

Statlig RegnskapsStandard 1

Presentasjon av virksomhetsregnskapet

Innholdsfortegnelse

Innledning.....	2
Mål	2
Virkeområde.....	2
Definisjoner	3
Kvalitative egenskaper ved virksomhetsregnskapet	4
Virksomhetsregnskapet	5
Innhold i resultatregnskapet	5
Innhold i balanseoppstillingen	6
Klassifisering av eiendeler	7
Klassifisering av gjeld.....	7
Virksomhetskapital.....	8
Noteopplysninger	8
Regnskapsprinsipper	8
Øvrige noteopplysninger	8
Sammenligningstall	9
Konsistent presentasjon.....	9
Identifisering av et virksomhetsregnskap.....	9
Åpningsbalanse	10
Formål og utarbeidelse	10
Forenklinger ved utarbeidelse av åpningsbalanse	10
Godkjenning	11
Ikrafttredelse.....	11
Vedlegg 1 Oppstillingsplan for resultatregnskapet	12
Vedlegg 2 Oppstillingsplan for balansen	13
Appendiks.....	15
Endringer fra tidligere utgave	15

Innledning

De statlige regnskapsstandardene (SRS) inneholder regler om hvordan statlige virksomheter som følger disse, skal utarbeide og presentere sitt virksomhetsregnskap. De statlige regnskapsstandardene gir et grunnlag for å fremskaffe bedre oversikt over statens inntekter, kostnader, eiendeler og gjeld, og forvaltningen av ressursene virksomheten disponerer. Regnskapsstandardene er fastsatt av Finansdepartementet med hjemmel i reglement for økonomistyring i staten § 3.

Denne standarden er én av et sett statlige regnskapsstandarder for virksomheter som fører periodisert virksomhetsregnskap, jf. rundskriv R-114 fra Finansdepartementet. Virksomheter som utarbeider virksomhetsregnskapet i henhold til de statlige regnskapsstandardene, skal benytte alle standardene.

Virkeområdet for de statlige regnskapsstandardene er alle statlige forvaltningsorganer, herunder departementer, jf. reglement for økonomistyring i staten § 2. Forvaltningsorganer omfatter ordinære statlige forvaltningsorganer (“bruttobudsjetterte virksomheter”), forvaltningsorganer med særskilte fullmakter til bruttoføring utenfor statsbudsjettet (“nettobudsjetterte virksomheter”) og statens forvaltningsbedrifter. Disse er heretter kalt virksomheter. Standardene kan også benyttes ved forvaltning av statlige fond. Forvaltningsbedriftene skal følge reglene i de statlige regnskapsstandardene som gjelder for bruttobudsjetterte virksomheter der ikke annet er omtalt spesifikt for forvaltningsbedriftene.

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

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

Mål

Målet med denne standarden er å regulere hvordan statlige virksomheter skal presentere virksomhetsregnskapet i henhold til SRS.

Virkeområde

- 1. Denne standarden skal brukes ved presentasjon av virksomhetsregnskapet for virksomheter som utarbeider virksomhetsregnskapet i henhold til SRS.**
2. Dersom det oppstår forhold som er av en slik art at de ikke er dekket av bestemmelsene i denne standarden, må spørsmål om den regnskapsmessige behandlingen tas opp med Direktoratet for forvaltning og økonomistyring (DFØ).

Definisjoner

3. Følgende begreper brukes i denne standarden:

Periodiseringsprinsippet: Virkningen av transaksjoner og andre hendelser regnskapsføres som inntekter, kostnader, eiendeler eller gjeld når de inntreffer i samsvar med de grunnleggende regnskapsprinsippene, uavhengig av tidspunktet for inn- og utbetalinger.

De statlige regnskapsstandardene bygger på følgende grunnleggende regnskapsprinsipper:

Transaksjonsprinsippet: Transaksjoner skal regnskapsføres til verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet.

Opptjeningsprinsippet: Inntekt skal resultatføres når den er opptjent.

Sammenstillingsprinsippet: Utgifter skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt.

Motsatt sammenstilling: Inntekt fra bevilgninger og inntekt fra tilskudd og overføringer resultatføres i takt med at aktivitetene som finansieres av disse inntektene utføres – det vil si i samme periode som kostnadene påløper. Sammenstillingsprinsippet blir brukt for inntekter og ikke for kostnader.

Utgifter knyttet til inntekt fra bevilgning og inntekt fra tilskudd og overføringer til virksomheten skal kostnadsføres i samme periode som aktivitetene er gjennomført og ressursene er forbrukt.

Forsiktighetsprinsippet: Urealiserte tap skal resultatføres.

Regnskapestimater: Ved usikkerhet skal det brukes beste estimat, på bakgrunn av den informasjon som er tilgjengelig når virksomhetsregnskapet avlegges.

Kongruensprinsippet: Alle inntekter og kostnader skal resultatføres. Virkning av endring av regnskapsprinsipp og korrigerende av feil i tidligere årsregnskap skal føres direkte mot virksomhetskapital, avregninger eller statens finansiering av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler, avhengig av hvilken regnskapslinje prinsippendringen eller feilen påvirker.

Prinsippanvendelse: Virksomhetsregnskapet skal utarbeides etter ensartede prinsipper, som skal anvendes konsistent over tid.

Eiendeler er ressurser som kontrolleres av en virksomhet som følge av tidligere hendelser 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.

En **finansiell eiendel** er enhver eiendel som er:

- a) kontanter
- b) et egenkapitalinstrument i et annet foretak
- c) en kontraktsmessig rett til å
 - i. motta kontanter eller en annen finansiell eiendel fra et annet foretak
 - ii. bytte finansielle eiendeler eller finansielle forpliktelser med et annet foretak på vilkår som kan være gunstige for virksomheten

Statens kapital utgjør nettobeløpet av virksomhetens eiendeler og gjeld. Statens kapital består av virksomhetskapital, avregninger og utsatt inntektsføring av bevilgning (nettobudsjetterte).

Gjeld er en plikt for virksomheten som oppstår som en følge av tidligere hendelser, hvis oppgjør forventes å føre til en strøm av økonomiske ressurser ut fra virksomheten.

Vesentlighet: Utelatelser eller feilaktige opplysninger om inntekter, kostnader, eiendeler og gjeld anses som vesentlige dersom de hver for seg eller samlet kan påvirke økonomiske beslutninger som tas av brukere på grunnlag av virksomhetsregnskapet. Vesentlighet avhenger av utelatelsens eller den feilaktige opplysningens størrelse og art vurdert ut ifra de rådende omstendighetene. Inntekten, kostnaden, eiendelen eller gjeldens størrelse eller art, eller en kombinasjon av disse, kan være en avgjørende faktor.

Periodens aktiviteter er alle aktiviteter som foretas som en del av virksomhetens tjenesteproduksjon eller omsetning av varer eller tjenester.

Gjennomstrømningsposter er inntekter og utgifter som ikke inngår som en del av virksomhetens driftsinntekter og driftskostnader. Dette er inntekter som virksomheten krever inn og som avregnes direkte med statskassen som for eksempel skatter og avgifter. På kostnadssiden er dette midler som virksomheten utbetaler til eksterne mottakere som for eksempel tilskudd og stønader.

Balansedagen er den siste dagen i regnskapsperioden.

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.

Kvalitative egenskaper ved virksomhetsregnskapet

4. En korrekt presentasjon av virksomhetsregnskapet krever at regnskapsinformasjonen presenteres på en måte som sikrer:
 - a) forståelighet

- b) relevans
- c) vesentlighet
- d) pålitelighet
- e) innhold fremfor formalia
- f) forsiktighet
- g) fullstendighet
- h) sammenlignbarhet
- i) rettidighet
- j) avveining mellom kost-nytte

5. **Virksomhetsregnskapet skal gi et dekkende bilde av inntekter, kostnader, eiendeler og gjeld.** Kravet om å gi et dekkende bilde innebærer at det kan være nødvendig å gi tilleggsinformasjon utover det som følger av de statlige regnskapsstandardene slik at all relevant informasjon om virksomhetens inntekter, kostnader, eiendeler og gjeld, fremgår av virksomhetsregnskapet. Tilleggsinformasjonen kan gis ved å legge til regnskapslinjer, noter eller ved omtale i ledelseskomentarene.

Virksomhetsregnskapet

6. **Et fullstendig virksomhetsregnskap skal bestå av følgende:**

- a) resultatoppstilling
- b) balanseoppstilling
- c) noteopplysninger, herunder omtale av anvendte regnskapsprinsipper

Nettobudsjetterte virksomheter skal også utarbeide en kontantstrømoppstilling i samsvar med SRS 2 Kontantstrømoppstilling.

7. Virksomhetsregnskapet skal presenteres i norske kroner.
8. **Regnskapsåret er kalenderåret. Virksomheten skal utarbeide et virksomhetsregnskap minst en gang per år.**

Innhold i resultatregnskapet

9. **Virksomhetens resultatregnskap skal presenteres i samsvar med oppstillingsplanen i vedlegg 1 til denne standarden. Virksomheten kan slette regnskapslinjer som ikke inneholder beløp. Resultatregnskapet skal likevel alltid inneholde overskriftene a til f:**

- a) driftsinntekter
- b) driftskostnader
- c) driftsresultat
- d) finansinntekter og finanskostnader
- e) resultat av periodens aktiviteter
- f) avregninger og disponeringer
- g) innkrevingsvirksomhet og andre overføringer til staten
- h) tilskuddsforvaltning og andre overføringer fra staten

Innkrevingsvirksomhet og andre overføringer til staten og tilskuddsforvaltning og andre overføringer fra staten er gjennomstrømningsposter som presenteres i egne avsnitt adskilt fra virksomhetens drift. Dersom virksomheten ikke har innkrevingsvirksomhet og andre overføringer til staten eller tilskuddsforvaltning og andre overføringer fra staten, kan overskriftene slettes ved presentasjon av virksomhetsregnskapet.

10. Virksomheten skal supplere resultatregnskapet med flere overskrifter og regnskapslinjer dersom en statlig regnskapsstandard eller andre regler og retningslinjer krever det, eller når det er nødvendig for å gi et dekkende bilde av virksomhetens økonomiske stilling.
11. For inntekter eller kostnader som er uvanlige og/eller uregelmessige og som er av stor betydning for vurdering av virksomhetens økonomiske stilling skal det gis særskilte opplysninger på egen linje i resultatoppstillingen, i tillegg til noter.
12. Virksomheten skal vise en mer detaljert spesifisering av den enkelte regnskapslinje i note til resultatregnskapet når dette følger av krav i de statlige regnskapsstandardene.

Innhold i balanseoppstillingen

13. **Virksomhetens balanse skal presenteres i samsvar med oppstillingsplanen i vedlegg 2 til denne standarden. Virksomheten skal skille mellom anleggsmidler og omløpsmidler i balanseoppstillingen. Tilsvarende skal det skilles mellom langsiktig og kortsiktig gjeld. Virksomheten kan slette regnskapslinjer som ikke inneholder beløp. Balanseoppstillingen skal likevel alltid inneholde overskriftene a til f og h til m:**

- a) immaterielle eiendeler
- b) varige driftsmidler
- c) finansielle anleggsmidler
- d) beholdninger av varer og driftsmateriell
- e) fordringer
- f) bankinnskudd, kontanter og lignende
- g) fordringer vedrørende innkrevingsvirksomhet og andre overføringer
- h) virksomhetskapskapital
- i) avregninger
- j) utsatt inntektsføring av bevilgning (nettobudsjetterte)
- k) avsetning for langsiktige forpliktelser
- l) annen langsiktig gjeld
- m) kortsiktig gjeld
- n) gjeld vedrørende tilskuddsforvaltning og andre overføringer

Fordringer vedrørende innkrevingsvirksomhet og andre overføringer og gjeld vedrørende tilskuddsforvaltning og andre overføringer presenteres i egne avsnitt adskilt fra virksomhetens drift. Dersom virksomheten ikke har fordringer vedrørende innkrevingsvirksomhet og andre overføringer til staten eller gjeld vedrørende tilskuddsforvaltning og andre overføringer fra staten, kan overskriftene slettes ved presentasjon av virksomhetsregnskapet.

14. Virksomheten skal supplere balanseoppstillingen med flere overskrifter og regnskapslinjer dersom en statlig regnskapsstandard eller andre regler og retningslinjer krever det, eller når det er nødvendig for å gi et dekkende bilde av virksomhetens økonomiske stilling.
15. Virksomheten skal vise en mer detaljert spesifikasjon av den enkelte regnskapslinje i note til balanseoppstillingen når dette følger av krav i de statlige regnskapsstandardene.

Klassifisering av eiendeler

16. **Anleggsmidler er betydelige eiendeler som er anskaffet til varig eie eller bruk i virksomheten. Andre eiendeler er omløpsmidler. Fordringer som skal tilbakebetales innen ett år, kan ikke klassifiseres som anleggsmidler.**
17. En virksomhet skal klassifisere en eiendel som omløpsmiddel i følgende tilfeller:
 - a) virksomheten forventer å realisere eiendelen, eller har til hensikt å selge eller forbruke den, i virksomhetens ordinære driftssyklus
 - b) virksomheten primært holder eiendelen for omsetning
 - c) når eiendelen er en fordring som ikke faller inn under a) og virksomheten forventer å realisere den innen tolv måneder etter balansedagen eller transaksjonstidspunktet
 - d) eiendelen er kontanter eller kontantekvivalenter
18. Dersom virksomhetens anvendelse/utnyttelse av en eiendel endres, skal den omklassifiseres.

