

FORELØPIG STANDARD

Statlig RegnskapsStandard 2

Kontantstrømoppstilling

Innholdsfortegnelse

Innledning	2
Mål	2
Virkeområde	2
Definisjoner	3
Konkrete problemstillinger	3
Overgangsbestemmelser	7
Iverksettelse	7
Vedlegg 1	8
Vedlegg 2	10
Appendiks	11

Versjon: 1.1

August 2008

Innledning

I denne standarden er bestemmelsene i standarden satt med **halvfete typer**, mens kommentarer og forklarende tekst er satt i vanlig skrift.

Mål

Målsettingen med denne standarden er å beskrive utarbeidelse og presentasjon av kontantstrømpoppstillingen i statlige forvaltningsorganer (heretter kalt virksomheter) som fører sine virksomhetsregnskap etter periodiseringsprinsippet. Informasjonen i kontantstrømpoppstillingen skal vise de kontante inn- og utbetalinger i den perioden regnskapet omfatter, og dermed endringene i virksomhetens likviditet. Standarden fastsetter kriterier for klassifisering og presentasjon av kontantstrømmer, samt hvilken tilleggsinformasjon som bør gis til kontantstrømpoppstillingen.

Virksomhetene bør presentere kontantstrømpoppstillingen etter den direkte modellen. Kontantstrømpoppstilling etter den direkte modellen vil inneholde den samme type og til dels samme informasjon som bruttobudsjetterte virksomheters S-rapport til statsregnskapet. Den indirekte modellen er ikke intern konsistent ettersom den inneholder både brutto- og nettorapporteringer av kontantstrømmer, beholdningsendringer og elementer som ikke er kontante. Den indirekte metoden representerer ikke en fullstendig kontantstrømpoppstilling og oppfyller ikke hovedformålet med kontantstrømpoppstillingen, som er å vise virksomhetenes kontantstrømmer i perioden.

Virkeområde

- 1. Denne standarden skal brukes ved utarbeidelse og presentasjon av kontantstrømpoppstilling for statlige virksomheter som fører sine virksomhetsregnskaper etter periodiseringsprinsippet i Finansdepartementets pilotprosjekt.**
2. Denne standarden er i denne omgang begrenset til Finansdepartementets pilotprosjekt og vil derfor ikke gjelde for andre virksomheter. Spesielt vil standarden ikke gjelde for statsforetak, helseforetak, særlovselskaper og andre statlige selskaper som fører sine regnskaper i henhold til annet lovverk.
3. Denne standarden omhandler presentasjon og utarbeidelse av kontantstrømpoppstilling. I den utstrekning standarden inneholder bestemmelser som går ut over virksomhetens fullmakter, er virksomhetens fullmakter bestemmende for regnskapsføringen.
4. Denne standarden er basert på NRS (F) Kontantstrømpoppstilling, men er begrenset til de forhold som antas å være aktuelle i statlige virksomheter. Dersom det oppstår forhold som er av en slik art at de ikke er dekket av bestemmelsene i denne standarden, må spørsmål om den regnskapsmessige behandlingen tas opp med Finansdepartementet.

5. **Standarden er utarbeidet med hjemmel i punkt 3.2.2 i Bestemmelser om statlig økonomistyring. Standarden kommer i tillegg til de bestemmelser som er gitt om regnskapsføring og rapportering i Reglement for økonomistyring i staten og Bestemmelser om økonomistyring i staten av 12. desember 2003 med endringer, senest 14. november 2006.**

Definisjoner

6. **Følgende begreper brukes i denne standarden:**

Fremmed valuta er en annen valuta enn norske kroner.

Kontanter er kasse-, bank- og andre likvidbeholdninger.

Kontantekvivalenter er likvide plasseringer hvor formålet er å møte nær forestående kontantutbetalinger, og som umiddelbart og til uvesentlig kursrisiko kan konverteres til kjente kontantbeløp.

