

Veiledningsnotat til åpningsbalansen

Mai 2025



Innhold

1 Utarbeidelse av åpningsbalanse - innledning.....	3
2 Innhold og struktur i veiledningsnotatet.....	5
3 Hva er en åpningsbalanse og hva må gjøres for å utarbeide denne?.....	6
3.1 Innholdet i balanseoppstillingen	6
3.2 Hvordan tilrettelegge for god regnskapsinformasjon ved utarbeidelse av åpningsbalansen	8
3.2.1 Detaljeringsnivå for kontering.....	8
3.2.2 Spesielt om anleggsmidler	8
3.2.3 Spesielt om omløpsmidler og gjeld	9
3.2.4 Spesielt om statens kapital	9
3.3 Generelle prinsipper og behov for prinsippavklaringer	9
3.3.1 Generelle prinsipper for åpningsbalansen	9
3.3.2 Prinsippavklaringer og bruk av forenklinger i åpningsbalansen	9
3.3.3 Andre prinsippavklaringer.....	10
3.3.4 Vesentlighet i åpningsbalansen	11
3.4 Kartlegging og opptelling.....	11
3.4.1 Hva inngår i balansen	12
3.4.2 Kvalitetssikring	13
3.5 Klassifisering.....	14
3.5.1 Anleggsmidler	14
3.5.2 Omløpsmidler	15
3.5.3 Statens kapital	16
3.5.4 Gjeld	16
3.6 Verdssettelse	18
3.6.1 Verdssettelse anleggsmidler.....	18
3.6.2 Verdssettelse omløpsmidler	19
3.6.3 Verdssettelse gjeld	19
4 Hvordan etablere en åpningsbalanse?	20
4.1 Tidsplan og organisering av arbeidet	20
4.1.1 Tidsplan for arbeidet	20
4.1.2 Organisering av arbeidet	21
4.2 Etablere en styringsgruppe/prosjekteier og prosjektgruppe	21

4.3 Utarbeide prosjektplan	22
4.4 Forventningsavklaring med overordnet departement	22
4.5 Prinsippavklaringer	23
4.6 Kartlegge eiendeler og gjeldsposter	23
4.7 Klassifisere og verdsette eiendeler	25
4.7.1 Generelt om klassifisering og verdsettelse av eiendeler	25
4.7.2 Vurderingsenhet	26
4.7.3 Eiendeler som utgjør deler av en helhet (dekomponering)	27
4.7.4 Spesielle forhold knyttet til immaterielle eiendeler og varige driftsmidler	28
4.7.5 Disponering av eiendeler og bruksrettighet	31
4.7.6 Spesielle forhold knyttet til finansielle anleggsmidler	32
4.7.7 Spesielle forhold knyttet til beholdning av varer og driftsmateriell	32
4.8 Kartlegge og verdsette andre balanseposter	33
4.8.1 Generelt om klassifisering og verdsettelse av andre balanseposter	33
4.8.2 Spesielle forhold knyttet til fordringer	34
4.8.3 Spesielle forhold knyttet til likvide beholdninger	34
4.8.4 Spesielle forhold knyttet til avregninger	34
4.8.5 Spesielle forhold knyttet til kortsiktig gjeld	35
4.9 Dokumentere	36
4.10 Intern kvalitetssikring og avleggelse av åpningsbalansen	37
4.10.1 Kvalitetssikring	37
4.10.2 Avleggelse av åpningsbalansen	38
4.11 Godkjenning overordnet departement	39
4.11.1 Godkjenning	39
4.11.2 Frister	39
4.12 Innlesing av åpningsbalansen i system	40
5 Oversikt over vedlegg som er knyttet til dette veiledningsnotatet	41

1 Utarbeidelse av åpningsbalanse - innledning

Ved innføring av periodisert regnskap etter de statlige regnskapsstandardene (SRS) må statlige virksomheter utarbeide en åpningsbalanse. I et periodisert regnskap etter SRS skal utgifter og inntekter periodiseres. Ved periodisering blir det behov for å gjøre avsetninger i balanse. En balanse gir oversikt over eiendeler og gjeld, herunder avsetning av periodiserte inntekter og kostnader. Statlige virksomheter som skal avlegge sitt virksomhetsregnskap etter SRS må derfor utarbeide en åpningsbalanse som viser virksomhetens eiendeler og gjeld.

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. Dersom det oppstår forhold som er av en slik art at de ikke er dekket av bestemmelsene i disse standardene, må spørsmål om den regnskapsmessige behandlingen tas opp med Direktoratet for forvaltning og økonomistyring (DFØ).

Formålet med åpningsbalansen er at den skal gi et dekkende bilde av virksomhetens eiendeler, gjeld og eventuell virksomhetskaperital, samt å danne et grunnlag for fremtidig måling av kostnader knyttet til utførelsen av samfunnsoppdraget, jf. *SRS 1 Presentasjon av virksomhetsregnskapet* punkt 37. Åpningsbalansen skal være basert på pålitelig informasjon, være fullstendig samt være tilstrekkelig dokumentert, jf. SRS 1 punkt 42. Åpningsbalansen blir en kilde til oversikt og kunnskap om virksomhetens eiendeler og gjeld ved overgangen til SRS.

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. Etter overgang til SRS, er balansen en kilde til oversikt og kunnskap om virksomhetens eiendeler, gjeld og eventuelle virksomhetskaperital som kan 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.