Klassifisering av gjeld

19. En virksomhet skal klassifisere en forpliktelse som kortsiktig i følgende tilfeller:
 - a) virksomheten forventer å gjøre opp forpliktelsen i virksomhetens ordinære driftssyklus
 - b) forpliktelsen forfaller til oppgjør innen tolv måneder etter balansedagen eller transaksjonstidspunktet. Første års avdrag på langsiktig gjeld kan klassifiseres som langsiktig gjeld.
 - c) virksomheten ikke har en ubetinget rett til å utsette oppgjøret av forpliktelsen i minst tolv måneder etter balansedagen

Når en virksomhet er i brudd med betingelser i en langsiktig låneavtale kan dette medføre at forpliktelsen forfaller til betaling tidligere enn ett år etter balansedagen. Dersom forpliktelsen forfaller til slik førtidig betaling er hensikten med lånet endret og forpliktelsen klassifiseres som kortsiktig. Dette gjelder likevel ikke dersom långiver, etter balansedagen og før virksomhetsregnskapet fastsettes, innrømmer en betalingsutsettelse på minst tolv måneder regnet fra balansedagen.

Andre forpliktelser skal klassifiseres som langsiktige. All langsiktig gjeld skal omtales i note.

Virksomhetskapsital

20. **Virksomhetskapsital kan bare opptjenes etter fullmakt fra Stortinget. Nettobudsjetterte virksomheter og statens forvaltningsbedrifter anses å ha slik fullmakt.**
21. Nettobudsjetterte virksomheter kan bare opptjene virksomhetskapsital fra inntekt fra oppdrag. Resultat av inntekt fra oppdrag skal disponeres til virksomhetskapsital.

Noteopplysninger

Regnskapsprinsipper

22. **En virksomhet skal gi opplysninger om anvendte regnskapsprinsipper for vesentlige transaksjoner og andre hendelser. Opplysningene skal være spesifikt tilpasset virksomheten, virksomhetens drift og situasjon.**
23. I omtalen av regnskapsprinsipper skal det opplyses at virksomhetsregnskapet er avlagt i samsvar med de statlige regnskapsstandardene.
24. Endringer i prinsippanvendelsen skal opplyses om og begrunnes.

Øvrige noteopplysninger

25. **Notene til regnskapsoppstillingene skal**
 - a) **presentere de noteopplysningene som de statlige regnskapsstandardene krever**
 - b) **gi opplysninger som ikke er presentert i regnskapsoppstillingene, men som er nødvendige for å gi et dekkende bilde**
26. Notene til regnskapsoppstillingene skal presenteres på en systematisk måte. Hver linje i resultatregnskapet og balansen skal inneholde referanser til alle noter med informasjon om den aktuelle linjen.
27. Notene skal gi de opplysninger som er nødvendige for å bedømme virksomhetens resultat og balanse, og som ikke fremgår av virksomhetsregnskapet for øvrig.
28. Feil i virksomhetsregnskapet kan ikke korrigeres ved omtale i noter eller i annet forklarende materiale. Korrigering av feil i tidligere års virksomhetsregnskap er omtalt i SRS 3 Prinsippendring, estimatendring og korrigering av feil.

Sammenligningstall

- 29. Sammenligningstall for foregående regnskapsperiode skal vises i tilknytning til hver regnskapslinje og i noter. Sammenligningstall i resultatregnskapet kan utelates når regnskapet avlegges etter SRS for første gang, eller dersom en statlig regnskapsstandard tillater at slik informasjon utelates.**

Konsistent presentasjon

- 30.** En virksomhet skal beholde samme presentasjon og klassifisering av inntekter, kostnader, eiendeler og gjeld i virksomhetsregnskapet fra én regnskapsperiode til den neste, med mindre:
- a) en betydelig endring i arten av virksomhetens drift medfører at en annen presentasjon eller klassifisering ville vært mer egnet
 - b) de statlige regnskapsstandardene krever en endring av presentasjonen
- 31.** Når presentasjonen eller klassifiseringen av inntekter, kostnader, eiendeler eller gjeld i et virksomhetsregnskap endres, skal virksomheten omklassifisere sammenligningstall med mindre det ikke er praktisk mulig. Når sammenligningstall omklassifiseres, skal virksomheten opplyse om følgende:
- a) arten av omklassifiseringen
 - b) størrelsen på det som omklassifiseres
 - c) årsaken til omklassifiseringen
- 32.** Ved endring av sammenligningstall er det de omarbeidede tallene som skal vises som tall for foregående periode, og ikke de regnskapstall som formelt ble fastsatt for foregående regnskapsperiode.
- 33.** Dersom det ikke er praktisk mulig å omarbeide sammenligningstall, skal virksomheten begrunne hvorfor sammenligningstallene ikke er omarbeidet og angi hvilke regnskapslinjer som ikke er sammenlignbare.
- 34.** Eiendeler og forpliktelser kan ikke presenteres netto med mindre en statlig regnskapsstandard krever det eller tillater det.
- 35.** Inntekter og kostnader kan ikke utlignes (nettoføres) med mindre en statlig regnskapsstandard krever det eller tillater det.

Identifisering av et virksomhetsregnskap

- 36. En virksomhet skal identifisere hver av oppstillingene i virksomhetsregnskapet samt notene på en tydelig måte, og skille dem fra annen informasjon i årsrapporten. I tillegg skal en virksomhet gi følgende informasjon:**
- a) navnet på den rapporterende virksomhet og enhver navndring siden foregående balansedag

- b) tidspunkt for balansedagen og perioden som dekkes av virksomhetsregnskapet
- c) eventuell avrunding som er benyttet ved presentasjon av beløp i virksomhetsregnskapet

Åpningsbalanse

Formål og utarbeidelse

- 37. **Formålet med åpningsbalansen er å gi et dekkende bilde av virksomhetens eiendeler, forpliktelser og eventuelle virksomhetskapskapital, og å danne et grunnlag for fremtidig måling av kostnader knyttet til utførelsen av samfunnsoppdraget.**
- 38. Virksomheten må kartlegge hvilke eiendeler den disponerer og hvilke av disse som skal verdsettes og presenteres i åpningsbalansen.
- 39. **Omløpsmidler skal i åpningsbalansen verdsettes til gjenanskaffelsesverdi eller virkelig verdi. I de tilfellene det ikke finnes et velfungerende marked for eiendelen benyttes gjenanskaffelsesverdi.**
- 40. **Finansielle anleggsmidler verdsettes til virkelig verdi.**
- 41. **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.** For nærmere om verdsettelse av anleggsmidler i åpningsbalansen vises det til vedlegg til SRS 17 Anleggsmidler.
- 42. **Åpningsbalansen skal være basert på pålitelig informasjon, være fullstendig samt være tilstrekkelig dokumentert.**
- 43. **Virksomhetsleder er ansvarlig for å utarbeide åpningsbalansen etter kravene i de statlige regnskapsstandardene (SRS).**
- 44. **Åpningsbalansen avlegges ved at virksomhetsleder signerer denne.** Dersom virksomheten har eget styre må det avklares med overordnet departement om hele styret eventuelt styreleder, skal signere åpningsbalansen i tillegg til virksomhetsleder.

Åpningsbalansen skal presenteres etter oppstillingsplan for balansen, jf. vedlegg 2, med tilhørende noter. Til åpningsbalansen skal det utarbeides et dokumentasjonsnotat som for alle eiendeler og gjeld viser hvilke vurderinger som er lagt til grunn ved klassifisering og verdsettelse, og sentrale valg virksomheten har foretatt.

Forenklinger ved utarbeidelse av åpningsbalanse

- 45. I åpningsbalansen kan det gjøres følgende unntak fra kravet om å føre virkning av prinsippendring direkte mot virksomhetskapskapital, avregninger eller statens finansiering av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler, avhengig av hvilken regnskapslinje prinsippendringen påvirker:

- a) Virksomhetene 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.
 - b) Virksomheter som ikke velger forenklet metode for klassifisering av leieavtaler etter SRS 13 *Leieavtaler* kan velge å klassifisere alle leieavtaler som er inngått før tidspunktet for åpningsbalansen som operasjonelle leieavtaler.
46. Som en praktisk tilpasning kan verdien av programvare som er anskaffet mer enn 5 år før balansedagen, settes til kroner null.
47. Som en praktisk tilpasning er det ikke krav om å balanseføre kunstverk og museumsgjenstander som er ervervet før tidspunktet for etablering av åpningsbalansen.

Godkjenning

48. **Åpningsbalansen skal godkjennes av overordnet departement. Godkjent åpningsbalanse skal foreligge senest ved avleggelse av årsregnskapet for det første året virksomheten utarbeider virksomhetsregnskapet etter SRS.**
49. Godkjenningen innebærer at departementet påser at det foreligger en åpningsbalanse etter oppstillingsplan for balansen med noter og et dokumentasjonsnotat som viser hvilke vurderinger som er lagt til grunn.
50. Åpningsbalansen skal godkjennes av overordnet departement i form av en godkjenningserklæring eller annet egnet dokument.

Ikrafttredelse

51. **Denne regnskapsstandarden gjelder for regnskapsår som starter 1. januar 2021 og senere.**

Vedlegg 1 Oppstillingsplan for resultatregnskapet

Note 20x2 20x1

Driftsinntekter

Inntekt fra bevilgninger
 Inntekt fra tilskudd og overføringer
 Inntekt fra gebyrer
 Salgs- og leieinntekter
 Andre driftsinntekter
Sum driftsinntekter

Driftskostnader

Varekostnader
 Lønnskostnader
 Avskrivninger på varige driftsmidler og immaterielle eiendeler
 Nedskrivninger av varige driftsmidler og immaterielle eiendeler
 Andre driftskostnader
Sum driftskostnader

Driftsresultat**Finansinntekter og finanskostnader**

Finansinntekter
 Finanskostnader
Sum finansinntekter og finanskostnader

Resultat av periodens aktiviteter**Avregninger og disponeringer**

Avregning med statskassen (bruttobudsjetterte)
 Avregning bevilgningsfinansiert virksomhet (nettobudsjetterte)
 Disponering av periodens resultat (til virksomhetskaper)
Sum avregninger og disponeringer

Innkrevingsvirksomhet og andre overføringer til staten

Avgifter og gebyrer direkte til statskassen
 Avregning med statskassen innkrevingsvirksomhet
Sum innkrevingsvirksomhet og andre overføringer til staten

Tilskuddsforvaltning og andre overføringer fra staten

Tilskudd til andre
 Avregning med statskassen tilskuddsforvaltning
Sum tilskuddsforvaltning og andre overføringer fra staten

Vedlegg 2 Oppstillingsplan for balansen

EIENDELER	Note	20x2	20x1
-----------	------	------	------

A. Anleggsmidler**I Immaterielle eiendeler**

Programvare og lignende rettigheter
 Immaterielle eiendeler under utførelse
Sum immaterielle eiendeler

II Varige driftsmidler

Tomter, bygninger og annen fast eiendom
 Maskiner og transportmidler
 Driftsløsøre, inventar, verktøy og lignende
 Anlegg under utførelse
 Infrastruktureiendeler
Sum varige driftsmidler

III Finansielle anleggsmidler

Investeringer i aksjer og andeler
 Obligasjoner
 Andre fordringer
Sum finansielle anleggsmidler

Sum anleggsmidler**B. Omløpsmidler****I Beholdninger av varer og driftsmateriell**

Beholdninger av varer og driftsmateriell
Sum beholdning av varer og driftsmateriell

II Fordringer

Kundefordringer
 Opptjente, ikke fakturerte inntekter
 Andre fordringer
Sum fordringer

III Bankinnskudd, kontanter og lignende

Bankinnskudd
 Kontanter og lignende
Sum bankinnskudd, kontanter og lignende

Sum omløpsmidler**Sum eiendeler drift****IV Fordringer vedrørende innkrevingsvirksomhet og andre overføringer**

Fordringer vedrørende innkrevingsvirksomhet og andre overføringer til staten
Sum fordringer vedrørende innkrevingsvirksomhet og andre overføringer

Sum eiendeler

STATENS KAPITAL OG GJELD	Note	20x2	20x1
C. Statens kapital			
I Virksomhetskaper			
Opptjent virksomhetskaper			
<i>Sum virksomhetskaper</i>			
II Avregninger			
Avregnet med statskassen (bruttobudsjetterte)			
Avregnet bevilgningsfinansiert virksomhet (nettobudsjetterte)			
<i>Sum avregninger</i>			
III Utsatt inntektsføring av bevilgning (nettobudsjetterte)			
Statens finansiering av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler			
Ikke inntektsført bevilgning			
<i>Sum utsatt inntektsføring av bevilgning (nettobudsjetterte)</i>			
Sum statens kapital			
D. Gjeld			
I Avsetning for langsiktige forpliktelser			
Avsetninger langsiktige forpliktelser			
<i>Sum avsetning for langsiktige forpliktelser</i>			
II Annen langsiktig gjeld			
Øvrig langsiktig gjeld			
<i>Sum annen langsiktig gjeld</i>			
III Kortsiktig gjeld			
Leverandørgjeld			
Skyldig skattetrekk			
Skyldige offentlige avgifter			
Avsatte feriepenger			
Ikke inntektsført tilskudd og overføringer (nettobudsjetterte)			
Mottatt forskuddsbetaling			
Annen kortsiktig gjeld			
<i>Sum kortsiktig gjeld</i>			
Sum gjeld			
Sum statens kapital og gjeld drift			
IV Gjeld vedrørende tilskuddsforvaltning og andre overføringer			
Bevilgning mottatt til tilskuddsforvaltning (nettobudsjetterte)			
Gjeld vedrørende tilskuddsforvaltning og andre overføringer fra staten			
<i>Sum gjeld vedrørende tilskuddsforvaltning og andre overføringer</i>			
Sum statens kapital og gjeld			

Appendiks

Status: Statlig regnskapsstandard

Forholdet til NRS: Det er ikke utarbeidet en norsk standard for oppstillingsplanene for resultatregnskap og balanse. Norsk regnskapspraksis er basert på de obligatoriske oppstillingsplanene i regnskapslovens kapittel 6.

