



## NOTAT – REGNSKAPSMESSIG BEHANDLING AV UTENLANDSK VALUTA

Oppdatert notat fastsatt av GKRS' styre i møte 05.05.2022.

### 1. 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. Eksempler på dette kan være kjøp av varer eller tjenester fra utlandet og handel med kraftrettigheter. Slike transaksjoner er i sin tur opphav til balanseposter (fordringer og gjeld) i utenlandsk valuta. Kommuner og fylkeskommuner kan også ta opp langsiktig gjeld i valuta. Videre kan kommuner og fylkeskommuner ha eiendeler hvor valutakursendringer er et element i verdivurderingen, f.eks. aksjer notert på utenlandsk børs, ulike sikringsinstrumenter mv.

Regnskapsmessig behandling av valutaderivater og valutasikring er dekket av KRS nr. 11 «Finansielle eiendeler og forpliktelser» og omtales ikke videre i dette notatet.

Med kommuner menes i det følgende både kommuner og fylkeskommuner.

### 2. Definisjoner

Følgende begreper med angitt definisjon er anvendt i notatet.

*Dagskurs* er valutakursen på balansedagen<sup>1</sup>

*Transaksjonskurs* er valutakursen på transaksjonstidspunktet

### 3. 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, jf. kommuneloven § 14-6 tredje ledd bokstav c.

Regler om måling av eiendeler og gjeld er gitt i budsjett- og regnskapsforskriften kapittel 3

Omløpsmidler skal i henhold til § 3-3 første ledd måles til laveste av anskaffelseskost og virkelig verdi (laveste verdis prinsipp). Markedsbaserte finansielle omløpsmidler skal måles til virkelig verdi. Tilsvarende skal kortsiktig gjeld måles til høyeste av opptakskost og virkelig verdi, jf. § 3-3 andre ledd.

---

<sup>1</sup> Norges Bank publiserer valutakurser daglig.

Anleggsmidler skal måles til anskaffelseskost, jf. § 3-2 første ledd. Anleggsmidler med begrenset utnyttbar levetid skal avskrives etter budsjett- og regnskapsforskriften § 3-4. Anleggsmidler skal nedskrives til virkelig verdi ved et vesentlig og varig verdifall. Nedskrivningen reverseres i den utstrekning grunnlaget for nedskrivningen faller bort. Tilsvarende skal langsiktig gjeld måles til opptakskost og oppskrives ved en varig økning i forpliktelsen, jf. § 3-2 andre ledd. Langsiktig gjeld oppskrives likevel ikke ved renteendringer på lån.

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.

## **4. Drøfting**

### **4.1 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 budsjett- og regnskapsforskriften kapittel 3.

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

### **4.2 Eiendeler og gjeld i utenlandsk valuta**

Eiendeler og gjeld i utenlandsk valuta skal måles etter de generelle vurderingsreglene i budsjett- og regnskapsforskriften kapittel 3. Det innebærer at eiendeler og gjeld som vurderes til henholdsvis anskaffelseskost og opptakskost omregnes til transaksjonskurs, mens eiendeler og gjeld som vurderes til virkelig verdi omregnes til dagskurs.

#### *Omløpsmidler og kortsiktig gjeld*

Ved kjøp og salg av varer og 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.

Budsjett- og regnskapsforskriften har ikke egne målingsregler for valuta. Omløpsmidler og kortsiktig gjeld skal vurderes etter de generelle målingsreglene og ikke etter et dagskursprinsipp.

Omløpsmidler skal måles til laveste verdi av anskaffelseskost og virkelig verdi. Valutakurs er et element ved målingen 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.

Markedsbaserte finansielle omløpsmidler skal måles 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.

Tilsvarende som for markedsbaserte finansielle omløpsmidler kan valutakursendringer på kontantbeholdninger og bankinnskudd i utenlandsk valuta omgjøres til norske kroner umiddelbart og uten vesentlige kostnader. Dermed anses skillet mellom realiserte og urealiserte verdier som utydelig og lite relevant. Valutakursendringer knyttet til disse eiendelene kan anses som rimelig sikre og kan estimeres med tilstrekkelig pålitelighet, og anses dermed som realisert. Kontantbeholdning og bankinnskudd i utenlandsk valuta omregnes derfor til dagskurs på balansedagen.

#### *Langsiktig gjeld*

Langsiktig gjeld i utenlandsk valuta (valutalån) skal vurderes til opptakskost med mindre balansedagens valutakurs er høyere enn transaksjonskursen. Balansedagens valutakurs er det beste estimatet på fremtidig oppgjørsv verdi, 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. 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.

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.

### **4.3 Behandling av valutagevinst/-tap**

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 fordringer og gjeld 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. Ved salg av finansielle anleggsmidler i utenlandsk valuta og avdrag på eller innfrielse av valutalån, skilles ikke en eventuell valutagevinst eller -tap ut ved regnskapsføring av inntekten eller utgiften, siden transaksjoner skal regnskapsføres til kursen på transaksjonstidspunktet.

Urealiserte valutatap ved måling av omløpsmidler eller kortsiktig gjeld skal som hovedregel 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.

Kontanter og bankinnskudd omregnes til dagskurs. Valutakursendringene regnes som kjent og regnskapsføres som inntekter eller utgifter.

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.

## **5. Oppsummering**

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

1. Inntekter og utgifter i utenlandsk valuta regnskapsføres til transaksjonskurs.
2. Urealiserte valutatap for omløpsmidler og kortsiktig gjeld føres til utgift i driftsregnskapet som finanspost. Urealiserte valutagevinster regnskapsføres ikke.
3. Urealiserte valutatap for anleggsmidler og langsiktig gjeld føres mot kapitalkonto. Urealiserte valutagevinster regnskapsføres ikke.
4. Markedsbaserte finansielle omløpsmidler som skal vurderes til virkelig verdi, omregnes til dagskurs. Urealiserte valutagevinster og -tap regnskapsføres i driftsregnskapet som finanspost.
5. Kontanter og bankinnskudd omregnes til dagskurs.
6. 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.