Formålet med veiledningsnotatet om utarbeidelse av åpningsbalansen og tilhørende maler er å gi 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.

Veiledningsnotatet omtaler regler i SRS som er relevante for åpningsbalansen, og gir også veiledning og anbefalinger som er i forlengelsen av SRS. Vi anbefaler å benytte veiledningsnotatet ved utarbeidelse av åpningsbalansen.

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 to kapitler. [Kapittel 3](#) forklarer hva en åpningsbalanse er og hva som må gjøres for å utarbeide denne. [Kapittel 4](#) 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](#)

2 Innhold og struktur i veiledningsnotatet

Veiledningsnotatet består av to sentrale kapitler (kapittel 3 og 4) i tillegg til seks vedlegg. De seks vedleggene finnes her [Veiledning og maler til SRS](#), under overskriften Veiledning til åpningsbalansen.

I **kapittel 3** 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. Kapittel 3 skal dekke forståelsen av arbeidet som må gjøres før den praktiske gjennomførelsen presenteres i kapittel 4.

Målgruppen for kapittel 3 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 **kapittel 4** 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 kapittel 4 er de personene i virksomheten som utarbeider og dokumenterer åpningsbalansen, dvs. prosjektleder, prosjektmedarbeidere og andre involverte medarbeidere.

3 Hva er en åpningsbalanse og hva må gjøres for å utarbeide denne?

Formålet med denne delen av veiledningen er å forklare hva en åpningsbalanse er og hva som må gjøres ved etablering av åpningsbalanse.

3.1 Innholdet i balanseoppstillingen

Åpningsbalansen skal settes opp i samsvar med SRS 1 punkt 13 og oppstillingsplanen i vedlegg 2 til SRS 1, 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, gjeld og eventuell virksomhetskapskapital. Den skal være basert på pålitelig informasjon, være fullstendig samt være tilstrekkelig dokumentert, jf. SRS 1 punktene 37 og 42. Virksomheten må kartlegge hvilke eiendeler den har og hvilke av disse det vil være aktuelt å verdsette og føre i åpningsbalansen.

På overordnet nivå deles åpningsbalansen inn i to hovedgrupper:

- Eiendeler
- Statens kapital og gjeld

Etter SRS 1 skal åpningsbalansen inneholde overskriftene som er omtalt i venstre kolonne i tabellen nedenfor. Definisjonen av de enkelte begrepene er omtalt i høyre kolonne i tabellen. I oversikten vises kun overskrifter som er aktuelle for bruttobudsjetterte virksomheter.

EIENDELER	Ressurser som kontrolleres av en virksomhet som følge av tidligere hendelser som forventes å tilføre virksomheten fremtidige økonomiske fordeler eller økt tjenestepotensiale (SRS 1 punkt 3).
Anleggsmidler	Varige og betydelige eiendeler som disponeres av virksomheten. Med varige menes eiendeler med utnyttbar levetid på 3 år eller mer. Med betydelige eiendeler forstås eiendeler med anskaffelseskost på 50 000 kroner eller mer (SRS 17 Anleggsmidler punkt 4).
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, og som er identifiserbare og kontrolleres av virksomheten slik at de forventes å tilføre virksomheten fremtidige økonomiske fordeler eller økt tjenestepotensiale (SRS 17 punkt 9). I staten omfatter denne posten i hovedsak programvare.

Varige driftsmidler	Varige og betydelige materielle eiendeler (SRS 17 punkt 20).
Finansielle anleggsmidler	Langsiktige fordringer, aksjer, andeler og andre finansielle instrumenter som ikke forventes å realiseres innen ett år (SRS 17 punkt 29).
Omløpsmidler	Eiendeler som ikke inngår som anleggsmiddel (SRS 1 punkt 16).
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 (SRS 12 punkt 4).
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	Utgjør nettobeløpet av virksomhetens eiendeler og gjeld, og består av virksomhetskapiial, avregninger (bruttobudsjetterte) og utsatt inntektsføring av bevilgning (nettobudsjetterte) (SRS 1 punkt 3).
Virksomhetskapiial	Kan kun opptjenes etter fullmakt fra Stortinget (SRS 1 punkt 20).
Avregninger	Avregninger finansierer nettosummen av eiendeler og gjeld i balansen. Posten omfatter både mellomværende med statskassen – kontant og avregnet med statskassen – andre tidsavgrensningposter. For bruttobudsjetterte virksomheter inngår også konsernkontoene i Norges Bank i avregninger.
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 (SRS 1 punkt 3).
Avsetning for langsiktige forpliktelser	Eventuelle langsiktige forpliktelser virksomheten måtte ha.
Annen langsiktig gjeld	Forpliktelser som ikke skal klassifiseres som kortsiktig forpliktelse (SRS 1 punkt 19) 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 (SRS 1 punkt 19).

Mer informasjon om de statlige regnskapsstandardene finnes her: [Informasjon om SRS](#)

3.2 Hvordan tilrettelegge for god regnskapsinformasjon ved utarbeidelse av åpningsbalansen

3.2.1 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 fremtidig økonomistyring. Hvis virksomheten for eksempel er organisert i ulike avdelinger, kan det i forbindelse med fremtidige styring være behov for å henføre eiendeler, kostnader og visse forpliktelser ut fra organisatoriske eller formålsbestemte konteringselementer. 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 detaljeringsnivået 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).