Oppstillingsplanene for resultatregnskap og balanse i SRS 1 følger strukturen i regnskapslovens kapittel 6.

Kravene til noteopplysninger er forenklet i forhold til regnskapslovens kapittel 7.

Forholdet til IPSAS: Innholdsmessig er det stor grad av samsvar mellom IPSAS 1 Presentation of Financial Statement og SRS 1 Presentasjon av virksomhetsregnskapet.

Endringer fra tidligere utgave

Endringer i standarden:

Under overskriften *Åpningsbalanse* er det tatt inn et nytt punkt for forenklinger ved utarbeidelse av åpningsbalansen:

I åpningsbalansen kan det gjøres følgende unntak fra kravet om å føre virkning av prinsippendring direkte mot virksomhetskapital, avregninger eller statens finansiering av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler, avhengig av hvilken regnskapslinje prinsippendringen påvirker:

- a) Virksomhetene 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.*
- b) Virksomheter som ikke velger forenklet metode for klassifisering av leieavtaler kan velge å klassifisere alle leieavtaler som er inngått før tidspunktet for åpningsbalansen som operasjonelle leieavtaler.*

Under overskriften *Åpningsbalanse* er forenklinger ved utarbeidelse av åpningsbalansen som tidligere har stått i vedlegg 1 til SRS 17 Anleggsmidler tatt inn i SRS 1. Dette gjelder følgende to punkter:

- *Som en praktisk tilpasning kan verdien av programvare som er anskaffet mer enn 5 år før balansedagen, settes til kroner null.*
- *Som en praktisk tilpasning er det ikke krav om å balanseføre kunstverk og museumsgjenstander som er ervervet før tidspunktet for etablering av åpningsbalansen.*

Statlig RegnskapsStandard 2

Kontantstrømoppstilling

Innholdsfortegnelse

Innledning.....	2
Mål	2
Virkeområde.....	2
Definisjoner	3
Informasjon som skal presenteres i kontantstrømoppstillingen	3
Ikrafttredelse.....	5
Vedlegg Kontantstrømoppstilling etter den direkte metoden for nettobudsjetterte virksomheter.....	6
Appendiks.....	8
Endringer fra tidligere utgave	8

Innledning

De statlige regnskapsstandardene (SRS) inneholder regler om hvordan statlige virksomheter som følger disse, skal utarbeide og presentere sitt virksomhetsregnskap. De statlige regnskapsstandardene gir et grunnlag for å fremskaffe bedre oversikt over statens inntekter, kostnader, eiendeler og gjeld, og forvaltningen av ressursene virksomheten disponerer. Regnskapsstandardene er fastsatt av Finansdepartementet med hjemmel i reglement for økonomistyring i staten § 3.

Denne standarden er én av et sett statlige regnskapsstandarder for virksomheter som fører periodisert virksomhetsregnskap, jf. rundskriv R-114 fra Finansdepartementet. Virksomheter som utarbeider virksomhetsregnskapet i henhold til de statlige regnskapsstandardene, skal benytte alle standardene.

Virkeområdet for de statlige regnskapsstandardene er alle statlige forvaltningsorganer, herunder departementer, jf. reglement for økonomistyring i staten § 2. Forvaltningsorganer omfatter ordinære statlige forvaltningsorganer (“bruttobudsjetterte virksomheter”), forvaltningsorganer med særskilte fullmakter til bruttoføring utenfor statsbudsjettet (“nettobudsjetterte virksomheter”) og statens forvaltningsbedrifter. Disse er heretter kalt virksomheter. Standardene kan også benyttes ved forvaltning av statlige fond. Forvaltningsbedriftene skal følge reglene i de statlige regnskapsstandardene som gjelder for bruttobudsjetterte virksomheter der ikke annet er omtalt spesifikt for forvaltningsbedriftene.

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

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

Mål

Målet med denne standarden er å regulere hvordan nettobudsjetterte virksomheter som fører sine virksomhetsregnskaper i henhold til SRS, skal utarbeide og presentere kontantstrømoppstillingen.

Virkeområde

- 1. Denne standarden skal brukes ved utarbeidelse og presentasjon av kontantstrømoppstilling for nettobudsjetterte virksomheter som fører sine virksomhetsregnskaper i henhold til SRS. Kontantstrømoppstillingen skal utarbeides og presenteres etter den direkte metoden. Det stilles ikke krav til at bruttobudsjetterte virksomheter eller forvaltere av statlige fond skal utarbeide kontantstrømoppstilling etter denne standarden.**

2. Kontantstrømoppstillingen skal vise virksomhetens faktiske kontante inn- og utbetalinger i regnskapsperioden. Standarden fastsetter kriterier for klassifisering og presentasjon av kontantstrømmer, samt hvilken tilleggsinformasjon som bør gis til kontantstrømoppstillingen.
3. Dersom det oppstår forhold som er av en slik art at de ikke er dekket av bestemmelsene i denne standarden, må spørsmål om den regnskapsmessige behandlingen tas opp med Direktoratet for forvaltning og økonomistyring (DFØ).

Definisjoner

4. Følgende begreper brukes i denne standarden:

Utenlandsk valuta er en annen valuta enn norske kroner.

Kontanter er kasse-, bank- og andre likvidbeholdninger.

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

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

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

Informasjon som skal presenteres i kontantstrømoppstillingen

5. **Kontantstrømoppstillingen skal presentere virksomhetens kontantstrømmer fordelt på driftsaktiviteter, investeringsaktiviteter, finansieringsaktiviteter og kontantstrømmer knyttet til overføringer som en del av regnskapsavleggelsen for samme periode som resultatregnskap og balanse med tilleggsinformasjon.**
6. **Driftsaktiviteter** er de aktiviteter som inngår som del av virksomhetens tjenesteproduksjon og/eller varekretsløp, samt øvrige aktiviteter som ikke naturlig lar seg definere som investerings- eller finansieringsaktiviteter eller kontantstrømmer knyttet til overføringer. Kontantstrømmer fra driftsaktiviteter består av:
 - innbetalinger av bevilgning
 - innbetalinger av tilskudd og overføringer
 - innbetalinger fra salg av varer og tjenester
 - andre innbetalinger
 - utbetalinger for kjøp av varer og tjenester

- utbetalinger av lønn og sosiale kostnader
 - utbetalinger av skatter og offentlige avgifter
 - andre utbetalinger
- 7. Investeringsaktiviteter** omfatter kjøp og salg av eiendeler som ikke er å betrakte som kontantekvivalenter, og som ikke inngår som en del av foretakets tjenesteproduksjon og/eller varekretsløp. Kontantstrømmer fra investeringsaktiviteter består av:
- innbetalinger ved salg av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler
 - utbetalinger ved kjøp av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler
 - innbetalinger ved salg av aksjer og andeler
 - utbetalinger ved kjøp av aksjer og andeler
 - utbetalinger ved kjøp av obligasjoner og andre fordringer
 - innbetalinger ved salg av obligasjoner og andre fordringer
 - innbetalinger av rente og utbytte
 - utbetalinger av renter
- 8. Finansieringsaktiviteter** inkluderer innhenting og tilbakebetaling av virksomhetskapskapital. Kontantstrømmer fra finansieringsaktiviteter består av:
- innbetalinger av virksomhetskapskapital
 - tilbakebetalinger av virksomhetskapskapital
 - utbetalinger av utbytte til statskassen
- 9. Kontantstrømmer knyttet til overføringer** er kontantstrømmer knyttet til tilskuddsforvaltning og andre overføringer til og fra statskassen. Kontantstrømmer knyttet til overføringer består av:
- innbetalinger fra statskassen til tilskudd til andre
 - utbetalinger av tilskudd og overføringer til andre
- 10. Kontantstrømmer fra virksomhetens driftsaktiviteter skal presenteres ved bruk av den direkte metoden der det vises brutto innbetalinger og brutto utbetalinger.**
- 11. Som en del av kontantstrømoppstillingen etter den direkte metoden skal det presenteres en avstemming av sammenhengen mellom det regnskapsmessige resultatet og kontantstrømmene.**
- 12.** Ved bruk av den direkte metoden presenteres virksomhetens kontantstrømmer fra driftsaktiviteter, investeringsaktiviteter, finansieringsaktiviteter og kontantstrømmer knyttet til overføringer brutto. Vedlegget viser oppstilling etter den direkte metoden som skal følges av nettobudsjetterte virksomheter.
- 13.** Den enkelte virksomhet kan slette linjer i kontantstrømoppstillingen som ikke inneholder beløp. Kontantstrømoppstillingen skal allikevel alltid inneholde følgende overskrifter/linjer:
- kontantstrømmer fra driftsaktiviteter, innbetalinger og utbetalinger
 - netto kontantstrøm fra driftsaktiviteter (se avstemming)
 - kontantstrømmer fra investeringsaktiviteter

- kontantstrømmer fra finansieringsaktiviteter
- kontantstrømmer knyttet til overføringer
- netto endring i kontanter og kontantekvivalenter
- beholdning av kontanter og kontantekvivalenter ved periodens begynnelse
- beholdning av kontanter og kontantekvivalenter ved periodens slutt
- avstemming
- netto kontantstrøm fra driftsaktiviteter

Virksomheten kan supplere kontantstrømoppstillingen med flere linjer for å gi ytterligere spesifisering når det er hensiktsmessig eller når det er nødvendig for å gi et dekkende bilde av virksomhetens økonomiske stilling.

- 14. Like begrep i kontantstrømoppstillingen og i resultatregnskapet og balansen skal ha sammenfallende definisjoner.**
- 15. Omregning av kontantstrømmer i utenlandsk valuta skjer til kursen på betalingstidspunktet, eventuelt til en tilnærmet kurs (gjennomsnittskurs) dersom det ikke skaper vesentlige avvik fra bruk av kursen på betalingstidspunktet.**
16. Urealiserte valutagevinster eller -tap er ikke inn- eller utbetalinger, og presenteres derfor ikke som kontantstrømmer. Realiserte valutagevinster eller -tap vil ved bruk av kursen på betalingstidspunktet bli inkludert i den enkelte kontantstrøm direkte.
17. Omregningsdifferanser på kontanter vil medføre at periodens kontantstrøm ikke vil tilsvare endringen i kontanter i perioden. Denne omregningsdifferansen er en effekt av at kontantstrømmene i utenlandsk valuta omregnes til norske kroner etter kursen på betalingstidspunktet, mens beholdningen av utenlandsk valuta omregnes til balansedagens kurs. Denne omregningsdifferansen er ikke en kontantstrøm, og må derfor presenteres som en avstemningspost mot beholdningen av kontanter i kontantstrømoppstillingen.
18. Kontantstrømmer som oppstår som følge av særlige forhold skal etter omstendighetene klassifiseres som driftsaktiviteter, investeringsaktiviteter, finansieringsaktiviteter eller kontantstrømmer fra overføringer, og presenteres hver for seg.
19. Kontantstrømmer fra mottatt rente og utbytte, eller utbetalt rente skal presenteres hver for seg, og klassifiseres på samme måte fra regnskapsperiode til regnskapsperiode.
- 20. Investerings- og finansieringstransaksjoner som ikke innebærer bruk av kontanter og kontantekvivalenter skal ikke tas med i kontantstrømoppstillingen. Slike transaksjoner skal det gjøres rede for i andre deler av regnskapet og slik at all relevant informasjon om disse transaksjonene legges frem.**

Ikrafttredelse

- 21. Denne regnskapsstandarden gjelder for regnskapsår som starter 1. januar 2021 og senere. Det oppfordres til tidligere anvendelse.**

Vedlegg Kontantstrømoppstilling etter den direkte metoden for nettobudsjetterte virksomheter

Kontantstrømmer fra driftsaktiviteter

Innbetalinger

innbetalinger av bevilgning
 innbetalinger av tilskudd og overføringer
 innbetalinger fra salg av varer og tjenester
 andre innbetalinger