Normalt vil bare kortsiktige plasseringer med forfall innen tre måneder fra anskaffelsestidspunktet kunne klassifiseres som kontantekvivalenter. Plassering i aksjer og lignende vil ikke tilfredsstille kravet om uvesentlig kursrisiko. Kontanter i utenlandsk valuta er eksponert for kursrisiko, men klassifiseres normalt som kontanter.

Kontantstrømmer er tilgang eller avgang av kontanter og kontantekvivalenter til virksomheten.

Kontrollert virksomhet er en virksomhet som er kontrollert av en annen virksomhet (som betegnes kontrollerende virksomhet).

Kursforskjell er differansen som oppstår når et beløp i utenlandsk valuta rapporteres med forskjellige vekslingskurser.

7. **Begreper som er definert i andre norske statlige regnskapsstandarder brukes i denne standarden i den samme betydning som i de øvrige norske statlige regnskapsstandardene.**

Konkrete problemstillinger

8. **Kontantstrømoppstillingen skal presentere virksomhetens kontantstrømmer fordelt på operasjonelle, investerings- og finansieringsaktiviteter som en integrert del av regnskapsavleggelsen for samme periode som resultatregnskap og balanse med tilleggsinformasjon.**
9. **Kontantstrømmer fra operasjonelle aktiviteter kommer først og fremst fra aktivitetene som medfører innbetalinger og utbetalinger for virksomheten. Eksempler på**

kontantstrømmer fra operasjonelle aktiviteter er:

- (a) innbetalinger fra salg av varer og tjenester
- (b) innbetalinger fra avgifter og gebyrer, tilskudd, overføringer og bevilgninger
- (c) innbetalinger av renter, lisenser og utbytte
- (d) utbetalinger til andre statlige virksomheter
- (e) utbetalinger for kjøp av varer og tjenester
- (f) utbetalinger av lønn og sosiale kostnader

10. Kontantstrømmer fra investeringsaktiviteter skal presentere de innbetalinger og utbetalinger som er knyttet til virksomhetens varige driftsmidler. Eksempler på kontantstrømmer fra investeringsaktiviteter er:

- (a) utbetalinger i forbindelse med anskaffelse av varige driftsmidler, immaterielle eiendeler og andre eiendeler til varig bruk, inkludert utbetalinger i forbindelse med egentilvirkning av varige driftsmidler
- (b) innbetalinger i forbindelse med salg av varige driftsmidler, immaterielle eiendeler og andre eiendeler til varig bruk
- (c) utbetalinger ved kjøp av aksjer og andeler i andre foretak
- (d) innbetalinger fra salg av aksjer og andeler i andre foretak
- (e) utbetalinger ved kjøp av andre investeringsobjekter
- (f) innbetalinger fra salg av andre investeringsobjekter

11. Kontantstrømmer fra finansieringsaktiviteter skal presentere innbetalinger og utbetalinger av kapital fra virksomheten. Eksempler på kontantstrømmer fra finansieringsvirksomhet er:

- (a) innbetalinger av virksomhetskaper
- (b) utbetalinger av virksomhetskaper

12. **Det skal rapporteres kontantstrømmer fra virksomhetens operasjonelle aktiviteter enten ved bruk av:**

- (a) **den direkte metoden der det vises brutto innbetalinger og brutto utbetalinger; eller**
- (b) **den indirekte metoden der virksomhetens resultat justeres for virkningen av transaksjoner uten kontanteffekt, alle utsatte eller påløpte innbetalinger eller utbetalinger fra tidligere eller fremtidige operasjonelle aktiviteter og inntekter eller kostnader i forbindelse med investeringsaktiviteter og finansielle aktiviteter.**

13. **Som en del av kontantstrømoppstillingen etter den direkte metoden skal det presenteres en avstemming av beløpene i kontantstrømoppstillingen med tilsvarende poster i balanseoppstillingen.**

14. **Den direkte modellen anbefales. Inntil det nødvendige datagrunnlag foreligger i virksomhetene, kan virksomhetene presentere kontantstrømoppstillingen etter den indirekte modellen. Vedleggene 1 og 2 viser prinsipielle oppstillinger etter**

den direkte respektive den indirekte modellen.

