

Utarbeidelse av åpningsbalanse

Veiledning for utarbeidelse av åpningsbalanse for virksomheter som avlegger sitt virksomhetsregnskap etter reglene i de statlige regnskapsstandardene (SRS)

Oppdatert mars 2024

Innhold:

1. Utarbeidelse av åpningsbalanse

2. Hvordan lese denne veiledningen

3. DEL 1 – Hva er en åpningsbalanse og hva må gjøres for å utarbeide denne?

1. Innledning
2. Hvordan tilrettelegge for god regnskapsinformasjon
3. Generelle prinsipper og behov for prinsippavklaringer
4. Kartlegging og opptelling
5. Klassifisering og verdsettelse

4. DEL 2 – Hvordan etablere en åpningsbalanse?

Tidsplan og organisering av arbeidet

1. Etablere prosjekt
2. Utarbeide prosjektplan
3. Forventningsavklaring med overordnet departement
4. Prinsippavklaringer
5. Kartlegge eiendeler og gjeldsposter
6. Klassifisere og verdsette eiendeler
7. Kartlegge og verdsette andre balanseposter
8. Dokumentere
9. Intern kvalitetssikring og godkjenning
10. Godkjenning overordnet departement
11. Innlesing av åpningsbalansen i system

5. Vedlegg

- A. Mal for dokumentasjonsnotat åpningsbalanse
- B. Mal for åpningsbalanse
- C. Mal for sjekklister for utførte kontroller
- D. Mal for ledelsespåtegning
- E. Mal for telleliste
- F. Veiledning til bruk av sjablongregler for verdsettelse av kontorinventar i åpningsbalansen

Utarbeidelse av åpningsbalanse

Statlige virksomheter som skal avlegge sitt virksomhetsregnskap etter reglene i de statlige regnskapsstandardene (SRS) må senest i løpet av det første regnskapsåret utarbeide en åpningsbalanse. Åpningsbalansen skal gi et dekkende bilde av virksomhetens eiendeler, gjeld og virksomhetskapital i henhold til SRS. Et virksomhetsregnskap etter SRS føres etter periodiseringsprinsippet, og åpningsbalansen vil følgelig også settes opp etter periodiseringsprinsippet. Årsregnskapet for året før innføringen av SRS, er ført etter kontantprinsippet. Fordi det er benyttet et annet regnskapsprinsipp året før åpningsbalansen utarbeides, vil man i innføringsåret ikke ha sammenligningstall fra året før, og det vil derfor ikke være kontinuitet i balansepostene det første året etter etablering av et virksomhetsregnskap etter SRS.

En oppdatert balanse er nødvendig for å kunne avgi et regnskap med periodiserte inntekter og kostnader. Balansen er i tillegg en kilde til oversikt og kunnskap om virksomhetens eiendeler, gjeld og eventuelle virksomhetskapital som skal kunne brukes i virksomhetens løpende styring. Hovedformålet med balanseføring er å bidra til å måle kostnader knyttet til produksjon av offentlige goder/tjenester, ikke å vise markedsverdier. For at det skal være mulig å bruke det periodiserte regnskapet til løpende styring er det viktig at åpningsbalansen kommer på plass så tidlig som mulig i det året SRS innføres.

Denne veiledningen er et hjelpeverktøy i forbindelse med utarbeidelse av åpningsbalanse for bruttobudsjetterte virksomheter. Forhold knyttet til nettobudsjetterte virksomheter (forvaltningsorganer med særskilte fullmakter til bruttoføring utenfor statsbudsjettet) er derfor ikke omtalt. Det er ikke obligatorisk å følge anbefalingene i veiledningen, men notatet er ment som en hjelp og støtte i arbeidet med utarbeidelsen.

Målgruppe



Veiledningsmaterialet er ment å være til hjelp for prosjekteier, prosjektleder og de medarbeidere og ressurspersoner som er involvert i utarbeidelse av åpningsbalansen. Bruker av materialet er forventet å ha basiskunnskap i økonomi og regnskap, men ikke ekspertkompetanse på området. Veiledningsmaterialet er også ment som en hjelp og støtte for overordnet departement som skal godkjenne åpningsbalansen.

Innhold



Veiledningsmaterialet består av en del 1 som forklarer hva en åpningsbalanse er og hva som må gjøres for å utarbeide denne og en del 2 som forklarer hvordan åpningsbalansen etableres. Utover dette er det utarbeidet seks vedlegg i form av maler, sjekklister og tellelister som skal forenkle arbeidet for virksomhetene. Vedleggene finnes her: [Veiledning og maler til SRS](#)

Hvordan lese denne veiledningen

Veiledningen består av to deler i tillegg til seks vedlegg. De seks vedleggene finnes her [Veiledning og maler til SRS](#), under overskriften Veiledning til åpningsbalanse.

I [del 1](#) får du kjennskap til hva en åpningsbalanse er og hva som må gjøres for å utarbeide denne.

Vi beskriver hva en åpningsbalanse er og formålet med denne. Videre går vi inn på bruk av regnskapsstandardene, aktuelle prinsippavklaringer den enkelte virksomhet må ta stilling til, klassifisering og verdsettelse av eiendeler og arbeidet med kartlegging og opptelling. Denne delen skal dekke forståelsen av arbeidet som må gjøres før den praktiske gjennomførelsen presenteres i del 2.

Målgruppen for del 1 er alle involverte ved etablering og utarbeidelse av åpningsbalanse. Denne delen er nyttig for prosjekteier, eventuell styringsgruppe, prosjektleder og prosjektgruppen som skal utarbeide åpningsbalansen. Denne delen kan også være nyttig for ledere og økonomi- og regnskapsmedarbeidere som skal bruke åpningsbalansen som et verktøy i virksomhetens løpende styring og kontroll. Valgene som tas ved utarbeidelse av åpningsbalansen vil påvirke regnskapsinformasjonen virksomheten kan hente ut på et senere tidspunkt, og bør være i tråd med ønsker om videre styring og kontroll.

I [del 2](#) får du en gjennomgang av den praktiske etableringen av åpningsbalansen og tilhørende dokumentasjonsnotat.

Vi beskriver et foreslått tidsforløp, introduserer maler for dokumentasjon og hvilke frister og godkjenninger som det må tas hensyn til.

Målgruppen for del 2 er de personene i virksomheten som vil utarbeide og dokumentere åpningsbalansen, dvs. prosjektleder, prosjektmedarbeidere og andre involverte medarbeidere.

DEL 1 – Hva er en åpningsbalanse og hva må gjøres?

Formålet med del 1 i veiledningen er å forklare hva en åpningsbalanse er og hva som må gjøres ved etablering av åpningsbalanse.

1. **Innledning**
2. **Hvordan tilrettelegge for god regnskapsinformasjon**
3. **Generelle prinsipper og behov for prinsippavklaringer**
4. **Kartlegging og opptelling**
5. **Klassifisering og verdsettelse**

1. Innledning

Åpningsbalanse er betegnelsen på balansen ved starten av det første regnskapsåret (per 1. januar) for en virksomhet som fører regnskapet etter de statlige regnskapsstandardene (SRS). Denne veiledningen og vedlagte maler er ment å være en støtte i arbeidet med utarbeidelse av åpningsbalansen.

Finansdepartementet har i rundskriv R-114 [Bruk av de statlige regnskapsstandardene \(SRS\) i virksomhetsregnskapet](#) fastsatt 11 statlige regnskapsstandarder. De statlige regnskapsstandardene inneholder regler om hvordan statlige virksomheter skal utarbeide og presentere sitt virksomhetsregnskap.

En oppdatert balanse er nødvendig for å kunne avgi et regnskap med periodiserte inntekter og kostnader. Balansen er i tillegg en kilde til oversikt og kunnskap om virksomhetens eiendeler, forpliktelser og eventuell virksomhetskapital som skal kunne brukes i virksomhetens løpende styring.

Åpningsbalansen deles inn i to hovedgrupper:

- Eiendeler
- Statens kapital og gjeld

Definisjonen av de enkelte begrepene er omtalt i tabellen nedenfor.

EIENDELER	Ressurser som kontrolleres av en virksomhet som følge av tidligere hendelser som forventes å tilføre virksomheten fremtidige økonomiske fordeler eller økt tjenestepotensiale.
Anleggsmidler	Varige og betydelige eiendeler som disponeres av virksomheten.
- Immaterielle eiendeler	Ikke-pengeposter uten fysisk substans som virksomheten benytter for oppfyllelse av samfunnsoppdraget, i tilvirkning eller salg av varer og tjenester, ved utleie til andre foretak eller for administrative gjøremål. I staten omfatter denne posten i hovedsak programvare.
- Varige driftsmidler	Varige og betydelige materielle eiendeler.
- Finansielle anleggsmidler	Langsiktige fordringer, aksjer, andeler og andre finansielle instrumenter som ikke forventes å realiseres innen ett år.
Omløpsmidler	Eiendeler som ikke inngår som anleggsmiddel.
- Beholdning av varer og driftsmateriell	Eiendeler som holdes for salg som en del av ordinær virksomhet, er under produksjon med henblikk på salg, i form av råvarer eller produksjonsmaterieill til bruk i produksjonsprosessen eller som benyttes i eller utgjør en integrert del av virksomhetens offentlige tjenesteyting.
- Fordringer	Utestående krav og opptjente, ikke fakturerte inntekter. Fordringer som skal tilbakebetales innen ett år.
- Bankinnskudd, kontanter og lignende	Bankinnskudd og kontante beholdninger. Oppgjørskonto i Norges Bank for bruttobudsjetterte virksomheter inngår ikke her, men inngår i avregninger. Kontoer utenfor konsernkontoordningen, for eksempel kontoer i utenlandsk valuta som virksomheten disponerer inngår i denne posten.
STATENS KAPITAL OG GJELD	
Statens kapital	Statens finansiering av virksomheten. Består av virksomhetskapital og avregnet med statskassen.
- Virksomhetskapital	Statlige virksomheter kan bare opptjene virksomhetskapital etter fullmakt fra Stortinget. Statens forvaltningsbedrifter anses å ha slik fullmakt for kapittel 24xx og post 24.
- Avregninger	Avregninger finansierer nettosummen av eiendeler og gjeld i balansen. Posten omfatter både mellomværende med statskassen – kontant og avregnet med

	statskassen – andre tidsavgrensingsposter. For bruttobudsjetterte virksomheter inngår også konsernkontoene i Norges Bank i avregninger.
- Statens rentebærende kapital	Benyttes for forvaltningsbedrifter og representerer finansiering av forvaltningsbedriftens anleggsmidler slik de fremstår i kapitalregnskapet.
Gjeld	Er en plikt for virksomheten som oppstår som følge av tidligere hendelser, hvis oppgjør forventes å føre til en strøm av økonomiske ressurser ut av virksomheten.
- Avsetning for langsiktige forpliktelser	Eventuelle langsiktige forpliktelser virksomheten måtte ha.
- Annen langsiktig gjeld	Statlige virksomheter har som hovedregel ikke anledning til å ta opp langsiktig gjeld.
- Kortsiktig gjeld	Gjeld som virksomheten forventer å gjøre opp for i virksomhetens ordinære driftssyklus, og som forfaller til betaling innen 12 måneder etter balansedagen eller transaksjonstidspunktet.