3.2.2 Spesielt om anleggsmidler

I veiledningsnotatet legges det til grunn at 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.

3.2.3 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.

3.2.4 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.

3.3 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 gjeld kan ha behov for flere avklaringer enn mindre virksomheter med lav kompleksitet. Valgene virksomheten tar ved utarbeidelse av åpningsbalansen, vil påvirke hvilken informasjon den får av virksomhetsregnskapet etter SRS, både i første innføringssår og i etterfølgende år.

Nedenfor gis først en nærmere omtale av de generelle prinsippene for en åpningsbalanse og hvilke forenklinger som kan gjøres i åpningsbalansen. Deretter gis en nærmere omtale av områder hvor det vil kunne være behov for prinsipielle avklaringer for den enkelte virksomhet.

3.3.1 Generelle prinsipper for åpningsbalansen

I [SRS 1](#) *Presentasjon av virksomhetsregnskapet*, punkt 13-19, kan du finne generelle vurderingsregler for eiendeler og gjeld.

3.3.2 Prinsippavklaringer og bruk av forenklinger i åpningsbalansen

SRS 1 punkt 3 gir regel om at 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. Ved etablering av åpningsbalansen er det viktig å legge til rette for en konsistent prinsippanvendelse.

Dersom prinsipp endres etter etablering av åpningsbalansen må virkningen av endring av regnskapsprinsippet regnskapsføres i virksomhetsregnskapet i henhold til SRS 3 *Prinsippendring, estimatendring og korrigering av feil*, punkt 4. SRS 1 punkt 45 a) og 45 b) gir imidlertid unntak når det gjelder konsistent prinsippanvendelse som gjør at virksomheten slipper å føre virkning av prinsippendringen i virksomhetsregnskapet i året prinsippendringen gjøres:

- Etter SRS 1 punkt 45 a), kan virksomheten 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.
- Punkt 45 b) i SRS 1 åpner opp for at virksomheter som ikke velger forenklet metode for klassifisering av leieavtaler etter åpningsbalansetidspunktet, kan velge forenklet metode for alle leieavtaler som er inngått før tidspunktet for åpningsbalansen.

SRS 1 punkt 46 gir som en praktisk tilpasning anledning til at verdien av programvare som er anskaffet mer enn fem år før balansedagen kan settes til null. I dette notatet legges det til grunn at programvare eldre enn fem år som er sentral i virksomhetens drift bør balanseføres, slik at åpningsbalansen gir informasjon om eiendelen med tanke på fremtidig måling av ressursbruk.

Som en praktisk tilpasning er det ikke krav om at kunstverk og museumsgjenstander som er ervervet før tidspunktet for etablering av åpningsbalansen føres inn i åpningsbalansen, jf. SRS 1 punkt 47.

3.3.3 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 gjeld.

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

- 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 etter innføring av SRS, jf. [SRS 17 Anleggsmidler](#) punkt 15.
- Eiendeler som utgjør en del av en gruppe (balanseføre som gruppe), jf. SRS 17 punkt 30.
- Anleggsmidler hvor det er behov for dekomponering, jf. SRS 17 punktene 26-28.
- Valg om alle leieavtaler skal klassifiseres som operasjonelle leieavtaler, jf. forenklet metode [SRS 13 Leieavtaler](#) 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.

3.3.4 Vesentlighet i åpningsbalansen

I arbeidet med å utarbeide åpningsbalansen er det viktig at virksomheten definerer behovet og muligheten for å sette egne grenser for vesentlighet for eiendeler og gjeld som skal innregnes i åpningsbalansen. Vesentlighet handler om å gjøre gode vurderinger og ta gjennomtenkte beslutninger for egen virksomhet. En virksomhet har ikke anledning til selv å sette en vesentlighetsgrense for når anleggsmidler skal balanseføres, jf. SRS 17 punkt 4, se definisjon på anleggsmidler.

I arbeidet med å foreta avsetninger for påløpte kostnader og opptjente inntekter må virksomheten selv finne frem til en hensiktsmessig vesentlighetsgrense for hva som er relevant å periodisere og avsette. Vesentlighet brukes i denne sammenheng som en beløpsmessig størrelse virksomheten selv anser betydningsfull ut i fra sin økonomiske situasjon. Vesentlighetsgrensen for periodisering vil derfor være forskjellig fra virksomhet til virksomhet. Virksomheten må alltid vurdere kost/nytte ved vurdering av periodisering. Småbeløp som for eksempel avisabonnement trenger ikke periodiseres.

I denne veiledningens kapittel [3.5](#) Klassifisering og [3.6](#) Verdsettelse vil vi komme nærmere inn på de konkrete retningslinjene for klassifisering og verdsettelse av de ulike balansepostene.

3.4 Kartlegging og opptelling

Etter SRS 1 punkt 38 skal virksomheten kartlegge hvilke eiendeler den besitter og hvilke av disse som det vil være aktuelt å verdsette og balanseføre i åpningsbalansen. I dette notatet legges det til grunn at alle anleggsmidler med gjenværende levetid på over 12 måneder fra tidspunktet for etablering av åpningsbalansen skal tas med i åpningsbalansen. I tillegg må det foretas en kartlegging av virksomhetens gjeld.