Sum innbetalinger

Utbetalinger

utbetalinger for kjøp av varer og tjenester
 utbetalinger av lønn og sosiale kostnader
 utbetalinger av skatter og offentlige avgifter
 andre utbetalinger

Sum utbetalinger

Netto kontantstrøm fra driftsaktiviteter (se avstemming)

Kontantstrømmer fra investeringsaktiviteter

innbetalinger ved salg av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler
 utbetalinger ved kjøp av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler
 innbetalinger ved salg av aksjer og andeler
 utbetalinger ved kjøp av aksjer og andeler
 utbetalinger ved kjøp av obligasjoner og andre fordringer
 innbetalinger ved salg av obligasjoner og andre fordringer
 innbetalinger av rente og utbytte
 utbetalinger av renter

Netto kontantstrøm fra investeringsaktiviteter

Kontantstrømmer fra finansieringsaktiviteter

innbetalinger av virksomhetskaper
 tilbakebetalinger av virksomhetskaper
 utbetalinger av utbytte til statskassen

Netto kontantstrøm fra finansieringsaktiviteter

Kontantstrømmer knyttet til overføringer

innbetalinger fra statskassen til tilskudd til andre
 utbetalinger av tilskudd og overføringer til andre

Netto kontantstrøm knyttet til overføringer

Effekt av valutakursendringer på kontanter og kontantekvivalenter

Netto endring i kontanter og kontantekvivalenter

Beholdning av kontanter og kontantekvivalenter ved periodens begynnelse

Beholdning av kontanter og kontantekvivalenter ved periodens slutt

Avstemming

avregning bevilgingsfinansiert virksomhet
disponering av periodens resultat (til virksomhetskaper)
bokført verdi avhendede anleggsmidler
ordinære avskrivninger
nedskrivning av anleggsmidler
avsetning utsatte inntekter (tilgang anleggsmidler)
endring i statens finansiering av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler
endring i ikke inntektsført bevilgning
endring i beholdninger av varer og annet driftsmateriell
endring i kundefordringer
endring i leverandørgjeld
endring i ikke inntektsført tilskudd og overføringer
effekt av valutakursendringer
poster klassifisert som investerings- og finansieringsaktiviteter
poster klassifisert som kontantstrømmer knyttet til overføringer
endring i andre tidsavgrensingsposter

Netto kontantstrøm fra driftsaktiviteter

Appendiks

Status: Statlig regnskapsstandard

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

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

Avvik fra NRS: Kontantstrømoppstillingen er tilpasset statsspesifikke forhold. Dette innebærer blant annet at det er satt inn et eget avsnitt for kontantstrømmer knyttet til overføringer, og at oppstillingen tar hensyn til statlige virksomheters modell for finansiering av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler.

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

Endringer fra tidligere utgave

Endringer i standarden:

- I avstemmingsdelen av kontantstrømoppstillingen er tidligere linje *Endring i ikke inntektsført bevilgning, tilskudd og overføringer* delt opp i to linjer:
 - *Endring i ikke inntektsført bevilgning*
 - *Endring i ikke inntektsført tilskudd og overføringer*

Statlig RegnskapsStandard 3

Prinsippendring, estimatendring og korrigerende av feil

Innholdsfortegnelse

Innledning.....	2
Mål	2
Virkeområde.....	2
Definisjoner	3
Regnskapsføring av prinsippendring.....	3
Regnskapsføring av estimatendring	4
Korrigerende av feil.....	4
Noteopplysninger	5
Ikrafttredelse.....	5
Appendiks.....	6
Endringer fra tidligere utgave	6

Innledning

De statlige regnskapsstandardene (SRS) inneholder regler om hvordan statlige virksomheter som følger disse, skal utarbeide og presentere sitt virksomhetsregnskap. De statlige regnskapsstandardene gir et grunnlag for å fremskaffe bedre oversikt over statens inntekter, kostnader, eiendeler og gjeld, og forvaltningen av ressursene virksomheten disponerer. Regnskapsstandardene er fastsatt av Finansdepartementet med hjemmel i reglement for økonomistyring i staten § 3.

Denne standarden er én av et sett statlige regnskapsstandarder for virksomheter som fører periodisert virksomhetsregnskap, jf. rundskriv R-114 fra Finansdepartementet. Virksomheter som utarbeider virksomhetsregnskapet i henhold til de statlige regnskapsstandardene, skal benytte alle standardene.

Virkeområdet for de statlige regnskapsstandardene er alle statlige forvaltningsorganer, herunder departementer, jf. reglement for økonomistyring i staten § 2. Forvaltningsorganer omfatter ordinære statlige forvaltningsorganer (“bruttobudsjetterte virksomheter”), forvaltningsorganer med særskilte fullmakter til bruttoføring utenfor statsbudsjettet (“nettobudsjetterte virksomheter”) og statens forvaltningsbedrifter. Disse er heretter kalt virksomheter. Standardene kan også benyttes ved forvaltning av statlige fond. Forvaltningsbedriftene skal følge reglene i de statlige regnskapsstandardene som gjelder for bruttobudsjetterte virksomheter der ikke annet er omtalt spesifikt for forvaltningsbedriftene.

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

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

Mål

Målet med denne standarden er å regulere regnskapsføring ved endring av regnskapsprinsipp, endring i regnskapsestimer og korrigerings av feil for virksomheter som utarbeider virksomhetsregnskapet i henhold til SRS.

Virkeområde

- Denne standarden skal benyttes ved regnskapsføring av prinsippending, endring i regnskapsestimer og korrigerings av feil i virksomhetsregnskapet.** Standarden regulerer hvordan korrigerings av feil i tidligere års virksomhetsregnskap skal føres i virksomhetsregnskapet for den etterfølgende perioden når feilen oppdages. Standarden omtaler ikke situasjoner der ledelsen ønsker å tilbakekalle et tidligere avlagt virksomhetsregnskap og erstatte dette med et nytt virksomhetsregnskap.
Finansdepartementets rundskriv R-107 Behandling av uopplarte differanser og

feilføringer hos statlige virksomheter og/eller i statsregnskapet, gjelder uavkortet for korreksjoner som påvirker rapporteringen til statsregnskapet.

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

Definisjoner

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

Endring av regnskapsprinsipp er en systematisk endring av hvordan en økonomisk realitet regnskapsføres. Prinsippendring har karakter av å være en uvanlig hendelse.

Endring i regnskapsestimater er endring i anslag på størrelser som har betydning for periodisering og vurdering. Regnskapsestimater kan for eksempel være avsetninger for forventet tap på fordringer og avskrivningstid for varige driftsmidler. Endringer i regnskapsestimater har sitt opphav i ny informasjon eller ny utvikling og må anses som en naturlig del av aktiviteten ved utarbeidelse av regnskaper.

Feil i tidligere års virksomhetsregnskap er utelatelse fra og feilaktige opplysninger i virksomhetsregnskapet for én eller flere perioder som skyldes manglende eller feilaktig bruk av pålitelig informasjon som

- a) var tilgjengelig da virksomhetsregnskapet for disse periodene ble fastsatt, og
- b) med rimelighet kunne forventes å ha blitt innhentet og tatt i betraktning ved utarbeidelsen og presentasjonen av virksomhetsregnskapet.

Slike feil omfatter regnefeil, feil anvendelse av regnskapsprinsipper, forglemmelser, feiltolkninger av fakta og feil som følge av underslag o.l.

Vesentlige feil er utelatelse eller feilaktige opplysninger om inntekter, kostnader, eiendeler og gjeld som hver for seg eller samlet kan påvirke økonomiske beslutninger som tas av brukere på grunnlag av virksomhetsregnskapet. Vesentlighet avhenger av utelatelsens eller den feilaktige opplysningens størrelse og art vurdert ut ifra de rådende omstendighetene. Inntekten, kostnaden, eiendelen eller gjeldens størrelse eller art, eller en kombinasjon av disse, kan være en avgjørende faktor.

Regnskapsføring av prinsippendring

4. **Virkning av prinsippendring skal føres direkte mot virksomhetskapital, avregninger eller statens finansiering av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler, avhengig av hvilken regnskapslinje prinsippendringen påvirker. Virkning av prinsippendring måles på tidspunktet for inngående balanse.**
5. Det skal for hver regnskapslinje i resultatregnskapet, balanseoppstillingene og eventuelt kontantstrømoppstillingen vises tilsvarende tall for foregående år. Tallene skal om nødvendig omarbeides for å bli sammenlignbare.

6. Dersom det ikke er mulig å foreta omarbeidelse av sammenligningstall uten for store kostnader, og det heller ikke er vesentlig for forståelsen av virksomhetens økonomiske stilling, kan omarbeidelsen utelates. Det må uansett foretas en omarbeidelse av inngående balanse slik at virkningen av prinsippendringen kan beregnes, jf. punkt 4.

Regnskapsføring av estimatendring

7. **Virkningen av estimatendringer inngår i resultatet i den perioden estimatet endres, eventuelt også i fremtidige perioders resultat.**
8. Ved usikkerhet skal det brukes beste estimat, basert på de mest pålitelige opplysningene om forhold på balansedagen som foreligger når estimatene foretas.
9. Estimaterne må vurderes på balansedagen, og eventuelt revideres enten som følge av endringer i forutsetningene som estimatene bygger på, ny informasjon, større erfaring eller ny utvikling. Ved endring av regnskapsestimat skal virkningen resultatføres i den perioden estimatet endres, med mindre resultatføringen kan utsettes i samsvar med denne standard eller spesielle bestemmelser i andre statlige regnskapsstandarder.
10. En endring av avskrivningsplan er endring av regnskapsestimat. Virkningen av slik estimatendring kan fordeles over gjenværende utnyttbar levetid, som alternativ til å resultatføre virkningen i den perioden estimatet endres.
11. Virkning av estimatendring skal vises på samme regnskapslinje som estimatendringen knytter seg til.
12. I enkelte tilfeller er det vanskelig å skille mellom endring av et regnskapsestimat og endring i regnskapsprinsipp. I slike tilfeller skal endringen behandles som endring i regnskapsestimat med utfyllende noteopplysning.

Korrigerings av feil

13. **Korrigerings av vesentlig feil i tidligere års regnskap føres i virksomhetsregnskapet for det regnskapsåret feilen oppdages. Feilen føres direkte mot virksomhetskapital, avregninger eller statens finansiering av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler, avhengig av hvilke regnskapslinje feilen påvirker.**
14. Korrigerings av vesentlige feil i tidligere års virksomhetsregnskap krever endring av sammenligningstall i resultat- og balanseoppstillingen. Dersom det ikke er mulig å foreta omarbeidelse av sammenligningstall uten for store kostnader kan omarbeidelsen utelates.
15. **Korrigerings av feil i tidligere års virksomhetsregnskap som ikke er vesentlige, skal resultatføres i virksomhetsregnskapet for det regnskapsåret feilen oppdages.**

Noteopplysninger

- 16. Det skal opplyses om virkningen av endring av regnskapsprinsipp som er ført direkte mot virksomhetskapsital, avregninger eller statens finansiering av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler i note til virksomhetsregnskapet. Dersom sammenligningstallene ikke er omarbeidet, skal det opplyses om dette.**
- 17. Det skal opplyses om vesentlige endringer i regnskapsestimater i inneværende periode.**
- 18. Det skal opplyses om korrigerende av vesentlige feil i tidligere års virksomhetsregnskap som er ført direkte mot virksomhetskapsital, avregninger eller statens finansiering av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler. Dersom sammenligningstallene ikke er omarbeidet skal det opplyses om dette.**

Ikrafttredelse

- 19. Denne regnskapsstandarden gjelder for regnskapsår som starter 1. januar 2019 og senere.**

Appendiks

Status:	Statlig regnskapsstandard
Forholdet til NRS:	Denne standarden er basert på NRS 5 Spesifikasjon av særlige poster, korrigerende av feil og virkning av prinsippendring og estimatendring.
Forholdet til IPSAS:	Denne standarden dekker innholdet i IPSAS 3 Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors.
Avvik fra NRS:	Begrepet <i>særlige poster</i> benyttes ikke i SRS 3.

Endringer fra tidligere utgave

- Det er presisert at standarden regulerer hvordan korrigerende av feil i tidligere års virksomhetsregnskap skal føres i virksomhetsregnskapet for den etterfølgende perioden når feilen oppdages. Standarden omtaler ikke situasjoner der ledelsen ønsker å tilbakekalle et tidligere avlagt virksomhetsregnskap og erstatte dette med et nytt virksomhetsregnskap.

Statlig RegnskapsStandard 9

Transaksjonsbaserte inntekter

Innholdsfortegnelse

Innledning.....	2
Mål	2
Virkeområde.....	2
Definisjoner.....	3
Resultatføring av transaksjonsbasert inntekt.....	4
Inntekt fra gebyrer.....	4
Salgs- og leieinntekter.....	5
Salg av tjenester	5
Inntekt fra oppdrag	6
Salg av varer.....	6
Utleie	7
Andre driftsinntekter	7
Salg av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler	7
Royalties og lisensinntekter	7
Finansinntekter	8
Måling av transaksjonsbasert inntekt	8
Noteopplysninger	8
Ikrafttredelse.....	9
Appendiks.....	10
Endringer fra tidligere utgave	10

Innledning

De statlige regnskapsstandardene (SRS) inneholder regler om hvordan statlige virksomheter som følger disse, skal utarbeide og presentere sitt virksomhetsregnskap. De statlige regnskapsstandardene gir et grunnlag for å fremskaffe bedre oversikt over statens inntekter, kostnader, eiendeler og gjeld, og forvaltningen av ressursene virksomheten disponerer. Regnskapsstandardene er fastsatt av Finansdepartementet med hjemmel i reglement for økonomistyring i staten § 3.

