

ANBEFALT STANDARD

Statlig RegnskapsStandard 2

Kontantstrømoppstilling

Innholdsfortegnelse

Innledning	2
Mål	2
Virkeområde	2
Definisjoner	3
Konkrete problemstillinger	3
Tilleggsopplysninger	5
Iverksettelse	5
Vedlegg 1 Kontantstrømoppstilling etter den direkte modellen for bruttobudsjetterte virksomheter	6
Vedlegg 2 Kontantstrømoppstilling etter den direkte modellen for nettobudsjetterte virksomheter	8
Appendiks	10

Innledning

Statlige virksomheter kan i samråd med overordnet departement velge å føre virksomhetsregnskapet etter andre prinsipper enn kontantprinsippet. Prinsippet som i tilfelle velges, skal være dokumentert og konsistent over tid, jf. punkt 3.2.3 i Bestemmelser om økonomistyring i staten.

Denne statlige regnskapsstandarden er fastsatt av Finansdepartementet som anbefalt, men ikke obligatorisk standard med hjemmel i punkt 3.2.2 i Bestemmelser om økonomistyring i staten. Standarden er én av et sett anbefalte regnskapsstandarder for virksomheter som velger å føre periodisert virksomhetsregnskap.

Virkeområdet for de anbefalte statlige regnskapsstandardene (SRS) er statlige forvaltningsorganer som er en del av staten som juridisk person, heretter betegnet som statlige virksomheter, jf. § 2 i Reglement for økonomistyring i staten. Disse standardene gjelder ikke for statsforetak, helseforetak, særlovselskaper og andre statlige selskaper som fører sine regnskaper i henhold til annet lovverk.

De statlige regnskapsstandardene (SRS) inneholder regler om hvordan statlige virksomheter som følger disse, skal utarbeide og presentere sitt virksomhetsregnskap. Dersom en virksomhet, i samråd med overordnet departement, velger å føre sitt virksomhetsregnskap i henhold til de statlige regnskapsstandardene, skal som utgangspunkt alle standardene benyttes. Dersom en virksomhet avviker fra de anbefalte standardene på enkelte punkter, må dette opplyses om og begrunnes i regnskapspresentasjonen. Det skal i tillegg sendes en redegjørelse for eventuelle avvik til Senter for statlig økonomistyring via overordnet departement. Det vises også til Rundskriv R-114 om fastsettelse og bruk av anbefalte statlige regnskapsstandarder i virksomhetsregnskapene.

Regnskapsreglene i SRS kommer i tillegg til de bestemmelser som er gitt om bokføring og rapportering i Reglement for økonomistyring i staten og Bestemmelser om økonomistyring i staten av 12. desember 2003 med senere endringer. SRS kan aldri legitimere disposisjoner som ligger utenfor de fullmakter virksomheten er gitt.

I denne standarden er **halvfete typer** benyttet for å fremheve hovedprinsippene, men all tekst har samme autoritet.

Mål

Målsetningen med denne standarden er å beskrive hvordan statlige virksomheter som fører sine virksomhetsregnskaper i henhold til SRSene, skal utarbeide og presentere kontantstrømoppstillingen.

Virkeområde

- 1. Denne standarden skal brukes ved utarbeidelse og presentasjon av kontantstrømoppstilling for statlige virksomheter som fører sine virksomhetsregnskaper i henhold til SRSene. Statlige virksomheter skal presentere en kontantstrømanalyse etter den direkte modellen.**

2. Kontantstrømoppstillingen skal vise virksomhetens faktiske kontante inn- og utbetalinger i regnskapsperioden. Kontantstrømoppstillingen vil i stor grad vise samme informasjon som bruttobudsjetterte forvaltningsorganers S-rapport til statsregnskapet. Standarden fastsetter kriterier for klassifisering og presentasjon av kontantstrømmer, samt hvilken tilleggsinformasjon som bør gis til kontantstrømoppstillingen.
3. 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 Senter for statlig økonomistyring(SSØ).

Definisjoner

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

Utenlandsk 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).