Formålet med kartlegging og opptelling er å få oversikt over alle eiendeler og all gjeld som virksomheten har. 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.

I forbindelse med kartlegging og opptelling av eiendeler, må det utarbeides egne tallelister som dokumenterer hvilke eiendeler virksomheten har. Tallelistene skal kunne tjene som dokumentasjon på senere vurderinger, avgrensninger og disponeringer. Listene bør vise alle eiendeler som er kartlagt, hvilke vurderinger som er gjort for den enkelte eiendel og hvilke opplysninger som skal registreres i balansen. Det er viktig at det benyttes standardiserte tallelister slik at kartleggingen og tellingen gjøres likt i alle enheter/avdelinger, som for eksempel [Vedlegg E Mal for talleliste](#). 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.

3.4.1 Hva inngår i balansen

Den endelige åpningsbalansen skal gi et dekkende bilde av virksomhetens eiendeler og gjeld. 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 service i kantine mv., skal normalt ikke inngå i åpningsbalansen.

3) Statens kapital (virksomhetskaper og avregninger)

Bruttobudsjetterte virksomheter vil normalt ikke ha fullmakt til å opparbeide virksomhetskaper. Er en slik fullmakt gitt, skal virksomhetskaperen dokumenteres og vises separat. Avregninger finansierer nettosummen av eiendeler og gjeld i balansen, se [4.8.4](#).

4) Avsetning for langsiktige forpliktelser

Eventuelle langsiktige forpliktelser skal kartlegges, for eksempel plikt til opprydding av naturskader.

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 tilfeller der statlige virksomheter har fullmakt til å utbetale forskudd 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 [3.5.4](#) siste avsnitt om *Kontraktsfestede forpliktelser*.

3.4.2 Kvalitetssikring

Uansett hvilke metoder og hjelpemidler virksomheten har benyttet ved kartleggingen, må de endelige listene som viser virksomhetens eiendeler og gjeld kvalitetssikres. I arbeidet med kvalitetssikringen er det viktig at fullstendigheten i kartleggingen vurderes. Likeledes vil gyldigheten, herunder eierskap, til de oppførte eiendeler og gjeld, 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.

3.5 Klassifisering

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



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 (SRS 1 punkt 3). Eiendeler kan for eksempel være en maskin, et produksjonssystem, en lagerbeholdning eller et IKT-system. Eiendeler deles inn i to hovedgrupper; anleggsmidler eller omløpsmidler.

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 (SRS 1 punkt 3).

Nedenfor omtales generelle regler for klassifisering. Spesielle forhold knyttet til ulike balanseposter omtales i den praktiske delen av veiledningen i [4.7](#) og [4.8](#).

3.5.1 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 (SRS 17 punkt 4). Ved utarbeidelse av åpningsbalansen, er det virkelig verdi eller gjenanskaffelsesverdi som må være betydelig, altså 50 000 kroner eller mer per anleggsmiddel eller per anleggsmiddelgruppe, på åpningsbalansetidspunktet.

[SRS 17](#) gir en nærmere beskrivelse av de generelle prinsippene for vurdering av anleggsmidler. I vedlegg 1 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 mv. (SRS 17 punkt 13). Programvare, herunder engangsgift (lisens) ved kjøp av bruksrettigheter til programvaren, skal balanseføres (SRS 17 punkt 12). Nærmere om balanseføring knyttet til utvikling av immaterielle eiendeler, herunder vurdering av balanseføring av bruk av egne ansatte, se [4.7.4](#).

Med **varige driftsmidler** forstås varige og betydelige materielle eiendeler (SRS 17 punkt 20). 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 [4.7.2](#) og [4.7.3](#) i den praktiske delen.

Finansielle anleggsmidler i statlige virksomheter omfatter blant annet aksjer, andeler og eventuelle langsiktige fordringer (SRS 17 punkt 29). Finansielle anleggsmidler behandles normalt som selvstendige eiendeler og skal ikke vurderes på porteføljenivå. Nærmere om verdsettelse av aksjer finnes i [4.7.1](#) og [4.7.6](#).

3.5.2 Omløpsmidler

Omløpsmidler er alle eiendeler som ikke er anleggsmidler (SRS 1 punkt 16). 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

- holdes for salg som en del av ordinær virksomhet
- er under produksjon med henblikk på salg
- i form av råvarer eller produksjonsmaterieell er til bruk i produksjonsprosessen av varer og tjenester for salg (SRS 12 punkt 4)

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 (SRS 12 punkt 4).

Reservedeler og eiendeler som holdes for å gis bort eller selges til sterkt reduserte priser, defineres som beholdning av driftsmateriell (SRS 12 punkt 4).

Eksempler på beholdning av varer og driftsmateriell kan være 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 [4.7.7](#) i den praktiske delen.

Fordringer kartlegges og klassifiseres i henhold til art. Spesielle forhold knyttet til fordringer er omtalt i [4.8.2](#).

Bankinnskudd, kontanter og lignende omfatter for de fleste bruttobudsjetterte virksomheter eventuelle kontante beholdninger og bankkontoer utenfor konsernkontoordningen. Virksomheter som har egen valutakonto skal klassifisere slike som bankinnskudd, se [4.8.3](#). Kontoer som inngår i statens konsernkontoordning (arbeids- og oppgjørskonto) skal ikke klassifiseres her, men under avregninger og er nærmere omtalt under [4.8.4](#).