Denne standarden er én av et sett statlige regnskapsstandarder for virksomheter som fører periodisert virksomhetsregnskap, jf. rundskriv R-114 fra Finansdepartementet. Virksomheter som utarbeider virksomhetsregnskapet i henhold til de statlige regnskapsstandardene, skal benytte alle standardene.

Virkeområdet for de statlige regnskapsstandardene er alle statlige forvaltningsorganer, herunder departementer, jf. reglement for økonomistyring i staten § 2. Forvaltningsorganer omfatter ordinære statlige forvaltningsorganer (“bruttobudsjetterte virksomheter”), forvaltningsorganer med særskilte fullmakter til bruttoføring utenfor statsbudsjettet (“nettobudsjetterte virksomheter”) og statens forvaltningsbedrifter. Disse er heretter kalt virksomheter. Standardene kan også benyttes ved forvaltning av statlige fond. Forvaltningsbedriftene skal følge reglene i de statlige regnskapsstandardene som gjelder for bruttobudsjetterte virksomheter der ikke annet er omtalt spesifikt for forvaltningsbedriftene.

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

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

Mål

Målet med denne standarden er å regulere regnskapsføring av transaksjonsbaserte inntekter for virksomheter som utarbeider virksomhetsregnskapet i henhold til SRS.

Virkeområde

1. Denne standarden skal benyttes ved regnskapsføring av:
 - a) inntekt fra gebyrer
 - b) salgs- og leieinntekter
 - i. salg av tjenester
 - ii. salg av varer
 - iii. leieinntekter
 - c) andre driftsinntekter
 - i. gevinst ved avgang av anleggsmidler

ii. royalties og lisensinntekter
d) finansinntekter

2. Inntekt fra bevilgninger og inntekt fra tilskudd og overføringer til virksomheten skal regnskapsføres i samsvar med bestemmelsene i SRS 10. Regnskapsføring av innkrevingsvirksomhet og andre overføringer til staten og tilskuddsforvaltning og andre overføringer fra staten dekkes også av SRS 10.
3. Dersom det oppstår forhold som er av en slik art at de ikke er dekket av bestemmelsene i denne standarden, må spørsmål om den regnskapsmessige behandlingen tas opp med Direktoratet for økonomistyring (DFØ).

Definisjoner

4. Følgende begreper brukes i denne standarden:

Med **transaksjon** menes en hendelse der risiko og kontroll over en eiendel (vare eller tjeneste) overføres fra en part til en annen.

Med **risiko** menes i denne sammenhengen eiendelens gevinst- eller tapspotensial. Overføring av denne formen for risiko er en forutsetning for at en transaksjon har funnet sted. Med **kontroll** menes beslutningsmyndighet og råderett over eiendelen.

Transaksjonstidspunktet er det tidspunktet hvor risiko og kontroll over en eiendel anses å være overført fra en part til en annen. Transaksjonstidspunktet er normalt det tidspunktet en vare er levert. For tjenester er transaksjonstidspunktet det tidspunkt hvor selger har etablert en rett til vederlag. Dette vil som hovedregel være når det er levert en ytelse.

Med **inntekt** menes økonomiske fordeler som virksomheten mottar vedrørende egen drift.

Med **transaksjonsbaserte inntekter** menes inntekter som er et resultat av transaksjoner der kontroll og risiko for en vare eller tjeneste er overført fra selger til kjøper (inntekt med direkte krav til motytelse).

Med **inntekt fra gebyrer** menes inntekter som virksomheten er pålagt å opptjene etter fastsatte inntektsbevilgninger (inntektskrav) og som kjennetegnes ved at de er en del av virksomhetens myndighetshandlinger. Nettobudsjetterte virksomheter kan ha inntekt fra gebyrer etter samtykke fra overordnet departement.

Markedspris er det beløpet en eiendel kan omsettes for, eller en gjeldspost innfris til, mellom uavhengige parter i en transaksjon.

Inntekt fra oppdrag kjennetegnes ved at det er gjennomført en transaksjon der risiko og kontroll over leveransen (en vare eller tjeneste) er overført fra en part til en annen. Det foreligger som hovedregel en avtale mellom partene der pris, leveringstidspunkt, kvantum og kvalitet på det som skal leveres er avtalt.

En salgs- eller leieinntekt kan klassifiseres som inntekt fra oppdrag uavhengig av om oppdragsgiver er et annet statlig forvaltningsorgan eller et foretak utenfor statsforvaltningen. Det avgjørende er om det er gjennomført en transaksjon med direkte krav til motytelse.

Metode for løpende avregning innebærer at alle inntekter og kostnader i et prosjekt resultatføres i takt med fremdriften i prosjektperioden.

Metode for løpende avregning uten fortjeneste betyr at det ikke resultatføres fortjeneste løpende i prosjektperioden. En eventuell fortjeneste resultatføres når prosjektet er avsluttet.

Metode for løpende avregning med fortjeneste innebærer at estimert fortjeneste i prosjektet resultatføres i takt med fremdriften i prosjektperioden.

Resultatføring av transaksjonsbasert inntekt

- 5. Inntekter skal resultatføres når de er opptjent. Transaksjonsbaserte inntekter er som hovedregel opptjent når salgstransaksjonen er gjennomført (transaksjonstidspunktet). I praksis betyr dette som oftest at varen er levert eller tjenesten er utført.**
6. Om en transaksjon er gjennomført avgjøres ved om det har funnet sted en overføring av risiko og kontroll, men overføring av risiko og kontroll vil ikke nødvendigvis skje samtidig. Transaksjonstidspunktet (salgstidspunktet) er det tidspunkt hvor både risiko og kontroll i hovedsak er overført fra selger til kjøper.
7. For en transaksjon som består av flere elementer, kan ett av transaksjonselementene være avgjørende for om en transaksjon er gjennomført. Før risiko og kontroll knyttet til det kritiske elementet er overført, er inntekten ikke opptjent, og den kan ikke resultatføres for noen av elementene.
8. Etter opptjeningsprinsippet skal inntekt resultatføres når den er opptjent. Ved bruk av fullføringsgrad som mål på opptjeningen resultatføres inntekten i den regnskapsperioden arbeidet er utført. Dette tidspunktet vil kunne være tidligere enn transaksjonstidspunktet/leveringstidspunktet.

Inntekt fra gebyrer

9. Inntekt fra gebyrer er inntekter som virksomheten er pålagt å opptjene etter fastsatte inntektsbevilgninger (inntektskrav) bevilget på post 01 til 29 og som kjennetegnes ved at de er en del av virksomhetens myndighetshandlinger. Nettobudsjetterte virksomheter kan også ha inntekt fra gebyrer etter samtykke fra overordnet departement. Inntekt fra gebyrer skal følge samme regler for resultatføring og måling som for salg av varer og tjenester som angitt nedenfor.

10. Resultat fra inntekt fra gebyr skal regnskapsføres som avregning med statskassen (bruttobudsjetterte) eller avregning bevilgningsfinansiert virksomhet (nettobudsjetterte).

Salgs- og leieinntekter

Salg av tjenester

11. **Inntekt fra salg av tjenester skal som hovedregel resultatføres på det tidspunktet tjenesten er utført. For tjenester er transaksjonstidspunktet det tidspunktet hvor selger har etablert en rett til vederlag. Rett til vederlag forutsetter som hovedregel at det er levert en ytelse. Transaksjonstidspunktet sammenfaller i så fall med tidspunktet for opptjening og inntekt resultatføres fortløpende i takt med levering av tjenesten.**
12. **Når utfallet av en transaksjon som omfatter tjenesteyting kan estimeres på en pålitelig måte, skal driftsinntekter tilknyttet transaksjonen innregnes i samsvar med transaksjonens fullføringsgrad ved slutten av rapporteringsperioden.** Utfallet av en transaksjon kan estimeres på en pålitelig måte når samtlige vilkår nedenfor er oppfylt:
- a) inntektsbeløpet kan måles på en pålitelig måte
 - b) det er sannsynlig at de økonomiske fordelene tilknyttet transaksjonen vil tilflyte virksomheten
 - c) transaksjonens fullføringsgrad ved slutten av rapporteringsperioden kan måles på en pålitelig måte
 - d) utgiftene som er påløpt i forbindelse med transaksjonen, og utgiftene som vil påløpe for at transaksjonen skal fullføres, kan måles på en pålitelig måte
13. Fullføringsgraden for en transaksjon kan bestemmes på flere måter. Avhengig av transaksjonens art kan disse metodene blant annet omfatte:
- a) kartlegging av utført arbeid
 - b) hittil utførte tjenester som en prosentandel av de samlede tjenester som skal ytes
 - c) forholdet mellom hittil påløpte utgifter og samlede estimerte utgifter i forbindelse med transaksjonen. Bare utgifter som gjenspeiler tjenester som hittil er utført, skal inngå i hittil påløpte utgifter. Bare utgifter som gjenspeiler tjenester som er utført eller skal utføres, skal inngå i de samlede utgiftsestimatene ved transaksjonen.
- Delbetalinger og forskudd mottatt fra kunder gjenspeiler ofte ikke tjenestene som er utført.
14. Når tjenesteleveransen gjennomføres som et ubestemt antall hendelser innenfor en bestemt tidsramme, er det vanlig av praktiske grunner at inntekten anses opptjent lineært i det aktuelle tidsrommet.
15. **Inntekter og kostnader knyttet til prosjekter der det føres prosjektregnskap skal regnskapsføres etter metode for løpende avregning.** Dersom inntekter og kostnader

i et prosjekt kan estimeres på en pålitelig måte kan prosjektregnskapet føres etter metode for løpende avregning med fortjeneste.

16. Utgangspunktet er at vurderingsenheten er det enkelte prosjekt. Prosjekter som består av flere delprosjekter som utgjør en naturlig helhet, kan vurderes samlet regnskapsmessig.
17. Det skal gjøres en tapsvurdering av prosjektene ved hver regnskapsrapportering. Utgangspunktet er at vurderingsenheten er det enkelte prosjekt. Prosjekter som består av flere delprosjekter som utgjør en naturlig helhet, kan vurderes samlet regnskapsmessig. Det skal avsettes for forventet tap.

Inntekt fra oppdrag

18. Med inntekt fra oppdrag menes transaksjonsbaserte salgs- og leieinntekter som ikke faller inn under definisjonen av inntekt fra gebyrer.
19. Inntekt fra oppdrag skiller seg fra inntekt fra tilskudd og overføringer ved at det er gjennomført en transaksjon der kontroll og risiko for varen eller tjenesten er overført fra selger til kjøper (inntekt med direkte krav til motytelse).
20. Inntekter knyttet til aktiviteter som er finansiert ved tilskudd og overføringer og/eller bevilgning, defineres ikke som inntekt fra oppdrag.
21. Når virksomheten har inntekt fra oppdrag må tilhørende kostnader kunne dokumenteres. Kostnader knyttet til inntekt fra oppdrag må skilles fra kostnader knyttet til inntekt fra bevilgning og inntekt fra tilskudd og overføringer.
22. Nettobudsjetterte virksomheter skal regnskapsføre resultat fra inntekt fra oppdrag som virksomhetskapskapital. Bruttobudsjetterte virksomheter skal regnskapsføre resultat fra inntekt fra oppdrag som avregning med statskassen (bruttobudsjetterte) med mindre virksomheten har fullmakt til å tjene opp virksomhetskapskapital.

Salg av varer

23. **Inntekter fra varesalg skal som hovedregel resultatføres når varen er levert til kjøper.**
24. Driftsinntekter fra varesalg skal innregnes når samtlige av vilkårene nedenfor er oppfylt:
 - a) virksomheten har overført betydelige risikoer og fordeler ved eierskapet til kjøperen
 - b) virksomheten står ikke lenger for den løpende forvaltningen som vanligvis forbindes med eierskap, og har heller ikke faktisk kontroll over de solgte varene
 - c) inntektsbeløpet kan måles på en pålitelig måte
 - d) det er sannsynlig at de økonomiske fordelene som er knyttet til transaksjonen, vil tilflyte virksomheten

- e) utgiftene som er påløpt eller vil påløpe i forbindelse med transaksjonen, kan måles på en pålitelig måte
25. Dersom virksomheten beholder betydelige risikoer ved eierskapet, utgjør transaksjonen ikke et salg, og driftsinntektene av den skal ikke innregnes. En virksomhet kan beholde betydelig risiko ved eierskapet på flere måter. Nedenfor følger noen eksempler der virksomheten kan være i en situasjon der betydelige risikoer og fordeler ved eierskapet beholdes:
- a) virksomheten er fortsatt ansvarlig for mangler som ikke dekkes av normale garantivilkår
 - b) mottak av inntekter av et bestemt salg er betinget av at kjøperen oppnår inntekter ved videresalg av de samme varene
 - c) varene leveres under forutsetning om installasjon, og installasjonen er en betydelig del av kontrakten som ennå ikke er fullført av virksomheten
 - d) kjøperen har rett til å heve kjøpet av grunner angitt i salgskontrakten, og virksomheten er usikker på sannsynligheten for at varene vil bli returnert
26. Når leveransene i hver tidsperiode er av tilnærmet lik verdi, opptjenes inntekt på lineær basis over perioden. Når verdien av leveransene varierer fra periode til periode, vil opptjening skje på basis av salgsværdien av den enkelte leveranse i forhold til totalt estimert salgsværdi for alle leveransene (som for eksempel abonnementsavtaler).

