsmiddel. Balanseført verdi av over- eller underkurs endres ikke ved valutakursendringer.

En kommune kan ha andre anleggsmidler i utlandet i form av fast eiendom og varige driftsmidler. Valutakursendringer medfører ikke at bokført verdi på slike anleggsmidler skal endres.

Behandling av valutagevinst/-tap ved vurdering av eiendeler og gjeld i utenlandsk valuta

Ved oppgjør eller omregning av valutaposter til en kurs som avviker fra bokført valutakurs oppstår valutagevinst eller -tap.

Realiserte valutagevinster og -tap oppstår ved oppgjør av pengeposter i utenlandsk valuta, eller ved salg eller innløsning av eiendeler notert i utenlandsk valuta. Realisert valutakursgevinst eller -tap knyttet til omløpsmidler eller kortsiktig gjeld skal føres til inntekt eller utgift i driftsregnskapet som finanspost. Transaksjoner skal regnskapsføres til kursen på transaksjonstidspunktet. Eventuell valutagevinst eller -tap skilles derfor ikke ut ved regnskapsføring av inntekter ved salg av finansielle anleggsmidler i utenlandsk valuta og avdrag på eller innfrielse av valutalån.

Urealiserte valutatap ved vurdering av omløpsmidler eller kortsiktig gjeld skal føres til utgift som finanspost i den regnskapsperioden vurderingen foretas. Urealiserte valutagevinster regnskapsføres ikke. For markedsbaserte finansielle omløpsmidler som skal vurderes til virkelig verdi, regnskapsføres både urealisert valutagevinst og -tap.

Urealiserte valutatap ved vurdering av finansielle anleggsmidler eller langsiktig gjeld føres mot kapitalkonto. Urealiserte valutagevinster regnskapsføres ikke. Reversering av tidligere nedskrivning av finansielle anleggsmidler eller oppskrivning av langsiktig gjeld føres også mot kapitalkonto.

Oppsummering

Foreningen for god kommunal regnskapsskikk legger til grunn følgende prinsipper for behandling av utenlandsk valuta i kommuneregnskapet.

- Inntekter og utgifter i utenlandsk valuta regnskapsføres til transaksjonskurs.
- Urealiserte valutatap for omløpsmidler og kortsiktig gjeld føres til utgift i driftsregnskapet som finanspost. Urealiserte valutagevinster regnskapsføres ikke.
- Urealiserte valutatap for anleggsmidler og langsiktig gjeld føres mot kapitalkonto. Urealiserte valutagevinster regnskapsføres ikke.
- Markedsbaserte finansielle omløpsmidler som skal vurderes til virkelig verdi, omregnes til dagskurs. Urealiserte valutagevinster og -tap regnskapsføres i driftsregnskapet som finanspost.
- Realiserte valutagevinster og -tap på omløpsmidler og kortsiktig gjeld regnskapsføres i driftsregnskapet som finanspost. Realiserte valutagevinster og -tap ved salg av finansielle anleggsmidler og avdrag på eller innfrielse av langsiktig gjeld regnskapsføres som en del av salgsinntekten eller avdragsutgiften.

NOTATET ER OPPHEVET 5. MAI 2022