3.5.3 Statens kapital

Statens kapital gir uttrykk for statens finansiering av virksomheten og består av virksomhetskapskapital, avregninger og utsatt inntektsføring av bevilgning. Alle bruttobudsjetterte virksomheter vil ha avregninger, mens utsatt inntektsføring av bevilgning kun gjelder nettobudsjetterte. Bruttobudsjetterte virksomheter vil normalt ikke ha fullmakt til å opparbeide virksomhetskapskapital.

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 tidsavgrensningsposter, se nærmere beskrivelse [4.8.4](#). For bruttobudsjetterte virksomheter inngår konsernkontoene i denne posten.

3.5.4 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](#) punkt 13 og punkt 14.

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](#) punkt 26, kan virksomhetene som en praktisk løsning velge å ikke balanseføre forpliktelsen, men kostnadsføre utgiftene til ventelønn på utbetalingstidspunktet.

Eksempler på **kortsiktig gjeld** kan være leverandørgjeld, skyldig skattetrekk, skyldige offentlige avgifter, påløpte lønnskostnader (inkl. feriepenger), påløpte driftskostnader og mottatt forskuddsbetaling. For nærmere informasjon om påløpte lønnskostnader, se [4.8.5](#) og *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 (punkt 8). SRS 13 punkt 7 åpner opp for at virksomheter kan velge å behandle alle leieavtaler som operasjonelle, dette kalles for «forenklet metode». Operasjonelle leieavtaler skal ikke balanseføres (punkt 37). Ved bruk av forenklet metode, vil heller ikke finansielle leieavtaler balanseføres. I den grad virksomheten velger å klassifisere noen leieavtaler som finansielle, skal disse inkluderes i virksomhetens balanse. Virksomheter som ikke velger forenklet metode for klassifisering av leieavtaler etter SRS 13 etter åpningsbalansetidspunktet, kan likevel velge å klassifisere alle leieavtaler som er inngått før tidspunktet for åpningsbalansen som operasjonelle leieavtaler, jf. SRS 1 punkt 45 b), uten at dette anses som en prinsippendring.

3.6 Verdssettelse

3.6.1 Verdssettelse 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. Immaterielle eiendeler under utførelse og varige driftsmidler under utførelse skal i åpningsbalansen verdsettes til anskaffelseskost (SRS 1 punkt 41).

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 eller anleggsmiddelgruppe på åpningsbalansetidspunktet for at den skal regnes som betydelig, jf. SRS 17 punkt 4.

Definisjoner, jf. SRS 1 punkt 3

Virkelig verdi tilsvarende 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 (SRS 1 punkt 46). Veiledningsnotatet legger til grunn at programvare eldre enn fem år som er sentral i virksomheten drift likevel bør 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 (SRS 1 punkt 45 a), uten å måtte føre virkning av prinsippendringen, jf. punkt [3.3.2](#).

Finansielle anleggsmidler verdsettes til virkelig verdi (SRS 1 punkt 40).

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

3.6.2 Verdsettelse omløpsmidler

Omløpsmidler skal i åpningsbalansen verdsettes til gjenanskaffelsesverdi eller virkelig verdi. I de tilfellene det ikke finnes et velfungerende marked for eiendelen benyttes gjenanskaffelsesverdi (SRS 1 punkt 39).

Likvidbeholdninger verdsettes til virkelig verdi. Verdsettelse av valutakonto omtales nærmere i [4.8.3](#).

Fordringer verdsettes til det laveste av gjenanskaffelsesverdi og virkelig verdi.

3.6.3 Verdsettelse gjeld

For **gjeld** legges det til grunn at den verdsettes til virkelig verdi (ofte pålydende).

4 Hvordan etablere en åpningsbalanse?

Formålet med kapittel 4 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.

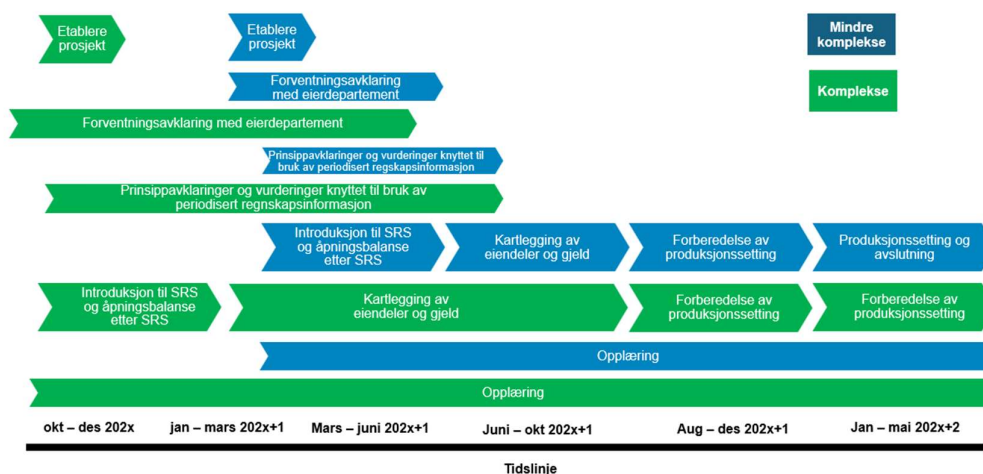
Dokumentasjon må foretas gjennom hele prosessen med utarbeidelse av åpningsbalansen. Det vil si at virksomheten må dokumentere alt knyttet til prinsippavklaringer, kartlegging av eiendeler og gjeld, klassifisering og verdsettelse av eiendeler og øvrige balanseposter m.m. Det må utarbeides et formelt dokumentasjonsnotat for åpningsbalansen, se punkt [4.2](#) og [4.9](#) og Vedlegg A – Mal for dokumentasjonsnotat åpningsbalansen, Veiledning og maler til SRS.