Mer om de statlige regnskapsstandardene kan leses her: [Informasjon om SRS](#)

2. Hvordan tilrettelegge for god regnskapsinformasjon?

Detaljeringsnivå for kontering

Formålet med periodisert regnskap i statlige virksomheter er å legge til rette for et bedre informasjonsgrunnlag for styringen i og av statlige virksomheter, slik at ressursbruken kan bli mer kostnadseffektiv. Behovet for regnskapsinformasjon i styringen vil kunne variere med virksomhetens størrelse og art, og innretningen av virksomhetens periodiserte regnskap må derfor tilpasses informasjons- og styringsbehovet til den enkelte virksomhet. Virksomhetens faktiske behov for og fremtidige bruk av regnskapsinformasjon bør legge føringene for arbeidet med etablering av åpningsbalansen.

Allerede ved klassifiseringen bør virksomheten gjøre vurderinger rundt nåværende og fremtidige økonomistyring. Hvis virksomheten for eksempel er organisert i ulike avdelinger, kan det i forbindelse med den fremtidige styring være behov for å henføre eiendeler, kostnader og visse forpliktelser ut fra organisatoriske eller formålsbestemte konterings-elementer. I klassifiseringsprosessen gir det ikke alltid mening i å fordele alle eiendeler. Hvis virksomheten eksempelvis er lokalisert i en enkelt bygning, bør bygningens verdi normalt ikke fordeles på de ulike avdelinger. Likeledes vil en forpliktelse vedrørende pågående rettssaker normalt være anlagt mot virksomheten som helhet, selv om rettssaken er oppstått på grunn av aktiviteter i en enkelt avdeling.

I forbindelse med etablering av åpningsbalansen vil det derfor være behov for å vurdere detaljeringsnivå for kontering (bruk av økonomimodell) på de ulike balansepostene. Det bør tas en grundig vurdering av hvordan balanseinformasjonen skal benyttes videre i økonomistyringen da valg av konteringsnivå for de enkelte poster vil påvirke senere tilgang på relevant økonomisk styringsinformasjon. For enkelte balanseposter vil det være aktuelt å kontere på organisasjons-/og formålsnivå (koststed, aktivitet, prosjekt eller lignende).

Spesielt om anleggsmidler

Alle anleggsmidler skal legges inn i et anleggsregister i virksomhetens regnskapssystem. Konteringen på avskrivninger utledes i de fleste regnskapssystemer fra kontering av tilhørende anleggsmiddel. Dersom virksomheten ønsker at avskrivingskostnader skal henføres til organisasjons- og/eller formålsdimensjoner i økonomimodellen må dette tas hensyn til allerede ved kontering av det enkelte anleggsmiddel i åpningsbalansen.

Spesielt om omløpsmidler og gjeld

Dersom balanseinformasjon fra omløpsmidler og gjeld skal benyttes til løpende oppfølging av for eksempel prosjekter eller aktiviteter, eller som grunnlag for styringsinformasjon på organisasjons- eller formålsdimensjoner, må tilsvarende kontering også gjøres i åpningsbalansen. For enklere oppfølging og avstemming av balanseposter bør det imidlertid ikke konteres på et mer detaljert nivå enn det reelt sett er behov for.

Spesielt om statens kapital

Disse postene brukes normalt ikke i den løpende virksomhetsstyringen og det vil for de fleste virksomheter være tilstrekkelig å kontere disse på virksomhetsnivå, dvs. kun artskonto.

3. Generelle prinsipper og behov for prinsippavklaringer

I forbindelse med etablering av åpningsbalanse vil det være behov for å foreta en rekke avklaringer blant annet knyttet til klassifisering og verdsettelse. Større virksomheter og virksomheter med omfattende og/eller komplekse eiendeler og forpliktelser kan ha behov for flere avklaringer enn mindre virksomheter med lav kompleksitet.

Nedenfor gis først en nærmere omtale av de generelle prinsippene for en åpningsbalanse. Deretter gis en nærmere omtale av områder hvor det vil kunne være behov for prinsipielle avklaringer for den enkelte virksomhet.

Generelle prinsipper for åpningsbalansen

I SRS 1 Presentasjon av virksomhetsregnskapet, punkt 13-19 (se [SRS 1](#)), kan du finne nærmere informasjon om kravene til balanseoppstilling og generelle vurderingsregler for eiendeler og gjeld.

Virksomhetens åpningsbalanse skal presenteres i samsvar med oppstillingsplaner for balanse, se vedlegg B - Mal for åpningsbalanse ([Veiledning og maler til SRS](#)). Virksomheten skal skille mellom anleggsmidler og omløpsmidler i balanseoppstillingen. Tilsvarende skal det skilles mellom statens kapital og gjeld.

Åpningsbalansen skal gi et dekkende bilde av virksomhetens eiendeler, forpliktelser og eventuell virksomhetskapsital. Den skal være basert på pålitelig informasjon, være fullstendig samt være tilstrekkelig dokumentert. Virksomheten må kartlegge hvilke eiendeler den har og hvilke av disse det vil være aktuelt å verdsette og føre i åpningsbalansen.

I arbeidet med å utarbeide åpningsbalansen er det viktig at virksomheten definerer behovet og muligheten for å sette egne grenser for vesentlighet. Informasjonen er vesentlig om utelatelse eller feilaktige opplysninger i regnskapet kan påvirke brukernes økonomiske beslutninger. I arbeidet med å foreta avsetninger for påløpte kostnader og opptjente inntekter må virksomheten selv finne frem til en hensiktsmessig vesentlighetsgrense.

Etter SRS 1 Presentasjon av virksomhetsregnskapet skal virksomheten kartlegge hvilke eiendeler den besitter og hvilke av disse som det vil være aktuelt å verdsette og balanseføre i åpningsbalansen. Ved utarbeidelse av åpningsbalansen skal alle anleggsmidler med gjenværende levetid på over 12 måneder fra tidspunktet for etablering av åpningsbalansen balanseføres. Som en praktisk tilpasning kan verdien av programvare som er anskaffet mer enn fem år før balansedagen, settes til null. Programvare eldre enn fem år som er sentral i virksomhetens drift bør balanseføres. Virksomheten kan velge å ikke balanseføre egeninnsats knyttet til utvikling av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler som er ferdigstilt eller under utvikling før tidspunktet for åpningsbalansen, selv om balanseføring velges som prinsipp i det periodiserte regnskapet etter åpningsbalansetidspunktet.

Verdiene må kunne måles pålitelig for at de skal balanseføres. Ved usikkerhet skal det brukes beste estimat, basert på pålitelig informasjon som virksomheten har tilgjengelig når åpningsbalansen utarbeides. Ved etablering av åpningsbalansen er det viktig å legge til rette for en konsistent prinsippanvendelse. Virksomhetsregnskapet skal utarbeides etter ensartede prinsipper som skal anvendes konsistent over tid, noe som også omfatter forholdet mellom vurderinger i åpningsbalansen og senere vurderinger i de årlige virksomhetsregnskapene. (Merk for øvrig unntak for dette i siste del av avsnittet over.)

I denne veiledningens [kapittel 5 Klassifisering og verdsettelse](#) vil vi komme nærmere inn på de konkrete retningslinjene for klassifisering og verdsettelse av de ulike balansepostene.

Andre prinsippavklaringer

De statlige regnskapsstandardene gir generelle retningslinjer for klassifisering og verdsettelse av eiendeler og gjeld. Mange virksomheter vil imidlertid ha behov for å foreta viktige prinsippavklaringer knyttet til ulike poster som skal inn i åpningsbalansen. Nødvendige prinsippavklaringer bør vurderes tidlig i prosessen da de vil kunne påvirke den videre prosessen med kartlegging og verdsettelse av eiendeler og forpliktelser.

Eksempler på forhold hvor det kan være behov for nærmere prinsippavklaringer kan være:

- Eiendeler (anleggsmidler og omløpsmidler) hvor det er usikkerhet mht. klassifisering.
- Eiendeler (anleggsmidler og omløpsmidler) hvor det er usikkerhet mht. metode for verdsettelse.
- Eiendeler (anleggsmidler og omløpsmidler) med usikkerhet knyttet til eierskap/disponering.
- Valg om utgifter vedrørende bruk av egne ansatte til utvikling av programvare skal kostnadsføres eller balanseføres, jf. [SRS 17](#) punkt 15.
- Vurdering av balanseføring av bruk av egne ansatte ved utvikling av varige driftsmidler.
- Eiendeler som utgjør en del av en gruppe (balanseføre som gruppe).
- Anleggsmidler hvor det er behov for dekomponering.
- Valg om alle leieavtaler skal klassifiseres som operasjonelle leieavtaler, jf. forenklet metode [SRS 13](#) pkt. 7.
- Verdivurdering av ikke-børsnoterte aksjer.
- Anleggskontrakter som skal vurderes for balanseføring.
- Vesentlighetsgrenser for avsetninger.
- Usikre forpliktelser og betingede eiendeler som skal vurderes for balanseføring.

I denne veiledningens [kapittel 5. Klassifisering og verdsettelse](#) vil vi komme nærmere inn på flere av forholdene som er beskrevet over.

4. Kartlegging og opptelling

Formålet med kartlegging og opptelling er å få oversikt over alle eiendeler og all gjeld som virksomheten har. Tellelistene skal kunne tjene som dokumentasjon på senere vurderinger, avgrensninger og disponeringer.

Det er viktig å utarbeide en god og helhetlig plan for arbeidet med kartlegging og opptelling. I planen må det fremgå hvem som er ansvarlig og hvilke frister som gjelder for de ulike aktivitetene. Det må også legges inn aktiviteter som ivaretar god dokumentasjon og forsvarlig kvalitetssikring. For å lette arbeidet med kartleggingen og sikre konsistente vurderinger er det også viktig å benytte standardiserte maler for arbeidet.

Hva inngår i balansen

Den endelige åpningsbalansen skal gi et dekkende bilde av virksomhetens eiendeler og forpliktelser. Den skal være basert på pålitelig informasjon, være fullstendig og tilstrekkelig dokumentert. Det er viktig at virksomheten allerede i kartleggingsfasen legger til rette for god sporbarhet fra kartlegging og listeføring til vurderinger og verdsettelse og frem til endelig åpningsbalanse. Dette av hensyn til etterfølgende gjennomgang og revisjon.

Følgende hovedgrupper av eiendeler og gjeld skal kartlegges og dokumenteres:

1) Anleggsmidler

Både immaterielle eiendeler, varige driftsmidler og finansielle anleggsmidler skal kartlegges og dokumenteres. Også anleggsmidler som er under oppføring, utvikling eller produksjon skal inkluderes.

2) Omløpsmidler

Alle omløpsmidler i form av beholdninger av varer og driftsmateriell, forskudd til leverandører, kundefordringer, andre fordringer og kasse- og bankbeholdninger skal kartlegges. Det skal bare inkluderes beholdninger av varer og driftsmateriell over en viss størrelse og som virksomheten naturlig følger opp som en beholdningspost. Mindre lager av papir, kontorrekvisita, mat og servise i kantine mv., skal normalt ikke inngå i åpningsbalansen.

3) Eventuell virksomhetskaper

Statlige virksomheter vil normalt ikke ha fullmakt til å opparbeide virksomhetskaper. Er en slik fullmakt gitt, skal virksomhetskaperen dokumenteres og vises separat.