15. Ved bruk av den indirekte modellen rapporteres kontantstrømmene brutto fra investerings- og finansieringsaktiviteter, mens det regnskapsmessige resultat avstemmes mot netto kontantstrøm fra operasjonelle aktiviteter, jf. oppstillingen i vedlegg 2.
16. Ved bruk av den direkte modellen rapporteres virksomhetens kontantstrømmer fra operasjonelle aktiviteter, investeringsaktiviteter og finansieringsaktiviteter brutto. Vedlegg 1 viser en prinsipiell oppstilling etter den direkte modellen som skal følges av den enkelte virksomhet så langt den passer. Den enkelte virksomhet må vurdere å slå sammen enkelte linjer dersom den finner det hensiktsmessig, eventuelt foreta ytterligere spesifikasjoner, innenfor de rammer standarden setter.
17. **Det skal rapporteres brutto innbetalinger og brutto utbetalinger som følge av investeringsaktiviteter og finansielle aktiviteter, med unntak av de kontantstrømmer som er angitt i paragraf 18 og som kan rapporteres netto.**
18. **Kontantstrømmer som oppstår som følge av følgende operasjonelle aktiviteter, investeringsaktiviteter eller finansielle aktiviteter kan rapporteres netto:**
 - (a) **innbetalinger og utbetalinger som virksomheten foretar på vegne av andre når kontantstrømmen reflekterer andres aktiviteter; og**
 - (b) **innbetalinger og utbetalinger for forhold hvor omløpstiden er kort, beløpene er store, og forfallstidene er korte.**
19. **Kontantstrømmer som oppstår som følge av vesentlige transaksjoner i fremmed valuta skal registreres i norske kroner ved å benytte vekslingskursen mellom norske kroner og den fremmede valutaen på det tidspunkt da kontanttransaksjonen ble gjennomført.**
20. Omregning av kontantstrømmer i utenlandsk valuta skal normalt skje til kursen på betalingstidspunktet. Det kan benyttes en tilnærmet kurs (gjennomsnittskurs) dersom det ikke skaper vesentlige avvik fra bruk av kursen på betalingstidspunktet.
21. Urealiserte valutagevinster eller –tap er ikke inn- eller utbetalinger, og skal derfor ikke registreres i kontantstrømoppstillingen. Realiserte valutagevinster eller –tap vil ved bruk av kursen på betalingstidspunktet bli inkludert i den enkelte kontantstrøm direkte.
22. **Like poster i kontantstrømoppstillingen og resultatregnskapet og/eller balansen skal ha sammenfallende definisjoner. Omregningsdifferanser som gjelder kontanter og kontantekvivalenter inkluderes som en avstemmingspost mot beholdningen av kontanter og kontantekvivalenter i kontantstrømoppstillingen.**
23. Omregningsdifferanser som skyldes at kontantstrømmer i utenlandsk valuta omregnes til norske kroner på betalingstidspunktet, mens beholdningen av utenlandsk valuta omregnes til balansedagens kurs, er ikke en kontantstrøm og må tas inn som en avstemmingspost mot beholdningen av kontanter.

24. **Kontantstrømmer som oppstår som følge av ekstraordinære forhold skal etter omstendighetene klassifiseres som operasjonelle aktiviteter, investeringsaktiviteter eller finansielle aktiviteter, og presenteres hver for seg.**
25. **Kontantstrømmer fra mottatt rente og utbytte, eller utbetalt rente skal presenteres hver for seg, og klassifiseres på samme måte fra regnskapsperiode til regnskapsperiode, enten som operasjonelle aktiviteter, investeringsaktiviteter eller finansielle aktiviteter.**
26. Renter og mottatt utbytte skal klassifiseres som operasjonelle aktiviteter.
27. **Akkumulerte kontantstrømmer som oppstår som følge av erverv og avhending av kontrollert virksomhet skal presenteres for seg og klassifiseres som investeringsaktiviteter. Sammenslåing eller utskillelse av virksomhet skal behandles tilsvarende.**
28. **Virksomheten skal både når det gjelder erverv og avhending av kontrollert virksomhet i løpet av regnskapsperioden presentere følgende akkumulerte tall:**
 - (a) **hele godtgjørelsen eller vederlaget**
 - (b) **andelen av godtgjørelsen eller vederlaget som er innfridd med kontanter eller kontantekvivalenter**
 - (c) **kontanter og kontantekvivalenter i kontrollerte virksomheter som er ervervet eller avhendet**
 - (d) **andre eiendeler og gjeld enn i form av kontanter og kontantekvivalenter som er regnskapsført i kontrollerte virksomheter som er ervervet eller avhendet**

Sammenslåing og utskilling av virksomheter skal behandles tilsvarende.