Konkrete problemstillinger

5. **Kontantstrømoppstillingen skal presentere virksomhetens kontantstrømmer fordelt på operasjonelle aktiviteter, investeringsaktiviteter og finansieringsaktiviteter som en integrert del av regnskapsavleggelsen for samme periode som resultatregnskap og balanse med tilleggsinformasjon.**
6. Operasjonelle aktiviteter er de aktiviteter som inngår som del av virksomhetens varekretsløp for det enkelte virksomhetsområde, for eksempel produksjon, kjøp og salg av varer og tjenester, samt øvrige aktiviteter som ikke naturlig lar seg definere som investerings- eller finansieringsaktiviteter. Eksempler på kontantstrømmer fra operasjonelle aktiviteter er:
 - innbetalinger av bevilgninger

- innbetalinger fra salg av varer og tjenester
 - innbetalinger av avgifter, gebyrer og lisenser
 - innbetalinger av utbytte og renter
 - utbetalinger av lønn og sosiale kostnader
 - utbetalinger for varer og tjenester for videresalg og eget forbruk
7. Investeringsaktiviteter omfatter kjøp og salg av eiendeler som ikke er å betrakte som kontantekvivalenter, og som ikke inngår som en del av foretakets varekretsløp (produksjon, kjøp og salg av varer og tjenester). Eksempler på kontantstrømmer fra investeringsaktiviteter er:
- innbetalinger ved salg av varige driftsmidler
 - utbetalinger ved kjøp av varige driftsmidler
 - innbetalinger ved salg av aksjer og andeler
 - utbetalinger ved kjøp av aksjer og andeler
 - utbetalinger ved kjøp av andre investeringsobjekter
 - innbetalinger ved salg av andre investeringsobjekter
8. Finansieringsaktiviteter inkluderer opptak og nedbetaling av lån, samt innhenting og betjening av virksomhetskapital. Eksempler på kontantstrømmer fra finansieringsaktiviteter er:
- innbetalinger av virksomhetskapital
 - tilbakebetalinger av virksomhetskapital
9. **Det skal rapporteres kontantstrømmer fra virksomhetens operasjonelle aktiviteter ved bruk av den direkte modellen der det vises brutto innbetalinger og brutto utbetalinger.**
10. **Som en del av kontantstrømoppstillingen etter den direkte modellen skal det presenteres en avstemming av sammenhengen mellom det regnskapsmessige resultatet og kontantstrømmene.**
11. Ved bruk av den direkte modellen rapporteres virksomhetens kontantstrømmer fra operasjonelle aktiviteter, investeringsaktiviteter og finansieringsaktiviteter brutto. Vedlegg 1 og 2 viser oppstilling etter den direkte modellen som skal følges av den enkelte virksomhet. Den enkelte virksomhet må vurdere å slå sammen enkelte linjer dersom den finner det hensiktsmessig, eventuelt foreta ytterligere spesifikasjoner, innenfor de rammer standarden setter.
12. **Det skal rapporteres brutto innbetalinger og brutto utbetalinger som følge av investeringsaktiviteter og finansieringsaktiviteter.**
13. **Like poster i kontantstrømoppstillingen og i resultatregnskapet og balansen skal ha sammenfallende definisjoner.**
14. **Omregning av kontantstrømmer i utenlandsk valuta skjer til kursen på betalingstidspunktet, eventuelt til en tilnærmet kurs (gjennomsnittskurs) dersom det ikke skaper vesentlige avvik fra bruk av kursen på betalingstidspunktet.**

15. 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.
16. Omregningsdifferanser på kontanter vil medføre at periodens kontantstrøm ikke vil tilsvare endringen i kontanter i perioden. Denne omregningsdifferansen er en effekt av at kontantstrømmene i utenlandsk valuta omregnes til norske kroner etter kursen på betalingstidspunktet, mens beholdningen av utenlandsk valuta omregnes til balansedagens kurs. Denne omregningsdifferansen er ikke en kontantstrøm, og må derfor tas inn som en avstemningspost mot beholdningen av kontanter.
17. Kontantstrømmer som oppstår som følge av særlige forhold skal etter omstendighetene klassifiseres som operasjonelle aktiviteter, investeringsaktiviteter eller finansieringsaktiviteter, og presenteres hver for seg.
18. Kontantstrømmer fra mottatt rente og utbytte, eller utbetalt rente skal presenteres hver for seg, og klassifiseres på samme måte fra regnskapsperiode til regnskapsperiode, normalt som operasjonelle aktiviteter.
19. 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.
20. **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 regnskapet og slik at all relevant informasjon om disse transaksjonene legges frem.**

Tilleggsopplysninger

21. Det skal gis følgende tilleggsopplysninger:
 - a) prinsippene for klassifisering av kontanter og kontantekvivalenter
 - b) investeringer som ikke har virkning på kontantstrømmene i perioden
 - c) beholdning av kontanter og kontantekvivalenter