4) Avsetning for langsiktige forpliktelser

Eventuelle langsiktige forpliktelser skal kartlegges.

5) Annen langsiktig gjeld

Statlige virksomheter vil som hovedregel ikke ha anledning til å ta opp langsiktige lån. Finansielle leieavtaler klassifiseres som langsiktig gjeld.

6) Kortsiktig gjeld

Alle kortsiktige gjeldsposter skal kartlegges og dokumenteres. Dette omfatter blant annet poster som leverandørgjeld, skattetrekk, pensjonstrekk, påløpt lønn (herunder feriepenger, opparbeidet overtid og rett til avspasering) og påløpte driftskostnader.

Avtalegjennomgang

I tillegg til kartlegging av hovedgruppene som er nevnt ovenfor, bør virksomheten så tidlig som mulig få oversikt over eventuelle avtaler som virksomheten har inngått eller er underlagt, og som er av en slik art at de skal vurderes for balanseføring. Eksempler på dette kan være avtaler om plikt til miljøsanering og eventuelt sluttavtaler til ansatte som medfører utbetalinger over flere år. Et annet eksempel kan være i tilfeller der statlige virksomheter har fullmakt til å utbetale forskuddsbetalinger som gjelder flere år frem i tid. Videre bør virksomheten lage en oversikt over operasjonelle og finansielle leieavtaler den har inngått, jf. SRS 13 pkt. 6, som kan brukes i forbindelse med valg av metode for regnskapsmessig behandling av avtaler, se [5. Klassifisering og verdsettelse](#), under deloverskriften Kontraktsfestede forpliktelser.

Opptelling

I forbindelse med kartleggingsarbeidet må det utarbeides egne lister som dokumenterer kartleggingen. Listene bør vise alle poster som er kartlagt, hvilke vurderinger som er gjort for den enkelte post og hvilke opplysninger som skal registreres i balansen. Det er viktig at det benyttes standardiserte lister slik at kartleggingen gjøres likt i alle enheter/avdelinger. Det bør i tillegg utarbeides en veiledning som sikrer at kartleggingen forstås og gjennomføres konsistent på tvers av hele virksomheten.

Virksomheten må foreta en fysisk telling av eiendeler. Eksisterende regnskapsinformasjon kan benyttes til å understøtte den fysiske tellingen. I forbindelse med kartlegging av eiendeler er det viktig å involvere personell som har inngående kunnskap om de ulike eiendelene.

Kvalitetssikring

Uansett hvilke metoder og hjelpemidler virksomheten har benyttet ved kartleggingen, må de endelige listene som viser virksomhetens eiendeler og forpliktelser kvalitetssikres. I arbeidet med kvalitetssikringen er det viktig at fullstendigheten i kartleggingen vurderes. Likeledes vil gyldigheten, herunder eierskap, til de oppførte eiendeler og forpliktelser, måtte vurderes. De ovenstående kvalitetssikringskriterier vil langt på vei være avhengig av at «riktige» personer har vært involvert i prosessen. De samme ressurspersonene bør være med på å rimelighetsteste sluttproduktet av kartleggingen.

Det er virksomhetenes ansvar å sørge for tilstrekkelig kvalitetssikring.

5. Klassifisering og verdsettelse

I forbindelse med klassifiseringen av eiendeler og gjeld skal virksomheten foreta en inndeling i hoved- og undergrupper tilsvarende balansen inndeling i henhold til [SRS 1](#).



Nedenfor omtales generelle regler for klassifisering og verdsettelse.

Spesielle forhold knyttet til ulike balanseposter omtales i den praktiske delen av veiledningen i [steg 6](#) og [steg 7](#).

Klassifisering

Med **eiendeler** forstås ressurser som virksomheten eier/disponerer og som forventes å tilføre virksomheten fremtidige økonomiske fordeler eller økt tjenestepotensiale. Fremtidige økonomiske fordeler kan stamme fra bruken av eiendelene, for eksempel i form av økte inntekter eller reduserte kostnader, eller fra avhending av eiendelene. Økt tjenestepotensiale innebærer at virksomheten får bedre forutsetninger for å utføre samfunnsoppdraget mer effektivt. Eiendeler kan for eksempel være en maskin, et produksjonssystem, en lagerbeholdning eller et IKT-system.

Eiendeler deles inn i to hovedgrupper:

- anleggsmidler
- omløpsmidler

Anleggsmidler

Anleggsmidler er betydelige eiendeler som er anskaffet til varig eie eller bruk i virksomheten, som bidrar inn i virksomhetens drift/tjenesteyting og har en permanent karakter. Anleggsmidler deles igjen inn i *immaterielle eiendeler*, *varige driftsmidler* og *finansielle anleggsmidler*. Andre eiendeler er omløpsmidler. Med varig menes utnyttbar levetid på 3 år eller mer. Med betydelig menes eiendeler med anskaffelseskost på 50 000 kroner eller mer. Ved utarbeidelse av åpningsbalansen, er det virkelig verdi eller gjenanskaffelsesverdi som må være betydelig, altså 50 000 kroner eller mer per anleggsmiddel.

[SRS 17](#) gir en nærmere beskrivelse av de generelle prinsippene for vurdering av anleggsmidler. I vedlegg til SRS 17 gis det konkret veiledning til verdsettelse og utnyttbar levetid for ulike typer anleggsmidler. Omtalen av åpningsbalansen spesielt finner du i [SRS 1](#) pkt. 37-47.

De mest vanlige **immaterielle eiendelene** i statlige virksomheter er programvare. Med programvare forstås alle administrative og operative systemer, herunder økonomisystem, personalsystem, tekniske systemer og ulike fagsystemer. Programvare, herunder engangsavgift (lisens) ved kjøp av bruksrettigheter til programvaren, skal balanseføres. Nærmere om balanseføring knyttet til utvikling av immaterielle eiendeler, herunder vurdering av balanseføring av bruk av egne ansatte, se [steg 6](#) i del 2.

Med **varige driftsmidler** forstås varige og betydelige materielle eiendeler. Eksempler på varige driftsmidler er bygninger, maskiner, produksjonsanlegg, biler, møbler og PCer. Infrastruktureiendeler, nasjonaleiendommer og kulturminner og kunst inngår også i denne gruppen. For varige driftsmidler kan det være nødvendig å skille mellom selvstendige eiendeler, eiendeler som er en del av en helhet, og eiendeler som er en del av en gruppe. Dette vil bli nærmere behandlet i [steg 6](#) i den praktiske delen.

Finansielle anleggsmidler i statlige virksomheter omfatter blant annet aksjer, andeler og eventuelle langsiktige fordringer. Finansielle anleggsmidler behandles normalt som selvstendige eiendeler og skal ikke vurderes på porteføljenivå. Nærmere om verdsettelse av aksjer finnes i [del 2, steg 6](#).

Omløpsmidler

Omløpsmidler er alle eiendeler som ikke er anleggsmidler. Dette er eiendeler som omsettes innenfor regnskapsåret, og på den måten er et ledd i virksomhetens løpende drift. Omløpsmidler deles igjen inn i *beholdninger av varer og driftsmateriell, fordringer og bankinnskudd, kontanter og lignende*.

Beholdninger av varer og driftsmateriell behandles i [SRS 12](#) Beholdning av varer og driftsmateriell.

Beholdning av varer er eiendeler som

- a) holdes for salg som en del av ordinær virksomhet
- b) er under produksjon med henblikk på salg
- c) i form av råvarer eller produksjonsmaterieell er til bruk i produksjonsprosessen av varer og tjenester for salg

Beholdning av driftsmateriell er eiendeler som benyttes i eller utgjør en integrert del av virksomhetens offentlige tjenesteyting. Dette omfatter også råvarer og produksjonsmaterieell til bruk i produksjonsprosessen ved offentlige tjenesteyting.

Reservedeler og eiendeler som holdes for å gis bort eller selges til sterkt reduserte priser, defineres som beholdning av driftsmateriell.

Eksempler på beholdning av varer og driftsmateriell kan være reservedeler, uniformer, ammunisjon, vaksiner, drivstoff, og eiendeler til beredskapsformål.

Nærmere om vurderinger knyttet til spesielle typer beholdning av varer og driftsmateriell som er typiske for statlige virksomheter finnes i den praktiske delen [steg 6](#).

Fordringer kartlegges og klassifiseres i henhold til art. Spesielle forhold knyttet til fordringer er omtalt i del 2, [steg 7](#).

Bankinnskudd, kontanter og lignende omfatter for de fleste bruttobudsjetterte virksomheter kun eventuelle kontante beholdninger og bankkontoer utenfor konsernkontoordningen. Virksomheter som har egen valutakonto skal klassifisere slike som bankinnskudd. Kontoer som inngår i statens konsernkontoordning (arbeids- og oppgjørskonto) skal ikke klassifiseres her, men under avregninger og er nærmere omtalt under del 2, [steg 7](#).

Statens kapital

Statens kapital gir uttrykk for statens finansiering av virksomheten og består av *virksomhetskapskapital og avregninger*.

Statlige virksomheter vil normalt ikke ha fullmakt til å opparbeide **virksomhetskapskapital**. Forvaltningsbedrifter kan ha balanseposter som tilhører denne gruppen. Disse skal vises særskilt.

Avregninger fungerer teknisk på samme måte som egenkapital i regnskapsloven ved at de finansierer nettosummen av eiendeler og gjeld i balansen. Avregninger i statlige virksomheter består av mellomværende med statskassen - kontant og avregnet med statskassen - andre tidsavgrensningposter, se nærmere beskrivelse i del 2, [steg 7](#). For bruttobudsjetterte virksomheter inngår konsernkontoene i denne posten.

Gjeld

Med gjeld forstås en forpliktelse som virksomheten har og som på et tidspunkt vil medføre en utbetaling eller avgivelse av økonomiske verdier.

Gjeldsposter deles i

- avsetning for langsiktige forpliktelser
- annen langsiktig gjeld
- kortsiktig gjeld

Avsetning for langsiktige forpliktelser omfatter forpliktelser som eksisterer på balansedagen. Usikre forpliktelser som ikke skal inkluderes i balansen skal opplyses om i note til åpningsbalansen, jf. [SRS 19](#) Usikre forpliktelser og betingede eiendeler.

Gjeldsforpliktelser følger som hovedregel av en juridisk bindende avtale. Gjeldsforpliktelser er, i motsetning til latente/betingede forpliktelser, kjente både med hensyn til beløpsstørrelse og tidspunkt for forfall.

Langsiktige forpliktelser forfaller mer enn ett år frem i tid, mens **kortsiktig gjeld** forfaller innenfor ett år. Den del av en langsiktig forpliktelse som forfaller innenfor neste år, kan klassifiseres som kortsiktig. Statlige virksomheter har normalt ikke langsiktige forpliktelser, men et eksempel på langsiktig forpliktelse kan være en fremtidig forpliktelse til miljøsanering og rydding av et område som en statlig virksomhet har benyttet til sine aktiviteter.

Statlige virksomheter vil som hovedregel ikke ha anledning til å ta opp **langsiktig gjeld**. Selv om ordningen med ventelønn i staten er opphørt kan enkelte virksomheter fortsatt ha forpliktelser i form av tidligere inngåtte sluttavtaler hvor det er avtalt årlige utbetalinger med varighet over flere år. Etter [SRS 25](#) Ytelser til ansatte, kan virksomhetene som en praktisk løsning velge å ikke balanseføre forpliktelser, men kostnadsføre utgiftene til ventelønn på utbetalingstidspunktet.