29. **Investerings- og finansieringstransaksjoner som ikke innebærer bruk av kontanter og kontantekvivalenter skal ikke tas med i kontantstrømoppstillingen. Slike transaksjoner skal det gjøres rede for i andre deler av regnskapsavlegget og slik at all relevant informasjon om disse transaksjonene legges frem.**

Tilleggsopplysninger

30. **Det skal gis følgende tilleggsopplysninger:**
 - (a) **prinsippene for klassifisering av kontanter og kontantekvivalenter**
 - (b) **investeringer som ikke har virkning på kontantstrømmene i perioden**
 - (c) **kontanter og kontantekvivalenter**
31. **Ved bruk av den indirekte modellen skal det opplyses om vesentlige avstemmingsposter under operasjonelle aktiviteter som ikke fremgår av endring i balanseverdier eller i noter til regnskapet.**

Overgangsbestemmelser

- 32. Alle bestemmelsene i denne standarden skal iverksettes fra den dato Finansdepartementet bestemmer.**

Iverksettelse

- 33. Denne statlige regnskapsstandarden gjelder for årsregnskap som omfatter regnskapsperioder som begynner 1. januar 2005 eller senere.**

Vedlegg 1 Kontantstrømoppstilling etter den direkte modellen

Kontantstrømmer fra operasjonelle aktiviteter

Innbetalinger

innbetalinger av bevilgning (nettobudsjetterte)
innbetalinger av skatter, avgifter og gebyrer til statskassen
innbetalinger fra statskassen til tilskudd til andre
innbetalinger fra salg av varer og tjenester
innbetalinger av avgifter, gebyrer og lisenser
innbetalinger av tilskudd og overføringer fra andre statsetater
innbetalinger av utbytte
innbetalinger av renter
innbetalinger av refusjoner
andre innbetalinger
Sum innbetalinger

Utbetalinger

utbetalinger av lønn og sosiale kostnader
utbetalinger for varer og tjenester for videresalg og eget forbruk
utbetalinger av renter
utbetalinger av skatter og offentlige avgifter
andre utbetalinger
Sum utbetalinger

Netto kontantstrøm fra operasjonelle aktiviteter *

Kontantstrømmer fra investeringsaktiviteter

innbetalinger ved salg av varige driftsmidler
utbetalinger ved kjøp av varige driftsmidler
innbetalinger ved salg av aksjer og andeler i andre foretak
utbetalinger ved kjøp av aksjer og andeler i andre foretak
utbetalinger ved kjøp av andre investeringsobjekter
innbetalinger ved salg av andre investeringsobjekter
Netto kontantstrøm fra investeringsaktiviteter

Kontantstrømmer fra finansieringsaktiviteter (nettobudsjetterte)

innbetalinger av virksomhetskapi tal
tilbakebetalinger av virksomhetskapi tal
utbetalinger av utbytte til statskassen
Netto kontantstrøm fra finansieringsaktiviteter

Effekt av valutakursendringer på kontanter og kontantekvivalenter

Netto endring i kontanter og kontantekvivalenter
Beholdning av kontanter og kontantekvivalenter ved periodens begynnelse
Beholdning av kontanter og kontantekvivalenter ved periodens slutt