Iverksettelse

22. **Denne regnskapsstandarden gjelder for regnskapsår som starter 1. januar 2010 eller senere. Det oppfordres til tidligere anvendelse.**

Vedlegg 1 Kontantstrømoppstilling etter den direkte modellen for bruttobudsjetterte virksomheter

Kontantstrømmer fra operasjonelle aktiviteter

Innbetalinger

innbetalinger av bevilgning ¹
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
innbetalinger av utbytte
innbetalinger av renter
innbetalinger av refusjoner
andre innbetalinger
<hr/> 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
utbetaling av tilskudd og overføringer til andre
andre utbetalinger
<hr/> Sum utbetalinger

Netto kontantstrøm fra operasjonelle aktiviteter * (se avstemming)

Kontantstrømmer fra investeringsaktiviteter

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

Kontantstrømmer fra finansieringsaktiviteter

innbetalinger av virksomhetskaper
tilbakebetalinger av virksomhetskaper
utbetalinger av utbytte til statskassen
<hr/> Netto kontantstrøm fra finansieringsaktiviteter

Effekt av valutakursendringer på kontanter og kontantekvivalenter

Netto endring i kontanter og kontantekvivalenter

Avstemming

periodens resultat (til virksomhetskapskapital)
netto avregninger
bokført verdi avhendede anleggsmidler
ordinære avskrivninger
nedskrivning av anleggsmidler
inntekt fra bevilgning ²
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 ¹
effekt av valutakursendringer
inntekter til pensjoner (kalkulatoriske)
pensjonskostnader (kalkulatoriske)
poster klassifisert som investerings- eller finansieringsaktiviteter
endring i andre tidsavgrensingsposter
<hr/>
Netto kontantstrøm fra operasjonelle aktiviteter *
<hr/>

¹ Benyttes normalt av nettobudsjetterte virksomheter

² Benyttes normalt av bruttobudsjetterte virksomheter

Vedlegg 2 Kontantstrømoppstilling etter den direkte modellen for nettobudsjetterte virksomheter

Kontantstrømmer fra operasjonelle aktiviteter

Innbetalinger

innbetalinger av bevilgning ¹
 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
 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
 utbetaling av tilskudd og overføringer til andre
 andre utbetalinger

Sum utbetalinger

Netto kontantstrøm fra operasjonelle aktiviteter * (se avstemming)

Kontantstrømmer fra investeringsaktiviteter

innbetalinger ved salg av varige driftsmidler
 utbetalinger ved kjøp av varige driftsmidler
 innbetalinger ved salg av aksjer og andeler
 utbetalinger ved kjøp av aksjer og andeler
 utbetalinger ved kjøp av andre investeringsobjekter
 innbetalinger ved salg av andre investeringsobjekter

Netto kontantstrøm fra investeringsaktiviteter

Kontantstrømmer fra finansieringsaktiviteter

innbetalinger av virksomhetskaper
 tilbakebetalinger av virksomhetskaper
 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

Avstemming

periodens resultat (til virksomhetskapskapital)
netto avregninger
bokført verdi avhendede anleggsmidler
ordinære avskrivninger
nedskrivning av anleggsmidler
inntekt fra bevilgning ²
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 ¹
effekt av valutakursendringer
inntekter til pensjoner (kalkulatoriske)
pensjonskostnader (kalkulatoriske)
poster klassifisert som investerings- eller finansieringsaktiviteter
endring i andre tidsavgrensningsposter
<hr/>
<u>Netto kontantstrøm fra operasjonelle aktiviteter *</u>
<hr/>

¹ Benyttes normalt av nettobudsjetterte virksomheter

² Benyttes normalt av bruttobudsjetterte virksomheter

Appendiks

Status: Anbefalt statlig regnskapsstandard

Forholdet til NRS: Denne standarden er basert på NRS (F) Kontantstrømoppstilling

Forholdet til IPSAS: Innholdsmessig er det stor grad av samsvar mellom IPSAS 2 Cash Flow Statements og SRS 2 Kontantstrømoppstilling for de forhold som er aktuelle for statlige virksomheter.

Avvik fra NRS: Oppstillingsplanen for kontantstrømanalysen:
- er tilpasset statsspesifikke forhold
- inneholder linjer som viser kalkulatoriske pensjonskostnader og tilhørende kalkulatoriske inntekter
- tar hensyn til virkningene av forpliktelsesmodellen

Kontantstrømoppstilling etter den indirekte modellen skal ikke benyttes av statlige virksomheter.