Eksempler på **kortsiktig gjeld** kan være leverandørgjeld, skyldig skattetrekk, skyldige offentlige avgifter, påløpte lønnskostnader (inkl. feriepenge), påløpte driftskostnader og mottatt forskuddsbetaling. For nærmere informasjon om påløpte lønnskostnader, se Steg 7, [Kartlegge og verdsette andre balanseposter](#), under deloverskrift Avsetning for påløpte lønnskostnader.

Kontraktsfestede forpliktelser som løper fremover i tid er for eksempel husleieavtaler og andre leie- og leasingavtaler. Slike kontraktsfestede forpliktelser skal klassifiseres separat. [SRS 13](#) Leieavtaler regulerer den regnskapsmessige behandlingen av leieavtaler. Leieavtaler kategoriseres som finansielle eller operasjonelle. SRS 13 åpner opp for at virksomheter kan velge å behandle alle leieavtaler som operasjonelle, dette kalles for «forenklet metode». Operasjonelle leieavtaler skal ikke balanseføres. Ved forenklet metode, vil heller ikke finansielle leieavtaler balanseføres, men virksomhetene må opplyse om dem i note. I den grad virksomheten velger å klassifisere noen leieavtaler som finansiell leie, skal disse inkluderes i virksomhetens balanse. Virksomheter som ikke velger forenklet metode for klassifisering av leieavtaler etter SRS 13, kan likevel i åpningsbalansen velge å klassifisere alle leieavtaler som er inngått før tidspunktet for åpningsbalansen som operasjonelle leieavtaler, jf. SRS 1 punkt 45, uten at dette anses som en prinsippendring.

Verdsettelse

Anleggsmidler

Immaterielle eiendeler og varige driftsmidler skal i åpningsbalansen verdsettes til gjenanskaffelsesverdi eller virkelig verdi. I de tilfellene det ikke finnes et velfungerende marked for eiendelen benyttes gjenanskaffelsesverdi. Verdien i åpningsbalansen skal ta hensyn til driftsmidlets alder og tilstand for øvrig. Virkelig verdi eller gjenanskaffelsesverdi må være 50 000 kroner eller mer per anleggsmiddel for at den skal regnes som betydelig.

Definisjoner, jf. SRS 1 punkt 3

Virkelig verdi tilsvarer det beløp en eiendel kan omsettes for eller en forpliktelse kan gjøres opp med i en transaksjon på armlengdes avstand mellom velinformerte og frivillige parter.

Gjenanskaffelsesverdi for en eiendel er det beløp det vil koste dersom eiendelen skulle anskaffes i dag, vurdert til samme kvalitet, standard og funksjonalitet som eksisterende eiendel.

De mest vanlige immaterielle eiendelene i statlige virksomheter er programvare. Som en praktisk tilpasning kan verdien av programvare som er anskaffet mer enn fem år før balansedagen, settes til null. Programvare eldre enn fem år som er sentral i virksomheten drift bør likevel verdsettes og balanseføres. Virksomheten kan velge å ikke balanseføre egeninnsats knyttet til utvikling av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler som er ferdigstilt eller under utvikling før tidspunktet for åpningsbalansen, selv om balanseføring velges som prinsipp i det periodiserte regnskapet etter åpningsbalansetidspunktet.

Finansielle anleggsmidler verdsettes til virkelig verdi.

For nærmere opplysninger om verdsettelse av anleggsmidler, se [SRS 17](#) Vedlegg 1 Anleggsmidler – matrise for klassifisering, verdsettelse og avskrivninger.

Omløpsmidler

Omløpsmidler skal i åpningsbalansen verdsettes til gjenanskaffelsesverdi eller virkelig verdi. I de tilfellene det ikke finnes et velfungerende marked for eiendelen benyttes gjenanskaffelsesverdi.

Likvide beholdninger verdsettes til virkelig verdi. Verdsettelse av valutakonto omtales nærmere i [steg 7](#).

Fordringer og gjeld verdsettes til det laveste av kostpris (ofte pålydende) og virkelig verdi.

DEL 2 – Hvordan etablere en åpningsbalanse?

Formålet med del 2 i veiledningen er å beskrive den praktiske gjennomføringen ved etablering av åpningsbalanse. Vi beskriver et foreslått tidsforløp, introduserer maler for dokumentasjon og hvilke frister og godkjenninger som må tas hensyn til.

[Tidsplan og organisering av arbeidet](#)

- [1. Etablere prosjekt](#)
- [2. Utarbeide prosjektplan](#)
- [3. Forventningsavklaring med overordnet departement](#)
- [4. Prinsippavklaringer](#)
- [5. Kartlegge eiendeler og gjeldsposter](#)
- [6. Klassifisere og verdsette eiendeler](#)
- [7. Kartlegge og verdsette andre balanseposter](#)
- [8. Dokumentere](#)
- [9. Intern kvalitetssikring og godkjenning](#)
- [10. Godkjenning overordnet departement](#)
- [11. Innlesing av åpningsbalansen i system](#)

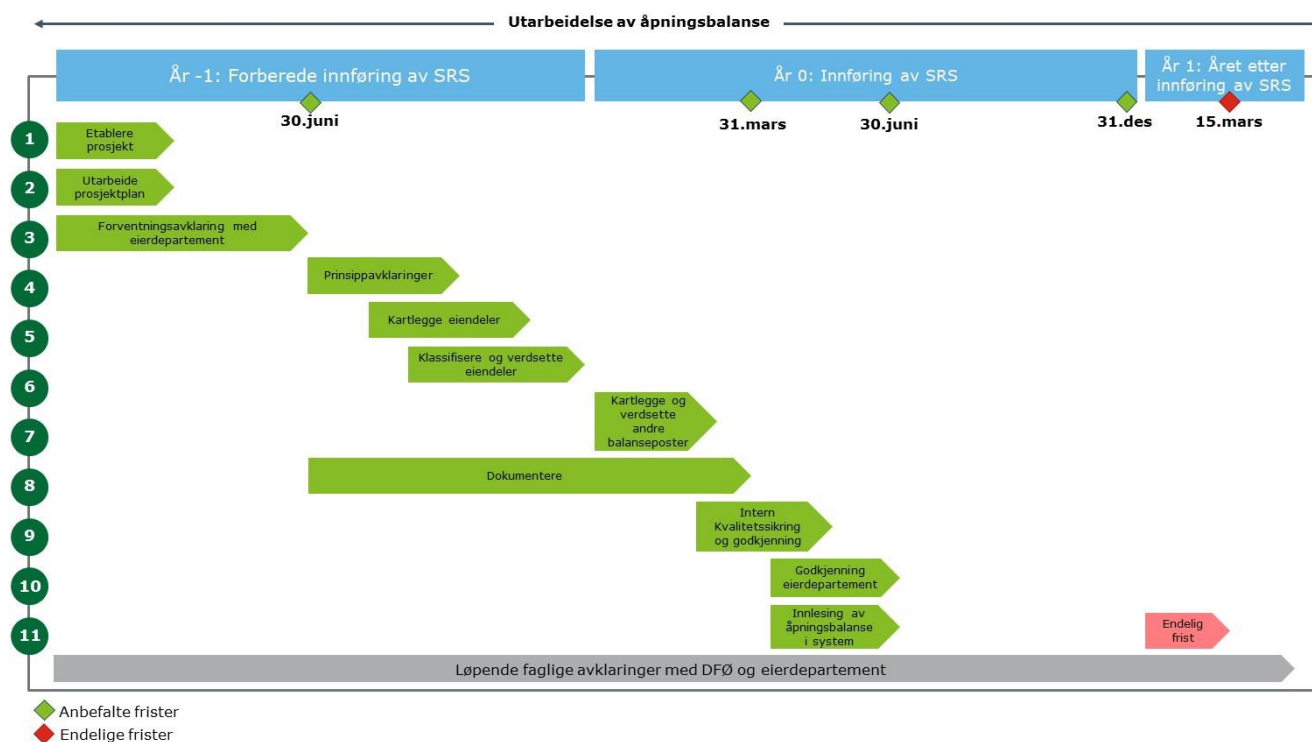
Tidsplan og organisering av arbeidet

(11 steg)

Tidsplan for arbeidet

Når det er besluttet at de statlige regnskapsstandardene (SRS) skal innføres må prosessen med utarbeidelse av åpningsbalanse planlegges.

Under er det satt opp en tentativ tidsplan som et hjelpemiddel for å strukturere arbeidet med åpningsbalansen. Tidsplanen viser milepæler fra åpning av dette veiledningsmaterialet til signert åpningsbalanse. Videre viser den hvilke aktiviteter som bør gjøres i hvilken rekkefølge og gir et bilde av hvilke aktiviteter som kan gå parallelt og hvilke aktiviteter som har avhengigheter for videre arbeid. Dette er kun en tidslinjeplan og gir ikke konkrete anbefalinger på tid og ressurser da dette vil variere avhengig av virksomhetens størrelse og kompleksitet.



Organisering av arbeidet

Den praktiske organiseringen kan beskrives med bakgrunn i tidsplanen over. Dette er en anbefalt metode for å organisere arbeidet internt og sikre god fremdrift og forankring i arbeidet med åpningsbalansen.

1

Etablere en styringsgruppe/prosjekteier og prosjektgruppe

Det bør utpekes en **styringsgruppe/prosjekteier** som har det formelle ansvaret for at virksomheten får en korrekt åpningsbalanse. Ledelsesinvolvering og forankring i hele organisasjonen er erfaringsmessig svært viktig for en vellykket åpningsbalanse og videre bruk av finansiell informasjon til styring og kontroll. For mindre virksomheter med få og sentraliserte eiendeler vil det være tilstrekkelig å ha en

formell prosjekteier som er en del av den øverste ledelsen. For større virksomheter med omfattende eiendeler og/eller desentraliserte lokasjoner vil det være hensiktsmessig å etablere en styringsgruppe. Styringsgruppen bør ha representasjon fra sentral ledelse, ledere med ansvar for store anleggsverdier og representanter for økonomi- og virksomhetsstyring.

Prosjektgruppen bør ledes av en person med god regnskaps- og økonomifaglig kompetanse. Prosjektgruppen bør ha representanter både fra sentral økonomiforvaltning og avdelinger/enheter som har ansvar for omfattende eiendeler og eventuelle poster i åpningsbalansen som kan være særskilt komplekse. For komplekse eiendelsgrupper er det viktig å involvere ansatte med god kompetanse på de aktuelle grupper av eiendeler.

Prosjektgruppen organiserer det videre arbeidet, gjennomfører nødvendig opplæring og involverer øvrige personer i virksomheten etter behov. Prosjektgruppen bør avklare og forankre viktige prinsipielle valg med prosjekteier/styringsgruppe. Rask avklaring av usikkerhet omkring prinsipper og praktisk gjennomføring er viktig for at prosjektet skal bli vellykket.