Utleie

27. **Leieinntekter opptjenes i takt med utleieavtalens løpetid uavhengig av om leien faktureres i samme periode som inntekten opptjenes, For nærmere omtale av periodisering av leieinntekter, se SRS 13 Leieavtaler.**

Andre driftsinntekter

Salg av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler

28. Inntekter fra salg av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler skal resultatføres på transaksjonstidspunktet, det vil si når vilkårene i punkt 23, 24 og 25 er oppfylt.
29. Ved salg eller annen avhending av driftsmidler skal det foretas en beregning av gevinst eller tap. Den regnskapsmessige gevinsten (eller tapet) skal beregnes som differansen mellom salgssummen og bokført verdi på salgstidspunktet. Regnskapsmessig gevinst skal presenteres som driftsinntekter. Regnskapsmessig tap skal presenteres som driftskostnader. Ved avgang av anleggsmidler som er balanseført som gruppe er det ikke krav om å beregne gevinst/tap og korrigere bokført saldo for gruppen i balansen. Eventuell salgssum føres som driftsinntekt. Det vises til SRS 17 Anleggsmidler.

Royalties og lisensinntekter

30. Royalties og lisensinntekter som betales for bruk av en virksomhets eiendeler, for eksempel varemerker, patenter eller datasystemer, inntektsføres i samsvar med

avtalens reelle innhold. I praksis vil ofte inntekten anses å være opptjent på lineær basis over avtalens løpetid, for eksempel når en lisenstaker har rett til å benytte en viss teknologi i en spesifisert tidsperiode.

31. Hvis rettigheter overføres mot et fast gebyr eller mot en garanti som ikke kan refunderes, og dette er fastsatt ved en uoppsigelig kontrakt som gir lisenstaker rett til fritt å utnytte rettighetene og lisensgiver ikke har ytterligere forpliktelser, vil overføringen i realiteten være et salg. I slike tilfeller er inntekten opptjent på salgstidspunktet.

Finansinntekter

32. Renteinntekter resultatføres når de er opptjent.
33. Gevinst ved salg av verdipapirer resultatføres på transaksjonstidspunktet, det vil si når gevinsten er realisert. Urealiserte gevinster skal ikke inntektsføres.
34. Utbytte regnskapsføres etter de grunnleggende regnskapsprinsippene. Basert på transaksjonsprinsippet er utgangspunktet at utbytte skal resultatføres som inntekt når inntekten er sikker, det vil normalt være på tidspunktet for avholdelse av generalforsamling. Dersom en virksomhet kontrollerer mer enn 20% av stemmene i selskapet og det er betydelig sannsynlighetsovervekt for at utbytte vil bli mottatt, kan det inntektsføres i avsetningsåret.

Måling av transaksjonsbasert inntekt

35. **Inntekter skal måles til verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet.**
36. I de fleste tilfeller har vederlaget form av kontanter eller kontantekvivalenter, og inntektsbeløpet tilsvarer det beløpet som virksomheten mottar eller har krav på.
37. Når mottak av kontanter eller kontantekvivalenter utsettes, kan imidlertid vederlagets virkelige verdi være lavere enn det nominelle kontantbeløpet som virksomheten mottar eller har krav på. Ved vesentlige forskudds- og etterskuddsbetalinger bør renteelementet skilles ut.

Noteopplysninger

38. **Det skal gis følgende noteopplysninger:**
- a) **beskrivelse av hvilke regnskapsprinsipper virksomheten har benyttet ved resultatføring av transaksjonsbaserte inntekter, inkludert de metoder som er brukt for å bestemme fullføringsgrad ved salg av tjenester**
 - b) **spesifikasjon av inntekter av betydning i regnskapsperioden for følgende kategorier:**

- i. inntekt fra gebyrer**
- ii. salgs- og leieinntekter**
- iii. andre driftsinntekter**
 - **gevinst ved avgang av anleggsmidler**
 - **royalties og lisensinntekter**
- iv. finansinntekter**

Ikrafttredelse

- 39. Denne regnskapsstandarden gjelder for regnskapsår som starter 1. januar 2019 og senere.**

Appendiks

Status:	Statlig regnskapsstandard
Forholdet til NRS:	Denne standarden bygger på veiledningsnotatet NRS (V) Regnskapsføring av inntekt og IAS 18 Driftsinntekter.
Forholdet til IPSAS:	Denne standarden dekker i hovedsak innholdet i IPSAS 9 Revenue from Exchange Transactions.
Spesielle forhold:	Standarden presiserer inntektsføring av inntekt fra gebyrer og inntekter fra oppdrag.

Etter opptjeningsprinsippet skal inntekt resultatføres når den er opptjent. Når utfallet av en transaksjon som omfatter tjenesteyting kan estimeres på en pålitelig måte, skal driftsinntekter tilknyttet transaksjonen innregnes i samsvar med transaksjonens fullføringsgrad ved slutten av rapporteringsperioden. Ved bruk av fullføringsgrad som mål på opptjeningen resultatføres kontraktinntekten i den regnskapsperioden arbeidet er utført. Dette tidspunktet vil kunne være tidligere enn transaksjonstidspunktet/leveringstidspunktet.

Endringer fra tidligere utgave

- Det er presisert i standarden at resultat fra inntekt fra gebyr skal regnskapsføres som avregning med statskassen (bruttobudsjetterte) eller avregning bevilgningsfinansiert virksomhet (nettobudsjetterte).
- Det er tatt inn i standarden at inntekter og kostnader knyttet til prosjekter der det føres prosjektregnskap skal regnskapsføres etter metode for løpende avregning. Dersom inntekter og kostnader i et prosjekt kan estimeres på en pålitelig måte kan prosjektregnskapet føres etter metode for løpende avregning med fortjeneste. Det skal gjøres en tapsvurdering av prosjektene ved hver regnskapsrapportering. Utgangspunktet er at vurderingsenheten er det enkelte prosjekt. Prosjekter som består av flere delprosjekter som utgjør en naturlig helhet, kan vurderes samlet regnskapsmessig. Det skal avsettes for forventet tap.
- Regler for regnskapsføring av inntekt fra oppdrag er utdypet.
 - Inntekter knyttet til aktiviteter som er finansiert ved tilskudd og/eller bevilgning defineres ikke som inntekt fra oppdrag.
 - Når virksomheten har inntekt fra oppdrag er det krav til å dokumentere tilhørende kostnader.
 - Nettobudsjetterte virksomheter skal regnskapsføre resultat fra inntekt fra oppdrag som virksomhetskapital. Bruttobudsjetterte virksomheter skal regnskapsføre resultat fra inntekt fra oppdrag som avregning med statskassen (bruttobudsjetterte) med mindre virksomheten har fullmakt til å tjene opp virksomhetskapital.

Statlig RegnskapsStandard 10

Inntekt fra bevilgninger, tilskudd og overføringer til virksomheten, samt overføringer til og fra staten

Innholdsfortegnelse

Innledning.....	2
Mål	2
Virkeområde.....	2
Definisjoner.....	3
Resultatføring av inntekt fra bevilgninger	4
Inntekt fra bevilgninger.....	4
Bevilgning benyttet til investeringer for nettobudsjetterte virksomheter.....	5
Bevilgning til tilskuddsforvaltning og andre overføringer fra staten.....	6
Resultatføring av inntekt fra tilskudd og overføringer til virksomheten.....	6
Innkrevingsvirksomhet og andre overføringer til staten	7
Tilskuddsforvaltning og andre overføringer fra staten.....	7
Måling	8
Noteopplysninger	8
Ikrafttredelse.....	9
Appendiks.....	10
Endringer fra tidligere utgave	10

Innledning

De statlige regnskapsstandardene (SRS) inneholder regler om hvordan statlige virksomheter som følger disse, skal utarbeide og presentere sitt virksomhetsregnskap. De statlige regnskapsstandardene gir et grunnlag for å fremskaffe bedre oversikt over statens inntekter, kostnader, eiendeler og gjeld, og forvaltningen av ressursene virksomheten disponerer. Regnskapsstandardene er fastsatt av Finansdepartementet med hjemmel i reglement for økonomistyring i staten § 3.

Denne standarden er én av et sett statlige regnskapsstandarder for virksomheter som fører periodisert virksomhetsregnskap, jf. rundskriv R-114 fra Finansdepartementet. Virksomheter som utarbeider virksomhetsregnskapet i henhold til de statlige regnskapsstandardene, skal benytte alle standardene.

Virkeområdet for de statlige regnskapsstandardene er alle statlige forvaltningsorganer, herunder departementer, jf. reglement for økonomistyring i staten § 2. Forvaltningsorganer omfatter ordinære statlige forvaltningsorganer (“bruttobudsjetterte virksomheter”), forvaltningsorganer med særskilte fullmakter til bruttoføring utenfor statsbudsjettet (“nettobudsjetterte virksomheter”) og statens forvaltningsbedrifter. Disse er heretter kalt virksomheter. Standardene kan også benyttes ved forvaltning av statlige fond. Forvaltningsbedriftene skal følge reglene i de statlige regnskapsstandardene som gjelder for bruttobudsjetterte virksomheter der ikke annet er omtalt spesifikt for forvaltningsbedriftene.

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

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

Mål

Målet med denne standarden er å regulere regnskapsføring av inntekt fra bevilgninger og inntekt fra tilskudd og overføringer til virksomheten for virksomheter som utarbeider virksomhetsregnskapet i henhold til SRS. Standarden regulerer også regnskapsføring av innkrevingsvirksomhet og andre overføringer til staten, og tilskuddsforvaltning og andre overføringer fra staten i henhold til SRS.

Virkeområde

1. **Denne standarden skal benyttes ved regnskapsføring av:**
 - a) **inntekt fra bevilgninger**
 - b) **inntekt fra tilskudd og overføringer til virksomheten**
 - c) **innkrevingsvirksomhet og andre overføringer til staten**

d) tilskuddsforvaltning og andre overføringer fra staten

2. Inntekt fra gebyrer, salgs- og leieinntekter og andre driftsinntekter skal regnskapsføres i samsvar med bestemmelsene i SRS 9 Transaksjonsbaserte inntekter.
3. Dersom det oppstår forhold som er av en slik art at de ikke er dekket av bestemmelsene i denne standarden, må spørsmål om den regnskapsmessige behandlingen tas opp med Direktoratet for økonomistyring (DFØ).

Definisjoner

4. Følgende begreper brukes i denne standarden:

Med **inntekt** menes økonomiske fordeler som virksomheten mottar vedrørende egen drift.

Inntekt fra bevilgninger for bruttobudsjetterte virksomheter beregnes som differansen mellom periodens kostnader og opptjente transaksjonsbaserte inntekter og eventuelle inntekter fra tilskudd og overføringer til virksomheten. En konsekvens av dette er at resultat av periodens aktiviteter blir null. Dersom opptjente transaksjonsbaserte inntekter og eventuelle inntekter fra tilskudd og overføringer til virksomheten overstiger periodens påløpte kostnader, skal det ikke resultatføres inntekt fra bevilgning og det vil fremkomme et positivt resultat av periodens aktiviteter.

Inntekt fra bevilgninger for nettobudsjetterte virksomheter defineres som innbetaling fra departementer til virksomhetens bankkonto i henhold til tildelingsbrev i tillegg til det som er innbetalt fra Norges forskningsråd som basisbevilgning.

Inntekt fra tilskudd og overføringer til virksomheten kjennetegnes ved at det ikke er noe direkte krav til motytelse som resulterer i en transaksjon med overgang av rettigheter til og risiko for leveransen (varen/tjenesten). Inntekt fra tilskudd og overføringer til virksomheten vil typisk forekomme i instituttsektoren og ved utdannings- og forskningsinstitusjonene. Som eksempler nevnes tilskudd og overføringer fra:

- a) Norges forskningsråd med unntak av basisbevilgning
- b) andre statlige virksomheter
- c) EUs rammeprogrammer
- d) kommunale og fylkeskommunale etater
- e) organisasjoner og stiftelser
- f) næringsliv og private

Motsatt sammenstilling betyr at inntekt fra bevilgninger og inntekt fra tilskudd og overføringer skal resultatføres i takt med at aktivitetene som finansieres av disse inntektene utføres, det vil si i samme periode som kostnadene påløper.

Utgifter knyttet til inntekt fra bevilgninger og inntekt fra tilskudd og overføringer til virksomheten skal kostnadsføres i samme periode som aktivitetene er gjennomført og ressursene er forbrukt.