4.1 Tidsplan og organisering av arbeidet

4.1.1 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.



4.1.2 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.

4.2 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 tellelister der klassifisering og verdsettelse er dokumentert. Det må også være sporbarhet fra den enkelte telliste og opp til den relevante regnskapslinjen, se også [4.9](#).

Det er viktig at arbeidet ferdigstilles i tide. Ferdigstillelse av åpningsbalansen er en viktig forutsetning for en vellykket innføring av SRS i virksomheten.

4.3 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.

4.4 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.

4.5 Prinsippavklaringer

Når forventninger er avklart med overordnet departement bør virksomheten ta stilling til prinsippavklaringer, se [3.3](#). 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 [4.9](#) 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.

4.6 Kartlegge eiendeler og gjeldsposter

Etter hvert som virksomheten får fastsatt viktige prinsippavklaringer er det på tide å begynne arbeidet med kartlegging av eiendeler, se [3.5](#). Virksomheten må foreta en fysisk telling av eiendeler. Eksisterende regnskapsinformasjon kan benyttes til å understøtte den fysiske tellingen.

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

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 [4.7](#) 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 lønnslån, skyldig merverdiavgift, opptjente inntekter og påløpte kostnader, vil normalt hentes fra virksomhetens eksisterende balanse, fra regnskapssystemet og fra 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 [4.8](#).

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.

4.7 Klassifisere og verdsette eiendeler

Parallelt med at eiendeler kartlegges og telles må arbeidet med å klassifisere og verdsette disse begynne, se [3.5](#) og [3.6](#).

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

4.7.1 Generelt om klassifisering og verdsettelse av eiendeler

For en generell gjennomgang av klassifisering og verdsettelse av balanseposter henvises det til kapittel 3 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 [4.8](#).

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

Eiendeler skal verdsettes til gjenanskaffelsesverdi/virkelig verdi (SRS 1 punktene 39-41). 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 hyllevare 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. Verdiene må kunne måles pålitelig for at de skal balanseføres. For egenutviklet programvare, se [4.7.4](#) 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 (SRS 17 punktene 26-28). Dette kan du lese mer om i [4.7.3](#).

Maskiner og transportmidler: For denne gruppen kan takst eller verdivurdering benyttes. Dersom det finnes listepriser 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 i [4.7.2](#).

Infrastruktureiendeler: Se [4.7.4](#).

Aksjer og andeler: Børsnoterte aksjer verdsettes til aksjekurs på balansedagen. For aksjer i ikke-børsnoterte selskaper, se [4.7.6](#).

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

4.7.2 Vurderingsenhet

Vurderingsenheten er i utgangspunktet den enkelte eiendel. En eiendel som oppfyller krav til et anleggsmiddel iht. SRS 17 punkt 4, skal balanseføres i åpningsbalansen. For at en eiendel skal oppfylle krav til et anleggsmiddel, må den ha en gjenanskaffelsesverdi eller virkelig verdi på 50 000 kroner eller mer, og utnyttbar levetid på 3 år eller mer. Immaterielle eiendeler og varige driftsmidler som vurderes å ha en gjenanskaffelsesverdi eller virkelig 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.

I dette notatet legges det til grunn at alle anleggsmidler med gjenværende levetid på over 12 måneder fra tidspunktet for etablering av åpningsbalansen skal tas med i åpningsbalansen, jf. punkt [3.4](#).

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 betydelig. 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](#).

4.7.3 Eiendeler som utgjør deler av en helhet (dekomponering)

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

4.7.4 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 (SRS 17 punkt 22).

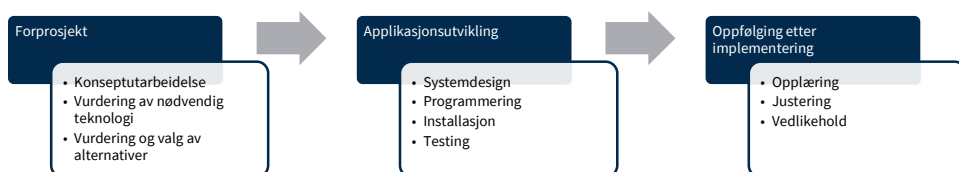
Egenutvikling av programvare

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 (SRS 17 punkt 14). 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. **Pålitelig måling** innebærer at målingen kan etterprøves. Utgiften som måles må kunne skilles fra andre utgifter. Det er ikke et krav om at timene som har gått med til utvikling av programvaren er registrert i et timesystem. Beregning av medgåtte timer må dokumenteres. Beregning og forutsetning for timespris må også dokumenteres. Gjennomsnittssats for timespris bør kunne aksepteres så lenge beregningen og forutsetningene for beregningen dokumenteres.