Prosjektgruppen bør ha ansvar for å:

- Utarbeide prosjektplan med ansvarsfordeling og frister
- Utarbeide prinsipper, metodikk, retningslinjer og maler for arbeidet
- Løpende rapportering til prosjekteier/styringsgruppe
- Avklaringer med prosjekteier/styringsgruppe, overordnet departement og eventuelt Riksrevisjonen ved behov
- Gjennomføre opplæring og veiledning av medarbeidere med ansvar for kartlegging og verdsettelse
- Kontrollere at alle eiendeler og all gjeld blir kartlagt slik at åpningsbalansen blir fullstendig
- Samle inn dokumentasjon og klassifisere eiendeler og gjeld i henhold til balanseoppstillingen
- Kvalitetssikre at alle balanseførte poster er vurdert for gyldighet/eksistens
- Sammenstille dokumentasjon
- Ferdigstille maler for innlesning av åpningsbalansen i regnskapssystemet og anleggsmodulen
- Utarbeide dokumentasjonsnotat for åpningsbalansen
- Sørge for kvalitetssikring av endelig åpningsbalanse og underliggende dokumentasjon

Prosjektgruppen bør ha ansvar for å utarbeide både det formelle dokumentasjonsnotatet og underliggende dokumentasjon. Dokumentasjonen må innrettes slik at det er sporbarhet fra den enkelte regnskapslinje og frem til tallelister der klassifisering og verdsettelse er dokumentert. Det må også være sporbarhet fra den enkelte talleliste og opp til den relevante regnskapslinjen. Det er viktig at arbeidet ferdigstilles i tide. Ferdigstilling av åpningsbalansen er en viktig forutsetning for en vellykket innføring av SRS i virksomheten.

2

Utarbeide prosjektplan

For å sikre at arbeidet med åpningsbalansen gjennomføres på en konsistent måte og innen gitte frister er det viktig å utarbeide en god prosjektplan. Prosjektplanen må tilpasses den enkelte virksomhet og spesifisere de aktiviteter som skal gjennomføres for å kunne fastsette og dokumentere en fullstendig åpningsbalanse. Planen bør også inneholde klar ansvarsfordeling og frister for de enkelte aktiviteter.

3

Forventningsavklaring med overordnet departement

For å sikre en god prosess bør virksomheten gjennomføre avklaringsmøter med overordnet departement underveis i prosessen med etablering av åpningsbalanse. Overordnet departement bør involveres allerede før arbeidet med selve kartleggingen av eiendeler går i gang slik at virksomheten og overordnet departement har en felles forståelse og forventning for det videre arbeidet. Overordnet departement har ansvar for endelig godkjenning av åpningsbalansen og tidlig forventningsavklaring vil både øke forståelsen og lette arbeidet knyttet til denne godkjenningsprosessen.

4

Prinsippavklaringer

Når forventninger er avklart med overordnet departement bør virksomheten ta stilling til prinsippavklaringer, ref. [kapittel 3 i del 1](#). Dette innebærer å utrede alternativer, gjennomføre og dokumentere beslutninger som tas og begrunnelse for valgene som gjøres. Arbeidet med dokumentasjonsnotatet kan også med fordel begynne nå, se Vedlegg A – Mal for dokumentasjonsnotat åpningsbalansen, [Veiledning og maler til SRS](#). Se til [steg 8](#) for videre beskrivelse av dette dokumentet.

Det anbefales at virksomheten på et tidlig tidspunkt i prosessen tar for seg alle balansegrupper som er aktuelle for sin virksomhet og tar stilling til hvilke problemstillinger som kan kreve en prinsippavklaring. Dersom man går i gang med verdsettelse før prinsippavklaringer er det fare for at man ikke får en konsekvent prosess.

Prinsippavklaringer som gjøres må dokumenteres på en tilfredsstillende måte og bekjentgjøres for de som skal involveres i kartleggingsprosessen. Vår anbefaling er at arbeidet med prinsippavklaring begynner senest ni måneder før 01.01 det året SRS innføres. Større virksomheter og virksomheter med komplekse balanseposter bør starte minst ett år før innføringsåret.

5

Kartlegge eiendeler og gjeldsposter

Etter hvert som virksomheten får fastsatt viktige prinsippavklaringer er det på tide å begynne arbeidet med kartlegging av eiendeler, ref. [kapittel 4 i del 1](#). Virksomheten må foreta en fysisk telling av eiendeler. Eksisterende regnskapsinformasjon kan benyttes til å understøtte den fysiske tellingen.

Arbeidet med dokumentasjonsnotatet som introdusert i [steg 4](#) og beskrevet ytterligere i [steg 8](#), fortsetter.

Det er viktig å få til en systematisk gjennomgang og dokumentasjon av balanseposter. For å få dette til, må virksomheten benytte ensartede maler ved kartleggingen for å sikre at de ulike enhetene/avdelingene har en felles forståelse for hvordan dette gjøres. Det bør også utarbeides en god veiledning for de som er involvert i kartleggingsprosessen slik at virksomheten sikrer enhetlig kartlegging og mindre oppfølging i etterkant for prosjektgruppen.

- For **anleggsmidler** som skal inngå i balansen skal det gis en beskrivelse av eiendelen, angivelse av hvor den befinner seg, anskaffelsestidspunkt, virkelig verdi/gjenanskaffelsesverdi og et estimat for gjenværende utnyttbar levetid. Som utgangspunkt skal det beregnes en

gjenanskaffelsesverdi for alle anleggsmidler som skal gi et reelt bilde av hva det vil koste å gjenskaffe eiendelen. I tilfeller der eiendelen er anskaffet i nyere tid kan historisk kost, redusert for slit og elde, benyttes som beste estimat på gjenanskaffelsesverdi. Under [steg 6](#) kan du lese mer om hvordan verdsettelse kan foretas.

DFØ har utarbeidet en mal for telleliste som bør benyttes ved kartlegging, telling og dokumentasjon av anleggsmidler (Vedlegg E – Mal for telleliste, se [Veiledning og maler til SRS](#)).

En metode for å kontrollere at alle fysiske eiendeler er kartlagt er å ta utgangspunkt i for eksempel tegninger av disponibel bygningsmasse. Ved gjennomgang av tellelistene kan virksomheten kontrollere at alle områder er dekket.

- For **beholdninger av varer og driftsmateriell** som skal inngå i balansen skal det i en telleliste gis en beskrivelse av beholdningen, beholdningens verdi og angivelse av hvor eiendelen befinner seg. Det er ikke utarbeidet mal for telleliste for beholdning av varer og driftsmateriell.
- **Fordringer og gjeldsposter**, herunder opptjente inntekter og påløpte kostnader, vil normalt hentes delvis fra virksomhetens eksisterende balanse, delvis fra resultatregnskapet og delvis gjennom kartlegging av økonomiske forhold hvor faktura/krav ikke er utstedt/mottatt. Selv om verdsettelse av dette i stor grad vil gjøres etter årsslutt er det viktig å kartlegge hva virksomheten har av gjeld og fordringer så det ikke går med tid til kartlegging etter årsslutt.

Andre balanseposter som likvide beholdninger, påløpte lønnskostnader, samt verdsettelse av fordringer og gjeldsposter kommer vi tilbake til i [steg 7](#).

Når tellelistene er ferdig utarbeidet må de signeres av den/de ansvarlige og oppbevares som en del av dokumentasjonen av åpningsbalansen. Når alle tellelister er mottatt og gruppert i henhold til oppstillingsplanen, registreres dataene i egne maler som senere benyttes for innlesning i anleggsmodul/regnskapssystem.

For virksomheter som kartlegger og verdsetter eiendeler før årsslutt er det viktig å holde oversikt over bevegelser i perioden mellom kartlegging og årsslutt. Det må derfor etableres rutiner for registrering av tilgang og avgang parallelt med at arbeidet med å etablere åpningsbalanse pågår.

Dersom det er store endringer helt frem mot årsslutt, eksempelvis på et varelager, kan opptellingen gjøres ved årsslutt. I forkant er det da viktig å kartlegge hvilke eiendeler dette gjelder og hvordan de skal verdsettes slik at dette ikke utsetter opptellingen ved årsslutt.

6

Klassifisere og verdsette eiendeler

Parallelt med at eiendeler kartlegges og telles må arbeidet med å klassifisere og verdsette disse begynne, [ref. kapittel 5 i del 1](#).

For klassifisering av eiendeler følg oppstillingsplan for balansen i SRS 1 og bruk Vedlegg B – Mal for åpningsbalanse som et hjelpemiddel, se [Veiledning og maler til SRS](#).

For verdsettelse, ta stilling til og argumenter for valgt metode. Det er viktig å dokumentere alle vurderinger og konklusjoner løpende etter hvert som eiendeler gjennomgås slik at dette kan inngå i dokumentasjonen av åpningsbalansen.

Praktisk gjennomgang av eiendeler som omtales nedenfor er:

- Generelt om klassifisering og verdsettelse av eiendeler
- Spesielle forhold knyttet til immaterielle eiendeler og varige driftsmidler
- Spesielle forhold knyttet til finansielle anleggsmidler
- Spesielle forhold knyttet til beholdning av varer og driftsmateriell

Generelt om klassifisering og verdsettelse av eiendeler

For en generell gjennomgang av klassifisering og verdsettelse av balanseposter henvises det til [del 1, kapittel 5](#) i denne veiledningen.

Allerede i år -1, året før innføring av SRS, kan eiendeler klassifiseres og verdsettes dersom dette er verdier som i stor grad vil ha uendret verdi frem mot årsslutt. I balansen under er det markert i grønt hvilke eiendeler som kan være aktuelt å klassifisere og verdsette i dette steget. Resterende del av balansen omtales i [steg 7](#).

Balanse	
Eiendeler	Statens kapital og gjeld
Anleggsmidler Immaterielle eiendeler Varige driftsmidler Finansielle eiendeler	Statens kapital Virksomhetskaptal Avregninger
Omløpsmidler Beholdninger av varer og driftsmateriell Fordringer Bankinnskudd, kontanter og lignende	Gjeld Avsetning for langsiktige forpliktelsler Annen langsiktig gjeld Kortsiktig gjeld

Eiendeler skal verdsettes til gjenanskaffelsesverdi/virkelig verdi. I tilfeller der eiendelen er anskaffet i nyere tid kan historisk kost, redusert for slit og elde, benyttes som beste estimat på gjenanskaffelsesverdi. Eksempler på hvordan ulike grupper eiendeler kan verdsettes finner du under.

Programvare og lignende rettigheter: Dersom programvaren er hylleware kan listepriser benyttes. Dersom programvaren er spesielt tilpasset for virksomheten anbefales det å kontakte leverandør for opplysninger om hva det ville ha kostet å anskaffe programvaren i dag. Ved usikkerhet skal det brukes beste estimat, basert på den informasjonen som virksomheten har tilgjengelig når åpningsbalansen utarbeides. Verdien må kunne måles pålitelig for at de skal balanseføres. For egenutviklet programvare, se [Spesielle forhold knyttet til immaterielle eiendeler og varige driftsmidler](#), under deloverskrift Egenutvikling av programvare.

Immaterielle eiendeler under utførelse: Dette er eiendeler som er under utvikling og enda ikke tatt i bruk. For denne type eiendeler er det mest korrekt å bruke anskaffelseskost, ref. SRS 17, vedlegg 1. Anskaffelseskost begrenses til kostnader som påløper etter at utrednings- og konseptfasen er gjennomført, og frem til dato for åpningsbalanse.