Metode for løpende avregning innebærer at alle inntekter og kostnader i et prosjekt resultatføres i takt med fremdriften i prosjektperioden.

Metode for løpende avregning uten fortjeneste betyr at det ikke resultatføres fortjeneste løpende i prosjektperioden. En eventuell fortjeneste resultatføres når prosjektet er avsluttet.

Metode for løpende avregning med fortjeneste innebærer at estimert fortjeneste i prosjektet resultatføres i takt med fremdriften i prosjektperioden.

Med **innkrevingsvirksomhet og andre overføringer til staten** menes midler som virksomheten krever inn på vegne av statskassen. Innkrevingsvirksomhet og andre overføringer til staten kjennetegnes ved at de som hovedregel skal rapporteres til statsregnskapet som inntekt på post 50 til 89 (i S-rapport).

Med **tilskuddsforvaltning og andre overføringer fra staten** menes midler som virksomheten får til disposisjon for utdeling til andre. Begrepet omfatter tilskudd, stønader og andre overføringer og kjennetegnes ved at de som hovedregel rapporteres til statsregnskapet som utgift på post 50 til 89 (i S-rapport).

Resultatføring av inntekt fra bevilgninger

Inntekt fra bevilgninger

- Inntekt fra bevilgninger skal resultatføres etter prinsippet om motsatt sammenstilling. For inntekt fra bevilgninger som benyttes til finansiering av investeringer i nettobudsjetterte virksomheter, se eget avsnitt nedenfor i standarden.**
- Bruttobudsjetterte virksomheter har en forenklet praktisering av prinsippet om motsatt sammenstilling ved at inntekt fra bevilgninger beregnes som differansen mellom periodens kostnader og opptjente transaksjonsbaserte inntekter og eventuelle inntekter fra tilskudd og overføringer til virksomheten. En konsekvens av dette er at resultat av periodens aktiviteter blir null. Dersom opptjente transaksjonsbaserte inntekter og eventuelle inntekter fra tilskudd og overføringer til virksomheten overstiger periodens påløpte kostnader, skal det ikke resultatføres inntekt fra bevilgning og det vil fremkomme et positivt resultat av periodens aktiviteter.**
- Nettobudsjetterte virksomheter kan aldri inntektsføre mer enn det som er innbetalt fra departementer til virksomhetens bankkonto i henhold til tildelingsbrev i tillegg til det som er innbetalt fra Norges Forskningsråd som basisbevilgning.**

8. Basisbevilgningen fra Norges forskningsråd skal klassifiseres som inntekt fra bevilgninger.
9. **Nettobudsjetterte virksomheter** skal ikke inntektsføre bevilgning knyttet til aktiviteter som ikke er utført per 31.12 i regnskapsåret. Bevilgningen presenteres som ikke inntektsført bevilgning i balanseoppstillingen. Innbetalte bevilgninger knyttet til aktiviteter som er slutført skal inntektsføres i sin helhet selv om det gir et positivt resultat.
10. **Inntekter og kostnader knyttet til prosjekter der det føres prosjektregnskap skal som hovedregel regnskapsføres etter metode for løpende avregning uten fortjeneste.** Utgangspunktet er at vurderingsenheten er det enkelte prosjekt. Prosjekter som består av flere delprosjekter som utgjør en naturlig helhet, kan vurderes samlet regnskapsmessig.
11. Dersom inntekter og kostnader i et prosjekt kan estimeres på en pålitelig måte kan prosjektregnskapet føres etter metode for løpende avregning med fortjeneste når dette er aktuelt.
12. Det skal gjøres en tapsvurdering av prosjektene ved hver regnskapsrapportering. Utgangspunktet er at vurderingsenheten er det enkelte prosjekt. Prosjekter som består av flere delprosjekter som utgjør en naturlig helhet, kan vurderes samlet regnskapsmessig. Det skal avsettes for forventet tap.

Bevilgning benyttet til investeringer for nettobudsjetterte virksomheter

13. **Andelen av inntekt fra bevilgninger og tilsvarende som benyttes til anskaffelse av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler, skal ikke inntektsføres på anskaffelsestidspunktet. Inntektsføringen av bevilgningen utsettes til kostnadene påløper og avsettes i balansen på regnskapslinjen *statens finansiering av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler*.**
14. **I takt med kostnadsføringen av avskrivninger av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler skal det inntektsføres et tilsvarende beløp fra avsetningen *statens finansiering av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler*. Dette medfører at kostnadsførte avskrivninger inngår i virksomhetens driftskostnader uten å få resultateffekt.**
15. Når investeringer i immaterielle eiendeler og varige driftsmidler er finansiert med både inntekt fra bevilgninger og inntekt fra tilskudd og overføringer, kan nettobudsjetterte virksomheter velge å anse slike investeringer for å være finansiert med inntekt fra bevilgninger. Virksomheten unngår da å måtte fordele kjøpesum og fremtidige avskrivninger mellom disse inntektskategoriene. Ved etablering av avsetningen *statens finansiering av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler* reduseres inntektsarten inntekt fra bevilgninger tilsvarende.
16. Når regnskapslinjen *inntekt fra bevilgninger* utgjør mindre enn 50% av *sum driftsinntekter* i resultatregnskapet kan virksomheten velge å ikke følge punkt 13, 14

og 15 i denne standarden. Virksomheter som benytter seg av denne unntaksbestemmelsen skal som hovedregel legge til grunn at alle investeringer i immaterielle eiendeler og varige driftsmidler er finansiert fra andre kilder enn bevilgning. Virksomhetene skal ikke utsette inntektsføringen av slike midler ved å avsette til *statens finansiering av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler*. Dette medfører at kostnadsførte avskrivninger får resultateffekt.

17. I de tilfeller der virksomheten faller inn under unntaket i punkt 16 og mottar bevilgninger eller tilskudd til konkrete investeringer i immaterielle eiendeler eller varige driftsmidler, skal inntektsføringen utsettes. Den inntektsarten som finansierer investeringen skal reduseres ved bokføring av forpliktelsen. Virksomheten må opprette en egen regnskapslinje for denne type finansiering av investeringer som betegnes *utsatt inntektsføring knyttet til anleggsmidler (nettobudsjetterte med unntak)*. Denne regnskapslinjen presenteres under overskriften *avsetning for langsiktige forpliktelser* i balansen. Forpliktelsen reduseres i takt med kostnadsføring av tilhørende avskrivninger. Oppløsning av forpliktelsen inntektsføres under den inntektsart som finansierte investeringen. Dette medfører at avskrivninger av disse anleggsmidlene ikke får resultateffekt.

Bevilgning til tilskuddsforvaltning og andre overføringer fra staten

18. Innbetalinger som en virksomhet får til disposisjon for utbetaling til andre (tilskuddsforvaltning og andre overføringer fra staten) skal ikke inntektsføres, men føres i balansen i påvente av utbetaling til endelig mottaker.

Resultatføring av inntekt fra tilskudd og overføringer til virksomheten

19. **Inntekt fra tilskudd og overføringer til virksomheten skal resultatføres etter prinsippet om motsatt sammenstilling. For inntekt fra tilskudd og overføringer som benyttes til finansiering av investeringer, se avsnittet om bevilgning benyttet til investeringer for nettobudsjetterte virksomheter.**
20. **Inntekter og kostnader knyttet til prosjekter der det føres prosjektregnskap skal som hovedregel regnskapsføres etter metode for løpende avregning uten fortjeneste.** Utgangspunktet er at vurderingsenheten er det enkelte prosjekt. Prosjekter som består av flere delprosjekter som utgjør en naturlig helhet, kan vurderes samlet regnskapsmessig.
21. Dersom inntekter og kostnader i et prosjekt kan estimeres på en pålitelig måte kan prosjektregnskapet føres etter metode for løpende avregning med fortjeneste.
22. Det skal gjøres en tapsvurdering av prosjektene ved hver regnskapsrapportering. Utgangspunktet er at vurderingsenheten er det enkelte prosjekt. Prosjekter som består av flere delprosjekter som utgjør en naturlig helhet, kan vurderes samlet regnskapsmessig. Det skal avsettes for forventet tap.

23. Det er bare tilskudd og overføringer som virksomheten skal benytte til finansiering av egen aktivitet, for eksempel som prosjektdeltaker, som skal inntektsføres. Tilskudd og overføringer som virksomheten mottar på vegne av andre som prosjektkoordinator skal ikke inntektsføres, men balanseføres i påvente av videreformidling til andre.
24. Gaver i form av likvider balanseføres når de mottas og inntektsføres i takt med at gavemidlene forbrukes i virksomheten (motsatt sammenstilling).

Innkrevingsvirksomhet og andre overføringer til staten

25. Innkrevingsvirksomhet og andre overføringer til staten kjennetegnes ved at de som hovedregel skal rapporteres til statsregnskapet som inntekt på post 50 til 89 (i S-rapport).
26. Inntekter fra innkrevingsvirksomhet og andre overføringer til staten skal bokføres i henhold til bestemmelser om økonomistyring i staten.
27. I virksomhetsregnskapet etter SRS kan virksomheten velge å presentere innkrevingsvirksomhet og andre overføringer til staten etter ett av følgende to alternativer:
 - a) Innkrevingsvirksomhet og andre overføringer til staten presenteres etter kontantprinsippet. Dette innebærer at virksomheten må tilbakeføre (nullstille) bokførte fordringer og gjeld som ikke er betalt på rapporteringstidspunktet.
 - b) Innkrevingsvirksomhet og andre overføringer til staten presenteres etter samme prinsipper som de er bokført. Dette innebærer at virksomheten presenterer bokførte fordringer og gjeld i et eget avsnitt i balansen. Det må likevel korrigeres for eventuell forskuddsfakturering som ikke vedrører regnskapsperioden. Det skal ikke gjøres avsetninger for eventuelle avgifter som er opptjent, men ikke fakturert.
28. Inntekt fra innkrevingsvirksomhet og andre overføringer til staten avregnes og presenteres i et eget avsnitt adskilt fra driftsinntekter og driftskostnader i virksomhetsregnskapet.

Tilskuddsforvaltning og andre overføringer fra staten

29. Tilskuddsforvaltning og andre overføringer fra staten kjennetegnes ved at de som hovedregel skal rapporteres til statsregnskapet som utgift på post 50 til 89 (i S-rapport).
30. Utgifter til tilskuddsforvaltning og andre overføringer fra staten skal bokføres i henhold til bestemmelser om økonomistyring i staten.

- 31.** I virksomhetsregnskapet etter SRS kan virksomheten velge å presentere tilskuddsforvaltning og andre overføringer fra staten etter ett av følgende to alternativer:
- a) Tilskuddsforvaltning og andre overføringer fra staten presenteres etter kontantprinsippet. Dette innebærer at virksomheten må tilbakeføre (nullstille) eventuell bokført gjeld og fordringer som ikke er betalt på rapporteringstidspunktet.
 - b) Tilskuddsforvaltning og andre overføringer fra staten presenteres etter samme prinsipper som de er bokført. Dette innebærer at virksomheten presenterer eventuell bokført gjeld og fordringer i et eget avsnitt i balansen. Det skal ikke gjøres avsetninger for tilsagn om tilskudd som ikke er bokført.
- 32.** Utgifter til tilskuddsforvaltning og andre overføringer fra staten avregnes og presenteres i et eget avsnitt adskilt fra driftsinntekter og driftskostnader i virksomhetsregnskapet.

Måling

- 33.** Inntekter som er omtalt i denne standarden måles til verdien av ytelsen på det tidspunktet midlene stilles til disposisjon for virksomheten. Som hovedregel vil dette være nominell kroneverdi.