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 b).

Utvikling av programvare vil normalt omfatte følgende hovedfaser:



Kostnader i applikasjonsutviklingsfasen vil ofte tilfredsstillere kriteriene for balanseføring, mens kostnader knyttet til forprosjekt eller oppfølging etter implementering normalt ikke vil tilfredsstillere 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 skjønnsmessig 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 produksjonssetting av komponenter med minimal ny 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. Balanseføring av egenutviklet programvare ved bruk av agil utviklingsmetode kan være noe 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 balanseføring 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 virksomheten selv har eierskap til hele eller deler av en virtuell server, og serveren tilfredsstiller krav til et anleggsmiddel etter SRS 17 punkt 4, må serveren 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 forpliknelsen 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, trafikkentraler, 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 i åpningsbalansen balanseføres og verdsettes til anskaffelseskost (SRS 1 punkt 41). Anskaffelseskost må kunne måles pålitelig.

Nasjonaleiendommer og kulturminner

Nasjonaleiendommer og kulturminner er eiendeler med kulturell, miljømessig eller historisk betydning. SRS 17 punkt 23 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 (SRS 1 punkt 47). Kunstverk som anskaffes etter etablering av åpningsbalansen balanseføres til anskaffelseskost (SRS 17 punkt 24). Kunst i form av veggfaste arbeider eller installasjoner som er inkorporert i et bygg skal verdsettes som en del av bygget.

4.7.5 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.

Det kan foreligge forhold der en annen virksomhet enn reell (avtalerettslig) eier disponerer eiendelen. For de fleste slike tilfeller, vil det foreligge en leieavtale for eiendelen, og da er det SRS 13 Leieavtaler som regulerer regnskapsføringen. Hvis det ikke foreligger en leieavtale, må virksomheten vurdere om dette skal balanseføres som et anleggsmiddel iht. SRS 17.

Unntaksvis kan det i staten foreligge spesielle forhold som tilsier at en annen virksomhet enn reell (avtalerettslig) eier disponerer eiendelen vederlagsfritt. I slike situasjoner kan reell eier tillate at den virksomheten som disponerer eiendelen balansefører eiendelen som et anleggsmiddel og avskriver eiendelen. En slik ordning må fremgå i skriftlig avtale mellom reell eier og den som disponerer eiendelen. Det er en forutsetning for ordningen at den virksomheten som balansefører eiendelen er ansvarlig for å dekke utgifter til drift og

vedlikehold, og dette må også fremgå av avtalen. Det må opplyses om slike avtaler i note til åpningsbalansen.

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 der anleggsmidlet er varig og betydelig, jfr. SRS 17 punkt 4. 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. Vi legger til grunn at en virksomhet som følge av lov eller forskrift mottar eiendeler og materiell vederlagsfritt, normalt ikke skal balanseføre disse. 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.

4.7.6 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. Som en praktisk tilnærming kan virkelig verdi settes lik bokført egenkapital i selskapet pr. 31.12. året før virksomhetens overgang til SRS, justert for virksomhetens eierandel.

4.7.7 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

Det følger av SRS 12 Beholdning av varer og driftsmateriell punkt 4 at beholdninger av uniformer i åpningsbalansen klassifiseres som beholdninger av driftsmateriell og verdsettes til gjenanskaffelsesverdi eller virkelig verdi.

4.8 Kartlegge og verdsette andre balanseposter

Kartlegging og verdsettelse av alle andre balanseposter inkluderer resterende del av eiendeler, gjeld og statens kapital. 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

4.8.1 Generelt om klassifisering og verdsettelse av andre balanseposter

For en generell gjennomgang av klassifisering og verdsettelse av balanseposter henvises det til [3.5](#) og [3.6](#) i denne veiledningen.

Balanseposter som det 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	Statens kapital Virksomhetskapital Avregninger
Omløpsmidler Beholdninger av varer og driftsmateriell Fordringer Bankinnskudd, kontanter og lignende	Gjeld Avsetning for langsiktige forpliktelser Annen langsiktig gjeld Kortsiktig gjeld

4.8.2 Spesielle forhold knyttet til fordringer

Fordringer knyttet til innkrevingsvirksomhet og andre overføringer til staten

Innkrevingsvirksomhet og andre overføringer til staten kan iht. SRS 10 *Inntekt fra bevilgninger, tilskudd og overføringer til virksomheten, samt overføringer til og fra staten* 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 tas med i åpningsbalansen og 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](#).

4.8.3 Spesielle forhold knyttet til likvide beholdninger

Valutakonto

Dersom virksomheten har valutakonto skal saldo på denne verdsettes til virkelig verdi. Hvis årsoppgave fra bank ikke viser valutabeløpet omregnet til norske kroner, må valutabeløpet omregnes ved hjelp av Norges Bank sin midtkurs siste virkedag i året. Valutakontoen og tilhørende avsetningskonto justeres da slik at valutakontoens verdi i norske kroner tilsvarer midtkursen siste virkedag i året.

4.8.4 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 tidsavgrensningsposter.

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 konsernkontoer 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.