Tomter, bygninger og annen fast eiendom: For denne gruppen eiendeler kan takst eller verdivurdering benyttes. For bygninger skal dekomponering vurderes. Dette kan du lese mer om [her](#).

Maskiner og transportmidler: For denne gruppen kan takst eller verdivurdering benyttes. Dersom det finnes listepriiser for eiendelen, som for eksempel for biler, kan slike benyttes.

Driftsløsøre, inventar, verktøy og lignende: Utsalgspris i butikk for tilsvarende ny vare, redusert for slit og elde kan benyttes. Balanseføring som gruppe (poolaktivering) benyttes gjerne for utstyr i denne gruppen. Dette kan du kan lese nærmere om [her](#).

Infrastruktureiendeler: Se [her](#).

Aksjer og andeler: Børsnoterte aksjer verdsettes til aksjekurs på balansedagen. For aksjer i ikke-børsnoterte selskaper, se [her](#).

For alle grupper eiendeler vil det også være aktuelt å justere for tilstand og funksjonalitet på den aktuelle eiendelen.

Vurderingsenhet

Vurderingsenheten er i utgangspunktet den enkelte eiendel. For alle anleggsmidler gjelder en vesentlighetsgrense på 50 000 kroner, (ref. SRS 17 Anleggsmidler). Immaterielle eiendeler og varige driftsmidler som vurderes å ha en selvstendig verdi på 50 000 kroner eller mer, skal inkluderes i balansen og klassifiseres særskilt. Anlegg under utførelse skal inkluderes i balansen hvis anleggsmidlets verdi forventes å bli 50 000 kroner eller mer ved ferdigstillelsen.

Eiendeler som utgjør en del av en gruppe (pool-aktivering)

Varige driftsmidler som enkeltvis har en verdi under 50 000 kroner kan klassifiseres samlet i balansen hvis det er mange og ensartede eiendeler, og hvor verdien til sammen er vesentlig. Regelen utgjør dermed et unntak fra hovedregelen om at eiendeler med en verdi under 50 000 kroner ikke skal balanseføres. Eiendelene må ha utnyttbar levetid på 3 år eller mer.

Kontorinventar og PCer med tilhørende skjerm skal etter SRS 17 punkt 30 balanseføres som egne grupper når kravene til balanseføring ellers er oppfylt. Virksomheten må vurdere om de har andre eiendeler som også bør balanseføres som gruppe. For eiendeler som skal balanseføres som en gruppe kan det være en god løsning å la anskaffelsene det enkelte år utgjøre en egen gruppe («pool») slik at virksomheten har en god oversikt over hva som er anskaffet innenfor et regnskapsår.

En praktisk tilnærming til verdsettelse av inventar i møterom og kontorer kan være å finne en gjennomsnittssats per kontor/møterom og benytte dette som utgangspunkt for verdifastsettelse av inventar. Det er utarbeidet en egen veiledning til dette som man kan bruke om man ønsker, se Vedlegg F – Veiledning til bruk av sjablongregler for verdsettelse av kontorinventar i åpningsbalansen, se [Veiledning og maler til SRS](#).

Eiendeler som utgjør deler av en helhet (dekomponering)

Det fremgår av [SRS 17 Anleggsmidler](#) pkt. 26-28 at dekomponering skal vurderes for store anleggsmidler som består av flere komponenter med ulik utnyttbar levetid. Dersom virksomheten velger dekomponering skal hver del av driftsmidlet, som har en anskaffelseskost som er vesentlig i forhold til den totale anskaffelseskostnaden for driftsmidlet, balanseføres separat. Dette kan for eksempel gjelde for bygninger, skip, fly og infrastruktur. Dersom virksomheten velger å dekomponere kan deler som antas å ha lik utnyttbar levetid slås sammen.

Når virksomheten skal klassifisere sine eiendeler, må det vurderes om de enkelte typer av sammenhengende eiendeler skal klassifiseres hver for seg eller som en del av en helhet. Virksomheten må vurdere nøye hvor mange komponenter det vil være hensiktsmessig å dele et driftsmiddel opp i. Dette vil måtte baseres på virksomhetens egen kunnskap om sine driftsmidler, samt relevante forhold og standarder som kan være knyttet opp til det enkelte driftsmiddel. For bygninger foreligger det en Norsk

standard (byggningsdelstabellen), som gir et godt utgangspunkt for dekomponering. SRS 17, vedlegg 2, gir også utfyllende opplysninger knyttet til dekomponering av enkelte anleggsgrupper.

Spesielle forhold knyttet til immaterielle eiendeler og varige driftsmidler

Egentilvirkning av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler

Anskaffelseskost ved egen tilvirkning av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler omfatter variable og faste tilvirkningskostnader, både kostnader som kan knyttes direkte og indirekte til tilvirkningen.

Egenutvikling av programvare

Ved verdsettelse av egenutviklet programvare hvor det er vanskelig å finne virkelig verdi/gjenanskaffelsesverdi kan det være aktuelt å ta utgangspunkt i historisk kost for å beregne gjenanskaffelsesverdi.

Kjøp av ekstern bistand til utvikling av programvare skal som hovedregel balanseføres. For utgifter vedrørende bruk av egne ansatte til utvikling av programvare kan virksomheten etter SRS 17 punkt 15 velge om alle slike utgifter skal kostnadsføres eller balanseføres. Ved balanseføring må egeninnsatsen kunne måles pålitelig. Virksomheten må bruke samme regnskapsprinsipp for likeartede utviklingsprosjekter over tid. Virksomheten kan velge å ikke balanseføre egeninnsats knyttet til utvikling av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler som er ferdigstilt eller under utvikling før tidspunktet for åpningsbalansen, selv om balanseføring velges som prinsipp i det periodiserte regnskapet etter åpningsbalansetidspunktet, jf. SRS 1 punkt 45.

Utvikling av programvare vil normalt omfatte følgende hovedfaser:



Kostnader i applikasjonsutviklingsfasen vil ofte tilfredsstille kriteriene for balanseføring, mens kostnader knyttet til forprosjekt eller oppfølging etter implementering normalt ikke vil tilfredsstille kravene til balanseføring.

Tradisjonelt har egenutvikling av programvare foregått etter «fossefall-metode». Ved såkalt «agil utvikling» (smidig utvikling) kan det være vanskeligere å skille mellom nyutvikling og vedlikehold. Agil utvikling medfører også at overgangen fra utvikling til forvaltning kan bli mer glidende. Når agil metode brukes, bør virksomheten samarbeide med og involvere sin IT-avdeling (eller lignende) tidlig for å undersøke om det er mulig å få til en pålitelig kostnadsfordeling mellom drift og utvikling, og dermed tilrettelegge for balanseføring av egenutvikling av programvare. Dersom videreutvikling av eksisterende systemer gjennomføres som agil utvikling må det gjøres en skjønsmessig vurdering av om det er mest hensiktsmessig å balanseføre eller kostnadsføre utgifter fortløpende. Ved bruk av egne ansatte bør det også legges til grunn at verdien av interne timer kostnadsføres dersom det er usikkerhet knyttet til om utførte timer er benyttet til utvikling eller vedlikehold. Dersom bruk av agil utvikling medfører hyppigere endringer og produksjonsetting av komponenter med minimal funksjonalitet, vil dette også tale for at utgifter knyttet til videreutvikling av eksisterende systemer kostnadsføres løpende. Dersom virksomheten er i tvil om klassifisering anbefales det direkte kostnadsføring av disse postene.

Beskrivelse av metoder

Fossefallmetoden baserer seg på at utvikling av programvare er en forutsigbar produksjonsprosess inndelt i ulike prosjektfaser. Metoden legger vekt på grundig planlegging i forkant av utviklingen og hvor hver fase gir kontrollerbare forutsetninger og dokumentasjon for neste fase. Egenutviklet programvare vil typisk balanseføres etter hvert som fasene gjennomføres.

Agil utviklingsmetode (smidig utvikling) baserer seg på at planleggingen gjøres litt etter litt, har færre formelle dokumenter og er mer iterative (repeterende). Metoden handler om små, raske iterasjoner av utvikling der man hele tiden justerer kurs og prioriteringer ut fra hva som gir mest umiddelbar verdi av utførte utviklingsoppgaver. Balansføring av egenutviklet programvare ved bruk av agil utviklingsmetode kan være noe mer utfordrende da det ikke vil være like tydelig hvilke deler som eventuelt skal balanseføres ettersom prosessen ikke er inndelt i de tradisjonelle fasene.

Utvikling av nettsider

En rekke statlige virksomheter utvikler nettsider som benyttes som en del av virksomhetens offentlige tjenesteleveranse. I slike tilfeller må det skilles mellom innholdet (informasjonen) på nettsiden og utvikling av programvaren (applikasjonen). Informasjon som legges ut på virksomhetens nettsider vil som hovedregel ikke tilfredsstille kravet til å være en immateriell eiendel for virksomheten, og utgifter til innleggelse og oppdatering av informasjon bør således kostnadsføres løpende.

Utvikling av programvare (applikasjonen) for nettsidene skal følge vanlige regler for balansføring av programvare.

Virtuelle servere

Dersom virksomheten benytter virtuelle servere må det foretas en vurdering av om de virtuelle serverne eies og disponeres av virksomheten eller om avtaleforholdet er å anse som leie som skal kostnadsføres. Dersom det er virksomheten selv som har eierskap til hele eller deler av en virtuell server må verdien av dette eierskapet/denne rettigheten klassifiseres som en immateriell eiendel og balanseføres. Leiekostnader ved bruk av eksterne virtuelle servere kostnadsføres løpende.

Eiendeler med tilhørende forpliktelser

Det kan være knyttet en forpliktelse til enkelte eiendeler, for eksempel en forpliktelse til å foreta miljøopprydding på et område, eller å fjerne en innretning ved leietidens utløp. I forbindelse med klassifiseringen skal eiendelen og forpliktelsen klassifiseres hver for seg, som henholdsvis en eiendel og en forpliktelse.

Infrastruktureiendeler

Infrastruktureiendeler er eiendeler som inngår i transport- eller kommunikasjonsnettverk som betjener et større geografisk område og har en bredere samfunnsmessig betydning. Eiendeler som bare betjener en enkel virksomhet skal ikke klassifiseres som infrastruktureiendel. Eksempler på infrastruktureiendeler kan være jernbane, overvåkningsanlegg (ATS), nødnett, fyrlykter/merker, havneanlegg, trafikksentraler, transportsentraler, veier/broer, flyplasser, satellitter og observatorier.

For denne type eiendeler kan det være vanskelig å definere virkelig verdi og det vil derfor være naturlig å benytte gjenanskaffelsesverdi. Ved verdifastsettelse kan det være aktuelt å benytte nybyggpriser/entreprenørpriser eller erfaringstall. Det kan også være aktuelt å trekke erfaringer fra eventuelle lignende virksomheter i Norge eller i andre land. Dersom det er benyttet egne ansatte i utvikling av infrastruktureiendeler og verdien er vesentlig og kan måles pålitelig, bør den balanseføres som en del av anlegget.

Erfaringsmessig vil de fleste infrastruktureiendeler bestå av flere komponenter med ulik levetid, og dekomponering skal derfor vurderes for slike eiendeler.

Infrastruktureiendeler som er under utvikling skal balanseføres og verdsettes til anskaffelseskost. Anskaffelseskost må kunne måles pålitelig.