SRS 2 Kontantstrømoppstilling

* Avstemming

periodens resultat
bokført verdi avhendede anleggsmidler
ordinære avskrivninger
nedskrivning av anleggsmidler
netto avregninger
inntekt fra bevilgning (bruttobudsjetterte)
arbeidsgiveravgift/gruppeliv ført på kap. 5700/5309
avsetning utsatte inntekter (tilgang anleggsmidler)
resultatandel i datterselskap
resultatandel tilknyttet selskap
endring i ikke inntektsført bevilgning knyttet til anleggsmidler
endring i varelager
endring i kundefordringer
endring i leverandørgjeld
endring i ikke inntektsført bevilgning (nettobudsjetterte)
effekt av valutakursendringer
inntekter til pensjoner (kalkulatoriske)
pensjonskostnader (kalkulatoriske)
poster klassifisert som investerings- eller finansieringsaktiviteter
endring i andre tidsavgrensningposter
Netto kontantstrøm fra operasjonelle aktiviteter

Vedlegg 2 Kontantstrømoppstilling etter den indirekte modellen

Kontantstrøm fra operasjonelle aktiviteter

periodens resultat
bokført verdi avhendede anleggsmidler
ordinære avskrivninger
nedskrivning av anleggsmidler
netto avregninger
inntekt fra bevilgning (bruttobudsjetterte)
arbeidsgiveravgift/gruppeliv ført på kap. 5700/5309
avsetning utsatte inntekter (tilgang anleggsmidler)
resultatandel i datterselskap
resultatandel tilknyttet selskap
endring i ikke inntektsført bevilgning knyttet til anleggsmidler
endring i varelager
endring i kundefordringer
endring i leverandørgjeld
effekt av valutakursendringer
inntekter til pensjoner (kalkulatoriske)
pensjonskostnader (kalkulatoriske)
poster klassifisert som investerings- eller finansieringsaktiviteter
endring i andre tidsavgrensningsposter
<u>Netto kontantstrøm fra operasjonelle aktiviteter</u>

Kontantstrømmer fra investeringsaktiviteter

innbetalinger ved salg av varige driftsmidler
utbetalinger ved kjøp av varige driftsmidler
innbetalinger ved salg av aksjer og andeler i andre foretak
utbetalinger ved kjøp av aksjer og andeler i andre foretak
utbetalinger ved kjøp av andre investeringsobjekter
innbetalinger ved salg av andre investeringsobjekter
<u>Netto kontantstrøm fra investeringsaktiviteter</u>

Kontantstrømmer fra finansieringsaktiviteter (nettobudsjetterte)

innbetalinger av virksomhetskapital
tilbakebetalinger av virksomhetskapital
utbetalinger av utbytte til statskassen
<u>Netto kontantstrøm fra finansieringsaktiviteter</u>
<u>Effekt av valutakursendringer på kontanter og kontantekvivalenter</u>
<u>Netto endring i kontanter og kontantekvivalenter</u>
<u>Beholdning av kontanter og kontantekvivalenter ved periodens begynnelse</u>
<u>Beholdning av kontanter og kontantekvivalenter ved periodens slutt</u>

SRS 2 Kontantstrømoppstilling

APPENDIKS SRS 2 Kontantstrømoppstilling

Status: Foreløpig standard

Format: SRS 2 er gitt samme nummer som tilsvarende IPSAS. Teksten i SRS 2 er redigert etter standardoppsettet i pilotprosjektet. Bestemmelsene er satt med uthevet skrift, mens kommentarer og utdypninger av bestemmelsene er satt som vanlig tekst.

Forholdet til NRS: Denne standarden er basert på NRS (F) Kontantstrømoppstilling, men er begrenset til de forhold som antas å være aktuelle i pilotprosjektet.

Forholdet til IPSAS: Innholdsmessig er det stor grad av samsvar mellom IPSAS 2 Cash Flow Statement og SRS 2 Kontantstrømoppstilling for de forhold som er aktuelle for virksomhetene som tar del i pilotprosjektet.

Avvik fra NRS:

Oppstillingsplaner: Oppstillingsplanene er tilpasset statsspesifikke forhold.

Oppstillingsplanen inneholder linjer som viser kalkulatoriske pensjonsinntekter og kalkulatoriske pensjonskostnader.

Oppstillingsplanen tar videre hensyn til virkningene av forpliktelsesmodellen.