4.8.5 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. Hvis man velger å føre tilskuddsforvaltning etter samme prinsipper som de er bokført (periodiseringsprinsippet), skal gjeld knyttet til tilskuddsforvaltningen tas med i åpningsbalansen og 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](#) punkt 7, at virksomheten skal kostnadsføre alle ytelser til ansatte som de ansatte har krav på som følge av utførte tjenester for virksomheten i regnskapsperioden 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 feriepenges
- påløpt overtid
- påløpt fleksitid
- påløpt reisetid
- påløpt, ikke avvirket ferie
- eventuelle påløpte permisjoner

Det avsettes også for arbeidsgiveravgift for alle påløpte lønnskostnader. For påløpte lønnskostnader som kommer til utbetaling skal det avsettes for påløpte feriepenges 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 metoder 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.

4.9 Dokumentere

Parallelt med at virksomheten foretar prinsippavklaringer, kartlegger eiendeler og gjeld, 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 gjeld viser hvilke prinsipper som er lagt til grunn ved klassifisering og verdsettelse, og sentrale prinsippvalg 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 gjeld. 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 punkt 45 og 47).

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 søknad fra virksomhetens overordnede departement. Hvis man har fått innvilget unntak fra DFØ, må det opplyses om dette i dokumentasjonsnotatet til åpningsbalansen. I den grad virksomheten har konstatert usikkerhet i forbindelse med sikring av fullstendighet, gyldighet/eierskap, klassifisering eller verdsettelse skal dette fremgå.

Dokumentasjonen skal være sporbar i alle ledd, både oppover og nedover i dokumentasjonshierarkiet, se punkt [4.2](#).

Den samlede dokumentasjon skal være tilgjengelig hos virksomheten.

4.10 Intern kvalitetssikring og avleggelse av åpningsbalansen

4.10.1 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 verdsettelse, gyldighet og eierskap til de oppførte eiendeler og gjeld.

Prosjektgruppen er ansvarlig for 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 gjeld. Opplysningene i disse må være konsistente og formatet må være tilpasset slik at det er enkelt å overføre opplysningene til systemmaler som skal benyttes til innlesing i regnskapssystem og anleggsregister.

For å dokumentere den interne kvalitetssikringen skal Vedlegg C – Mal for sjekkliste for utførte kontroller benyttes, se [Veiledning og maler til SRS](#). Sjekklisten har en formell funksjon og skal dokumentere at virksomheten har foretatt en tilfredsstillende kvalitetssikring av balansen.

Når endelig åpningsbalanse er ferdigstilt foretas følgende kontroller:

- Kontroller at sum eiendeler er lik sum av statens kapital og gjeld.
- 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.
- Kontroller at summen av alle balanseposter som inngår i rapporteringen til statsregnskapet per 31.12 er lik underkonto 1980 med motsatt fortegn.
- 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.

Vi anbefaler at dokumentasjon av åpningsbalansen er ferdigstilt slik at intern kvalitetssikring, virksomhetens avleggelse av åpningsbalansen og departementets godkjenning kan gjennomføres innen utgangen av første tertial året SRS innføres.

4.10.2 Avleggelse av åpningsbalansen

Etter at den interne kvalitetssikringen av åpningsbalansen med tilhørende underdokumentasjon er ferdigstilt, avlegges åpningsbalansen ved at virksomhetsleder signerer denne (SRS 1 punkt 44). Dersom virksomheten har eget styre må det avklares med overordnet departement om hele styret, eventuelt styreleder, skal underskrive åpningsbalansen i tillegg til virksomhetsleder. Vedlegg D – Mal for ledelsespåtegning kan brukes ved avleggelse av åpningsbalansen ([Veiledning og maler til SRS](#)).

4.11 Godkjenning overordnet departement

Åpningsbalansen skal godkjennes av overordnet departement, jf. [SRS 1](#) punktene 48-50. For et departement, avlegges og godkjennes åpningsbalansen for departementets virksomhetsregnskap ved at departementsråden signerer denne.

4.11.1 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 godkjenningsprosessen.

Departementet godkjenner åpningsbalansen ved å signere ledesespåtegnning eller annet egnet dokument, se Vedlegg D – Mal for ledesespåtegnning, [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.

4.11.2 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 i året SRS innføres. Erfaringer viser at det er krevende å foreta løpende periodeavslutning og avstemming av virksomhetsregnskapet 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 innen utgangen av 1. tertial i året SRS innføres.

Hvis virksomheten eier ikke-børsnoterte aksjer i et selskap, og selskapet ikke har avlagt årsregnskapet sitt innen utgangen av 1. tertial i året SRS innføres, vil ikke virksomheten kunne beregne virkelig verdi for aksjene basert på bokført egenkapital i selskapet. I slike tilfeller kan virksomheten be departementet om en foreløpig godkjenning av åpningsbalansen, inntil virkelig verdi for aksjene foreligger, se [4.7.6](#).

4.12 Innlesing av åpningsbalansen i system

Parallelt med at overordnet departement godkjenner åpningsbalansen, 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 [3.2](#), 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 tidsavgrensningsposter* 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](#).

5 Oversikt over vedlegg som er knyttet til dette veiledningsnotatet

Vedlegg A - Mal for dokumentasjonsnotat åpningsbalanse

Vedlegg B - Mal for åpningsbalanse

Vedlegg C - Mal for sjekkliste for utførte kontroller

Vedlegg D - Mal for ledelsespåtegning

Vedlegg E - Mal for telleliste

Vedlegg 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.