Nasjonaleiendommer og kulturminner

Nasjonaleiendommer og kulturminner er eiendeler med kulturell, miljømessig eller historisk betydning. SRS 17 legger til grunn at slike eiendeler som hovedregel ikke balanseføres. Det anbefales imidlertid at virksomheter som eier eller disponerer nasjonaleiendommer og kulturminner registrerer disse i anleggsregistret med verdi null. Opplysninger om nasjonaleiendommer og kulturminner bør også fremgå av dokumentasjonsnotatet til åpningsbalansen.

Dersom en nasjonaleiendom eller et kulturminne brukes som driftsmiddel i virksomheten, skal det balanseføres. Ved beregning av verdi når driftsmiddelet skal balanseføres, kan det tas utgangspunkt i hva det ville kostet å kjøpe et tilsvarende driftsmiddel (samme funksjonalitet og eventuell beliggenhet). Ved verdsettelsen skal det ikke tas hensyn til eiendelens kulturelle, miljømessige eller historiske verdi.

Kunst

Det er ikke krav om å balanseføre kunstverk i åpningsbalansen. Kunstverk som anskaffes etter etablering av åpningsbalansen balanseføres til kostpris. Kunst i form av veggfaste arbeider eller installasjoner som er inkorporert i et bygg skal verdsettes som en del av bygget.

Disponering av eiendeler og bruksrettighet

Det fremgår av SRS 17, punkt 4, at anleggsmidler er varige og betydelige eiendeler som disponeres av virksomheten, og som benyttes av virksomheten for å ivareta dens formål og oppgaver. I de aller fleste tilfeller vil virksomheten både eie og disponere anleggsmiddelet.

Blant statlige virksomheter er det flere tilfeller med delt eierskap for et anleggsmiddel, der flere virksomheter sammen eier og benytter et anleggsmiddel. Ett eksempel er når flere virksomheter sammen utvikler og benytter en programvare. Ved delt eierskap skal virksomhetene balanseføre sin andel av eiendelen. Det må foreligge en avtale mellom partene som beskriver eierforholdet og ev. fordeling av drift og vedlikeholdskostnader.

Dersom en virksomhet har mottatt eiendeler og materiell vederlagsfritt fra annen statlig virksomhet, skal disse som hovedregel balanseføres. Dersom en virksomhet har mottatt eiendeler og materiell vederlagsfritt som følge av lov eller forskrift skal disse normalt ikke balanseføres. Eiendeler som ikke eies av virksomheten, men som kun disponeres etter hjemmel av lov og som virksomheten har mottatt vederlagsfritt, skal dermed ikke inkluderes i åpningsbalansen. Dersom virksomheten har betalt for en bruksrettighet til å disponere varige driftsmidler, eksempelvis tomter, bør virksomheten balanseføre dette som en rettighet (immateriell eiendel). I en vurdering av om en eventuell rettighet skal balanseføres bør det legges vekt på vesentlighet og varighet.

Spesielle forhold knyttet til finansielle anleggsmidler

Verdsettelse av aksjer i ikke-børsnoterte selskaper

Finansielle anleggsmidler skal verdsettes til virkelig verdi. For aksjer som ikke er børsnoterte kan det være en utfordring å finne virkelig verdi siden aksjene ikke omsettes i et velfungerende marked. I slike tilfeller er det anledning til, som en praktisk tilnærming, å ta utgangspunkt i bokført egenkapital for det aktuelle selskapet ved estimering av virkelig verdi for aksjene, og videre for den eierandelen aksjene representerer.

Spesielle forhold knyttet til beholdning av varer og driftsmateriell

Bare beholdninger over en viss størrelse og som virksomheten naturlig følger opp som en beholdningspost skal klassifiseres i denne gruppen. Beholdning av driftsmateriell er eiendeler som

benyttes i eller utgjør en integrert del av virksomhetens offentlige tjenesteyting. Mindre lager av papir, kontorrekvisita, mat og servise i kantine mv., skal derfor normalt ikke balanseføres.

Klassifisering og verdsettelse av uniformer

Beholdninger av uniformer skal i åpningsbalansen klassifiseres som beholdninger av driftsmateriell og verdsettes til gjenanskaffelsesverdi eller virkelig verdi.

7

Kartlegge og verdsette andre balanseposter

Kartlegging og verdsettelse av alle andre balanseposter inkluderer resterende del av eiendeler, samt gjeld, forpliktelser og virksomhetskapskapital. Dette inkluderer blant annet:

- Likvide beholdninger
- Forskudd til leverandør
- Andre fordringer
- Regnskapsmessige avsetninger
- Leverandørgjeld
- Annen kortsiktig gjeld
- Langsiktige forpliktelser

For denne type balanseposter er det ikke hensiktsmessig å begynne verdsettelse før i januar i innføringsåret. Det anbefales imidlertid at virksomheten allerede i forbindelse med utarbeidelse av prosjektplanen gjør seg opp en oppfatning av hvilke typer av balanseposter som er aktuelle for virksomheten, og hvordan disse skal verdsettes. Videre at virksomheten kartlegger hva virksomheten har av andre balanseposter før årsslutt, slik at det kun gjenstår å verdsette disse etter årsslutt.

Praktisk gjennomgang av andre balanseposter som omtales nedenfor er:

- Generelt om klassifisering og verdsettelse av andre balanseposter
- Spesielle forhold knyttet til fordringer
- Spesielle forhold knyttet til likvide beholdninger
- Spesielle forhold knyttet til avregninger
- Spesielle forhold knyttet til kortsiktig gjeld

Generelt om klassifisering og verdsettelse av andre balanseposter

For en generell gjennomgang av klassifisering og verdsettelse av balanseposter henvises det til [del 1, kapittel 5](#) i denne veiledningen.

Balanseposter som ikke er mulig å klassifisere og verdsette i forkant må verdsettes per 1.1 det året virksomheten innfører SRS. Det er som nevnt en fordel å kartlegge også disse postene tidlig/før innføringsåret, men selve verdsettelsen kan først gjøres etter årsslutt da dette er poster som er i stadig endring og det er balanseverdi per 1.1 som skal benyttes. I balansen under er det markert i grønt balanseposter som kan være aktuelle å klassifisere og verdsette i dette steget.

Balanse	
Eiendeler	Statens kapital og gjeld
Anleggsmidler Immaterielle eiendeler Varige driftsmidler Finansielle eiendeler Omløpsmidler Beholdninger av varer og driftsmateriell Fordringer Bankinnskudd, kontanter og lignende	Statens kapital Virksomhetskapital Avregninger Gjeld Avsetning for langsiktige forpliktelser Annen langsiktig gjeld Kortsiktig gjeld

Spesielle forhold knyttet til fordringer

Fordringer knyttet til innkrevingsvirksomhet og andre overføringer til staten

Innkrevingsvirksomhet og andre overføringer til staten kan iht. SRS 10 presenteres etter kontantprinsippet eller etter samme prinsipper som de er bokført. Hvis man velger å føre innkrevingsvirksomhet etter samme prinsipper som de er bokført (periodiseringsprinsippet), skal fordringer knyttet til innkrevingsvirksomhet føres på konto 151, eventuelt med motpost på konto 152. For nærmere veiledning knyttet til regnskapsmessig behandling av innkrevingsvirksomhet, se [Veiledningsnotat til standard kontoplan for virksomheter som benytter SRS.](#)

Spesielle forhold knyttet til likvide beholdninger

Valutakonto

Dersom virksomheten har valutakonto skal saldo på denne verdsettes til virkelig verdi. Valutabeløpet omregnes til virkelig verdi i norske kroner ved hjelp av Norges Bank sin midtdagskurs siste virkedag i året. Valutakontoen og tilhørende avsetningskonto justeres slik at valutakontoens verdi i norske kroner tilsvarer midtdagskursen siste virkedag i året.

Spesielle forhold knyttet til avregninger

Avregninger finansierer nettosummen av eiendeler og gjeld i balansen. Avregninger gir uttrykk for virksomhetens mellomværende med staten og består i åpningsbalansen av underkonto 1980 Mellomværende med statskassen – kontant og underkonto 1990 Avregnet med staten – andre tidsavgrensningposter.

Mellomværende med statskassen – kontant (motpost IB), konto 1980

Virksomhetene må sørge for at inngående saldo (IB) på underkonto 1980 Mellomværende med statskassen - kontant (motpost IB) viser samme saldo som mellomværende med statskassen per 31.12 året før, men med motsatt fortegn.

Ved etablering av åpningsbalansen kontrolleres det at saldo på underkonto 1980 tilsvarer rapportert mellomværende på S-rapport per 31.12. året før åpningsbalansedato, men med motsatt fortegn. Dersom det er foretatt brevlige omposteringer eller andre endringer på mellomværende må underkonto 1980 i åpningsbalansen også korrigeres tilsvarende.

Avregnet med statskassen – andre tidsavgrensninger (IB), konto 1990

Underkonto 1990 Avregnet med statskassen – andre tidsavgrensningsposter (IB) speiler nettobeløpet av alle balanseposter som ikke inngår i mellomværende med statskassen. Andre tidsavgrensningsposter oppstår når det balanseføres transaksjoner i kontospesifikasjonen som ikke skal rapportere som mellomværende med statskassen.

Merk at konsernkontoeer i Norges Bank ikke klassifiseres som likvide midler, men inngår som en del av avregningene under statens kapital. Virksomhetens oppgjørskonto i Norges Bank nullstilles ved årsslutt og det skal således ikke være verdi på disse kontoene ved etablering av åpningsbalansen. Virksomhetens arbeidskonto skal normalt også være nullstilt ved årets slutt.

Spesielle forhold knyttet til kortsiktig gjeld

Gjeld vedrørende tilskuddsforvaltning og andre overføringer fra staten

Tilskuddsforvaltning og andre overføringer fra staten kan iht. SRS 10 punkt 31 presenteres etter kontantprinsippet eller samme prinsipper som de er bokført. Gjeld vedrørende tilskuddsforvaltning og andre overføringer fra staten føres på konto 250-251, eventuelt med motpost på konto 255. For nærmere veiledning knyttet til regnskapsmessig behandling av tilskuddsforvaltning og andre overføringer fra staten, se [Veiledningsnotat til standard kontoplan for virksomheter som benytter SRS.](#)

Avsetning for påløpte lønnskostnader

Det fremgår av [SRS 25](#) Ytelser til ansatte, at de ansattes bidrag til verdiskapningen i virksomheten skjer i de periodene arbeidet faktisk utføres, uavhengig av utbetalingstidspunktet for lønn. Ved etablering av åpningsbalansen må det derfor foretas en avsetning for alle typer påløpte lønnskostnader. Det avsettes normalt for følgende typer lønnskostnader:

- påløpte feriepenger
- påløpt overtid
- påløpt fleksitid
- påløpt reisetid
- påløpt, ikke avviklet ferie
- eventuelle påløpte permisjoner

Det avsettes også for arbeidsgiveravgift for alle påløpte lønnskostnader. For påløpte lønnskostnader som kommer til utbetaling skal det også avsettes for påløpte feriepenger og tilhørende påløpt arbeidsgiveravgift.

Dersom virksomheten er kunde av DFØ på regnskap og lønn, og registrerer tid i SAP, vil de fleste av disse avsetningene gjøres av DFØ. Eventuelle sluttvederlag for ansatte må avsettes manuelt.

For virksomheter som ikke er kunde av DFØ, vil det være opp til den enkelte virksomhet å finne praktiske modeller for beregning av avsetning av lønnskostnader og balanseføring av disse. Beregning av påløpte lønnskostnader kan for eksempel gjøres ved å multiplisere antall påløpte timer med en gjennomsnittlig timesats per medarbeidergruppe. Dette vil normalt danne et godt nok estimat.

Det er viktig at den metoden som benyttes for avsetning i åpningsbalansen også videreføres for senere avsetninger slik at virksomheten får en konsistent bruk av prinsipper.

Dersom virksomheten historisk sett har liten variasjon i antall fleksitidstimer til gode gjennom året kan det være hensiktsmessig å ikke justere avsetningen med mindre endringer er vesentlige.

Ved avsetning av lønnskostnader er det viktig å vurdere en hensiktsmessig bruk av økonomimodellen slik at virksomheten senere kan få økonomisk styringsinformasjon på relevant nivå. Avsetningen bør gjøres på det detaljeringsnivået virksomheten senere ønsker å kunne hente ut styringsinformasjon på.

8

Dokumentere

Parallelt med at virksomheten foretar prinsippavklaringer, kartlegger eiendeler, klassifiserer og verdsetter eiendeler og øvrige balanseposter må det hele dokumenteres.

Ved ferdigstillingen av åpningsbalansen skal det foreligge et dokumentasjonsnotat som for alle eiendeler og forpliktelser viser hvilke prinsipper som er lagt til grunn ved klassifisering og verdsettelse, og sentrale valg som virksomheten har foretatt. Virksomheten må også kunne dokumentere verdsettelsesprosessen i form av en klar beskrivelse av hvordan verdsettelse og validering er foretatt. Notatet må tilpasses den enkelte virksomhets størrelse og kompleksitet. Vedlegg A – Mal for dokumentasjonsnotat åpningsbalanse kan brukes som utgangspunkt for dette arbeidet, se [Veiledning og maler til SRS](#).

Vedlegg B – Mal for åpningsbalanse, se [Veiledning og maler til SRS](#), benyttes for å dokumentere den endelige åpningsbalansen. Vedlegg B består av balanseoppstilling og tilhørende noter.

Det er viktig at beskrivelsen av de benyttede regnskapsprinsippene stemmer overens med hvordan virksomheten rent faktisk har klassifisert og verdsatt eiendeler og forpliktelser. De prinsipper som virksomheten benytter i åpningsbalansen forutsettes dessuten videreført på en konsistent måte ved etterfølgende periodeavslutninger (med de unntak som er beskrevet i SRS 1 pkt. 45).

I den grad det er brukt regnskapsmessig skjønn eller tatt valg mellom forskjellige alternativer, bør dette fremgå av dokumentasjonen. DFØ har myndighet til å innvilge unntak fra enkeltpunkter i standardene på grunnlag av begrunnet søknad fra virksomhetens overordnede departement. Hvis man har fått innvilget unntak fra DFØ, må det opplyses om dette. I den grad virksomheten har konstatert usikkerhet i forbindelse med sikring av fullstendighet, gyldighet/eierskap, klassifisering eller verdsettelse skal dette fremgå.

I forbindelse med kartlegging og opptelling er det viktig å gi gode instruksjoner knyttet til valgte prinsipper, vesentlighetsvurderinger og krav til dokumentasjon. Hele virksomheten må ha en felles forståelse for krav til vurderinger og dokumentasjon. Dokumentasjonen skal være sporbar i alle ledd, både oppover og nedover i dokumentasjonshierarkiet.

Den samlede dokumentasjon skal være tilgjengelig hos virksomheten.

9

Intern kvalitetssikring og godkjenning

Kvalitetssikring

Før åpningsbalansen sendes til overordnet departement for godkjenning er det viktig med en intern kvalitetssikring. Dette innebærer kvalitetssikring av underdokumentasjon som tellelister og annen intern dokumentasjon slik at virksomheten er trygg på fullstendigheten av den nye åpningsbalansen. En viktig del av kvalitetssikringen er også å vurdere gyldighet og eierskap til de oppførte eiendeler og forpliktelser.

Prosjektgruppen er ansvarlig for god kvalitetssikring av dokumentasjonen gjennom hele prosessen med etablering av åpningsbalanse. For å sikre god kvalitetssikring er det viktig at sentrale ressurspersoner med god kunnskap og kompetanse på de ulike balansepostene deltar i arbeidet med å kvalitetssikre og rimelighetsteste de endelige tellelistene. Det er viktig å hele tiden ha fokus på sporbarhet mellom

underliggende dokumentasjon og åpningsbalanse, og videre mellom åpningsbalanse og dokumentasjonsnotatet.

Tellelistene er utgangspunktet for dokumentasjonen av virksomhetens eiendeler og forpliktelser. Opplysningene i disse må være konsistente og formatet må være tilpasset slik at det er enkelt å overføre opplysningene til systemmalen som skal benyttes til innlesing i regnskapssystem og anleggsregister.

Som et ledd i den interne kvalitetssikringen er Vedlegg C – Mal for sjekklister for utførte kontroller, se [Veiledning og maler til SRS](#), et viktig hjelpemiddel som skal benyttes. Sjekklisten har også en formell funksjon for å dokumentere at virksomhetens ledelse har foretatt en tilfredsstillende kvalitetssikring av balansen.

Når endelig åpningsbalanse er ferdigstilt foretas følgende kontroller

1. Kontroller at sum eiendeler er lik sum av statens kapital og gjeld.
2. Kontroller at underkonto 1980 i virksomhetsregnskapet samsvarer med beløpet som er innrapportert som mellomværende med statsregnskapet i S-rapporten, og med inngående balanse på underkonto 1980 i rapporteringsspesifikasjonen.
3. Kontroller at summen av alle balanseposter som inngår i rapporteringen til statsregnskapet per 31.12 er lik underkonto 1980 med motsatt fortegn.
4. Kontroller at summen av alle balanseposter som ikke inngår i rapporteringen til statsregnskapet er lik underkonto 1990 med motsatt fortegn.

Se fane «Kontroller» i Vedlegg B – Mal for åpningsbalanse, [Veiledning og maler til SRS](#), for eksempel på disse kontrollene.

Vår anbefaling er at det planlegges med at dokumentasjon av åpningsbalansen er ferdigstilt 31. mars i året SRS innføres slik at intern kvalitetssikring og godkjenning samt departementets godkjenning kan gjennomføres frem mot 30. juni.

Godkjenning

Etter kvalitetssikring av dokumentasjonen må åpningsbalansen godkjennes. Åpningsbalansen skal godkjennes og underskrives av virksomhetsleder, se Vedlegg D – Mal for ledelsespåtegnning, [Veiledning og maler til SRS](#).

Dersom virksomheten har eget styre må det avklares med overordnet departement om hele styret, eventuelt styreleder, skal underskrive åpningsbalansen i tillegg til virksomhetsleder.

10

Godkjenning overordnet departement

Åpningsbalansen skal også godkjennes av overordnet departement, jf. [SRS 1](#) punkt 48. For et departement, avlegges og godkjennes åpningsbalansen for departementets virksomhetsregnskap ved at departementsråden signerer denne.

Godkjenning

Formålet med godkjenningen er å sikre at åpningsbalansen gir et dekkende bilde av virksomhetens eiendeler og gjeld. Departementets godkjenning innebærer at departementet må påse at det foreligger en åpningsbalanse etter oppstillingsplan for balanse i SRS 1 med noter og at åpningsbalansen er

dokumentert ved et dokumentasjonsnotat som redegjør for hvilke prinsipper og hvilke vurderinger som er lagt til grunn ved utarbeidelsen av åpningsbalansen.

Dersom det er gjennomført forventningsavklaring i tidlig fase vil dette kunne lette godkjenningssprosessen.

Departementet godkjenner åpningsbalansen ved å signere ledesespåtegnning eller annet egnet dokument, se Vedlegg D – Mal for ledespåtegnning, [Veiledning og maler til SRS](#). Hovedregelen er at signaturer er håndskrevet. Virksomheten kan likevel benytte elektronisk signatur dersom virksomheten har et arkiv-/dokumentbehandlingssystem som har funksjonalitet for elektronisk signatur.

Frister

Godkjent åpningsbalanse skal foreligge senest ved avleggelse av årsregnskapet for det første året virksomheten utarbeider virksomhetsregnskapet etter SRS.

Vår anbefaling er at åpningsbalansen ferdigstilles så tidlig som mulig, gjerne innen utgangen av første tertial. Erfaringer viser at det er krevende å foreta løpende periodeavslutning og avstemming uten at åpningsbalansen er innlest i regnskapssystemet. Mangel på innlest åpningsbalanse vil også skape utfordringer knyttet til å hente ut god styringsinformasjon fra regnskapet. Vi anbefaler at virksomheten sørger for en endelig godkjenning av åpningsbalansen senest innen 30. juni i innføringsåret.

11

Innlesing av åpningsbalansen i system

Parallelt med at virksomheten får godkjent åpningsbalansen fra overordnet departement bør åpningsbalansen leses inn i virksomhetens regnskapssystem og anleggsregister. For å sikre en korrekt og effektiv innlesning av åpningsbalansen er det viktig å benytte maler tilpasset virksomhetens systemløsninger. For effektiv innlesning og for å redusere risiko for feil bør åpningsbalansen leses inn maskinelt.

Virksomheten må sørge for å ha kompetanse knyttet til formatkrav og tekniske løsninger også for innlesning av anleggsposter i anleggsregistret.

Som det fremgår av [del 1, kapittel 2](#), er det viktig at postene i åpningsbalansen leses inn i regnskapssystemet med alle relevante konteringsverdier slik at virksomheten senere kan ta ut god styringsinformasjon.

Før innlesning i regnskapssystemet er det viktig at åpningsbalansen i virksomhetsregnskapet avstemmes mot virksomhetens rapporteringsspesifikasjon. *Underkonto 1990 Avregnet med statskassen – andre tidsavgrensingsposter* er motkonto til alle poster i balansen som kun forekommer i virksomhetsregnskapet. *Underkonto 1980 Mellomværende med statskassen – kontant* er motposten til alle poster som fremkommer både i rapporteringsspesifikasjonen og i virksomhetsregnskapet. Underkonto 1980 skal alltid være lik i åpningsbalansen i virksomhetsregnskapet og i rapporteringsspesifikasjonen. Underkonto 1990 skal aldri forekomme i rapporteringsspesifikasjonen. For nærmere forståelse av sammenhengen mellom balansen i virksomhetsregnskapet og rapporteringsspesifikasjonen, se Note 7B i Vedlegg B – Mal for åpningsbalanse, [Veiledning og maler til SRS](#).

Oversikt over vedlegg som er knyttet til dette veiledningsnotatet

- A. Mal for dokumentasjonsnotat åpningsbalanse
- B. Mal for åpningsbalanse
- C. Mal for sjekkliste for utførte kontroller
- D. Mal for ledelsespåtegning
- E. Mal for telleliste
- F. Veiledning til bruk av sjablongregler for verdsettelse av kontorinventar i åpningsbalansen

Vedleggene finnes her [Veiledning og maler til SRS](#), under overskriften **Veiledning til åpningsbalanse.**