Noteopplysninger

- 34.** Det skal gis en beskrivelse av hvilke regnskapsprinsipper virksomheten har benyttet ved regnskapsføring av inntekter fra bevilgninger og tilskudd og overføringer til virksomheten. Det skal også fremgå hvilke regnskapsprinsipper som er benyttet ved presentasjon av innkrevingsvirksomhet og tilskuddsforvaltning.
- 35.** Det skal gis en spesifikasjon av regnskapsperiodens:
- a) inntekt fra bevilgninger, herunder:
 - i. midler benyttet til investeringer (nettobudsjetterte)
 - ii. utsatt inntekt fra avsetning til statens finansiering av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler (nettobudsjetterte)
 - b) inntekt fra tilskudd og overføringer til virksomheten
 - c) innkrevingsvirksomhet og andre overføringer til staten
 - d) tilskuddsforvaltning og andre overføringer fra staten

Ikrafttredelse

- 36. Denne regnskapsstandarden gjelder for regnskapsår som starter 1. januar 2020 og senere. Det oppfordres til tidligere anvendelse.**

Appendiks

Status:	Statlig regnskapsstandard
Forholdet til NRS:	Det finnes ingen tilsvarende NRS som omhandler inntekt fra bevilgninger. SRS 10 gjelder regnskapsføring av bevilgninger, tilskudd og overføringer til virksomheten, samt overføringer til og fra staten.
Forholdet til IPSAS:	SRS 10 har hentet løsninger både fra IPSAS 9 Revenue from Exchange Transactions og IPSAS 23 Revenue from Non-Exchange Transactions.
Spesielle forhold:	<p>SRS 10 er basert på motsatt sammenstilling som betyr at inntekt fra bevilgninger skal resultatføres i samme periode som aktivitetene som finansieres av bevilgningen utføres. Inntekter fra bevilgninger og tilsvarende som nettobudsjetterte virksomheter benytter til anskaffelse av immateriell eiendeler og varige driftsmidler som balanseføres, skal ikke inntektsføres på anskaffelsestidspunktet, men avsettes i balansen på regnskapslinjen <i>statens finansiering av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler</i>. Avsetningen skal inntektsføres i takt med kostnadsføringen av avskrivningene.</p> <p>Utgifter knyttet til inntekt fra bevilgninger og inntekt fra tilskudd og overføringer til virksomheten skal kostnadsføres i samme periode som aktivitetene er gjennomført og ressursene er forbrukt.</p>

Endringer fra tidligere utgave

- Navnet på standarden er endret fra *Inntekt fra bevilgninger* til *Inntekt fra bevilgninger, tilskudd og overføringer til virksomheten, samt overføringer til og fra staten*. Avsnittet om definisjoner er samlet og utvidet med blant annet metode for løpende avregning.
- Regler for inntektsføring av bevilgning for bruttobudsjetterte virksomheter er endret. Bruttobudsjetterte virksomheter har en forenklet praktisering av prinsippet om motsatt sammenstilling ved at inntekt fra bevilgninger beregnes som differansen mellom periodens kostnader og opptjente transaksjonsbaserte inntekter og eventuelle inntekter fra tilskudd og overføringer til virksomheten. En konsekvens av dette er at resultat av periodens aktiviteter blir null. Dersom opptjente transaksjonsbaserte inntekter og eventuelle inntekter fra tilskudd og overføringer til virksomheten overstiger periodens påløpte kostnader, skal det ikke resultatføres inntekt fra bevilgning og det vil fremkomme et positivt resultat av periodens aktiviteter. Inntektsføringen av bevilgning for bruttobudsjetterte virksomheter er ikke begrenset oppad til et maksimalt beløp det enkelte inntektsår. Bruttobudsjetterte virksomheter skal ikke spesifisere bevilgning benyttet til investeringer i balansen.
- Regler for inntektsføring av bevilgning for nettobudsjetterte virksomheter ved årsslutt er presisert. Nettobudsjetterte virksomheter skal ikke inntektsføre bevilgning knyttet til aktiviteter som ikke er utført per 31.12. i regnskapsåret. Innbetalte bevilgninger knyttet til aktiviteter som er slutført skal inntektsføres i sin helhet selv om det gir et positivt resultat.

- Det er understreket at nettobudsjetterte virksomheter aldri kan inntektsføre mer enn det som er innbetalt fra departementer til virksomhetens bankkonto i henhold til tildelingsbrev i tillegg til det som er innbetalt fra Norges Forskningsråd som basisbevilgning.
- For prosjekter der det føres prosjektrengskap og aktiviteten er finansiert med bevilgning og tilskudd og overføringer til virksomheten, er det tatt inn at prosjektrengskap som hovedregel skal regnskapsføres etter metode for løpende avregning uten fortjeneste.
- Dersom inntekter og kostnader i et prosjekt kan estimeres på en pålitelig måte kan prosjektrengskapet føres etter metode for løpende avregning med fortjeneste når dette er aktuelt.
- Det skal gjøres en tapsvurdering av prosjektene ved hver regnskapsrapportering. Utgangspunktet er at vurderingsenheten er det enkelte prosjekt. Prosjekter som består av flere delprosjekter som utgjør en naturlig helhet, kan vurderes samlet regnskapsmessig. Det skal avsettes for forventet tap.
- Punktet om statens forvaltningsbedrifter knyttet til avsetning av bevilgning benyttet til investeringer er slettet.
- Prinsipp for presentasjon av innkrevingsvirksomhet og andre overføringer til staten er endret slik at virksomheten kan velge mellom to alternative måter å presentere innkrevingsvirksomhet og andre overføringer til staten. Det første alternativet er som tidligere å presentere etter kontantprinsippet. Dette innebærer at virksomheten må tilbakeføre (nullstille) bokførte fordringer og gjeld som ikke er betalt på rapporteringstidspunktet. Det andre alternativet er å presentere innkrevingsvirksomhet og andre overføringer til staten etter samme prinsipper som de er bokført. Dette innebærer at virksomheten presenterer bokførte fordringer og gjeld i et eget avsnitt i balansen. Det må likevel korrigeres for eventuell forskuddsfakturering som ikke vedrører regnskapsperioden. Det skal ikke gjøres avsetninger for eventuelle avgifter som er opptjent, men ikke fakturert.
- Prinsipp for presentasjon av tilskuddsforvaltning og andre overføringer fra staten er endret slik at virksomheten kan velge mellom to alternative måter å presentere utgifter til tilskuddsforvaltning og andre overføringer fra staten. Det første alternativet er som tidligere å presentere tilskuddsforvaltning og andre overføringer fra staten etter kontantprinsippet. Dette innebærer at virksomheten må tilbakeføre (nullstille) eventuell bokført gjeld og fordringer som ikke er betalt på rapporteringstidspunktet. Det andre alternativet er å presentere tilskuddsforvaltning og andre overføringer fra staten etter samme prinsipper som de er bokført. Dette innebærer at virksomheten presenterer eventuell bokført gjeld og fordringer i et eget avsnitt i balansen. Det skal ikke gjøres avsetninger for tilsagn om tilskudd som ikke er bokført.
- Under noteopplysning er det presisert at det også skal fremgå hvilke regnskapsprinsipper som er benyttet ved presentasjon av innkrevingsvirksomhet og tilskuddsforvaltning.

Statlig RegnskapsStandard 11

Anleggskontrakter

Innholdsfortegnelse

Innledning.....	2
Mål	2
Virkeområde.....	2
Definisjoner	3
Regnskapsføring og klassifisering av anleggskontrakter	4
Sammenslåing og oppdeling av anleggskontrakter	4
Løpende avregning og fullføringsgrad	5
Kontraktsinntekter	5
Kontraktskostnader.....	6
Regnskapsføring av kontraktsinntekter og -kostnader	7
Avsetning for forventet tap.....	9
Endring av estimater.....	10
Presentasjon i regnskapet	10
Noteopplysninger	11
Ikrafttredelse.....	11
Appendiks.....	12
Endringer fra tidligere utgave	12

Innledning

De statlige regnskapsstandardene (SRS) inneholder regler om hvordan statlige virksomheter som følger disse, skal utarbeide og presentere sitt virksomhetsregnskap. De statlige regnskapsstandardene gir et grunnlag for å fremskaffe bedre oversikt over statens inntekter, kostnader, eiendeler og gjeld, og forvaltningen av ressursene virksomheten disponerer. Regnskapsstandardene er fastsatt av Finansdepartementet med hjemmel i reglement for økonomistyring i staten § 3.

Denne standarden er én av et sett statlige regnskapsstandarder for virksomheter som fører periodisert virksomhetsregnskap, jf. rundskriv R-114 fra Finansdepartementet. Virksomheter som utarbeider virksomhetsregnskapet i henhold til de statlige regnskapsstandardene, skal benytte alle standardene.

Virkeområdet for de statlige regnskapsstandardene er alle statlige forvaltningsorganer, herunder departementer, jf. reglement for økonomistyring i staten § 2. Forvaltningsorganer omfatter ordinære statlige forvaltningsorganer (“bruttobudsjetterte virksomheter”), forvaltningsorganer med særskilte fullmakter til bruttoføring utenfor statsbudsjettet (“nettobudsjetterte virksomheter”) og statens forvaltningsbedrifter. Disse er heretter kalt virksomheter. Standardene kan også benyttes ved forvaltning av statlige fond. Forvaltningsbedriftene skal følge reglene i de statlige regnskapsstandardene som gjelder for bruttobudsjetterte virksomheter der ikke annet er omtalt spesifikt for forvaltningsbedriftene.

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

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

Mål

Målet med denne standarden er å regulere regnskapsføring av anleggskontrakter for virksomheter som utarbeider virksomhetsregnskapet i henhold til SRS.

Virkeområde

- 1. Denne standarden skal benyttes ved regnskapsføring av anleggskontrakter for virksomheter som produserer varer eller tjenester med sikte på at produktet skal selges til andre.**
2. Standarden omhandler regnskapsføring av tilvirkning etter kontrakt av én enkelt eiendel eller flere eiendeler som sammen utgjør en helhet. Standarden har betydning når tilvirkninger strekker seg over flere regnskapsperioder, dvs. når tidspunktet for aktivitetsstart og fullført aktivitet inntreffer i forskjellige regnskapsperioder.

3. Begrepet anleggskontrakt gjelder ikke utelukkende for det som i dagligtale omtales som bygge- og anleggsvirksomhet som for eksempel bygging av en bro, bygning, dam, vei, rørledning eller tunnel. Begrepet inkluderer også andre byggeoppdrag, skipsbygging og tilvirkning av store og komplekse produkter eller leveranser. En anleggskontrakt kan også omfatte tilvirkning av eiendeler som er nært beslektet og gjensidig avhengig av hverandre i form av design, teknologi og funksjon eller endelig formål eller bruk. Eksempler på dette er vannforsyningssystemer, raffinerier og annen komplisert infrastruktur.
4. Begrepet anleggskontrakter inkluderer i denne standarden
 - a) kontrakter for ytelser av tjenester som er direkte relatert til tilvirkning av eiendelen, for eksempel for tjenestene til prosjektledere, rådgivere, byggeledere og arkitekter
 - b) kontrakter for riving/fjerning eller restaureringen av eiendeler, og opprydding og gjenoppbygging av miljøet
5. En virksomhet kan igangsette prosjekter for egen regning og risiko uten at det foreligger kontrakter om salg (egenregiprojekter), men hvor siktemålet er at produktet skal selges. Egenregiprojekter er i utgangspunktet tilvirkning for lager. I løpet av prosjektperioden er det vanlig at hele eller deler av prosjektet selges. Egenregiprojektet går da over fra å være varelager til å bli anleggskontrakt som skal regnskapsføres i samsvar med bestemmelsene i denne standarden.
6. Begrepet **anleggskontrakt** omfatter ikke serieproduksjon av varer, selv om produksjonen er i henhold til en kontrakt.
7. Dersom det oppstår forhold som er av en slik art at de ikke er dekket av bestemmelsene i denne standarden, må spørsmål om den regnskapsmessige behandlingen tas opp med Direktoratet for økonomistyring (DFØ).

Definisjoner

8. Følgende begreper benyttes i denne standarden:

Med **anleggskontrakt** forstås kontraktsfestet tilvirkning av én enkelt eiendel eller flere eiendeler som sammen utgjør en helhet. Det er et ufravikelig krav til kontraktstilvirkning at tilvirkning og vederlag er avtalt ved kontrakt med en oppdragsgiver. Betingelsene for vederlaget kan være formulert som fast pris eller som kost pluss.

Kost-pluss-kontrakt er en anleggskontrakt der det er avtalt at oppdragsgiver kompensere alle nærmere definerte kostnader, i tillegg til at oppdragsgiver yter en nærmere definert godtgjørelse for tilvirkningen.

Kontraktskostnader er kostnader knyttet direkte til kontrakten og indirekte kostnader som lar seg fordele på kontraktene.

Kontraktsinntekter omfatter

- a) kontraktsfestet inntekt, herunder kontraktfestet tilleggs- og endringsarbeid
- b) inntekt på tilleggs- og endringsarbeid utenom kontrakt, men etter egen arbeidsordre fra oppdragsgiver, krav på kompensasjon ut over kontraktsbeløpet og prestasjonsgodtgjørelse, i den utstrekning det er betydelig sannsynlighetsovervekt for at disse vil komme til oppgjør, og det foreligger et pålitelig estimat for dem

Begrepene **opptjent kontraktsinntekt** og **kostnad opptjent kontraktsinntekt** er beskrevet under avsnittet for regnskapsføring av kontraktsinntekter og –kostnader.

Eiendeler under tilvirkning er eiendeler som ikke er ferdigstilt til bruk eller salg på balansedagen.

Med **regnskapsperiode** skal det i denne standarden forstås tidsrommet mellom to balansedager.

Regnskapsføring og klassifisering av anleggskontrakter

Sammenslåing og oppdeling av anleggskontrakter

- 9. Kravene i denne standarden tar som utgangspunkt at vurderingsenheten er den enkelte kontrakt. I noen situasjoner kan det imidlertid være aktuelt å anvende regnskapsstandardens prinsipper på deler av en kontrakt. I andre tilfeller kan det være hensiktsmessig å behandle en gruppe enkeltkontrakter under ett.
- 10. Noen kontrakter kan deles opp i delkontrakter som hver gjelder tilvirkning av en eiendel.
- 11. **Delkontrakter kan regnskapsmessig behandles separat dersom**
 - a) **separate forslag er avgitt for hver eiendel**
 - b) **delkontrakten er et resultat av separate kontraktsforhandlinger som kan aksepteres eller forkastes uavhengig av andre delkontrakter**
 - c) **kostnadene og inntektene knyttet til hver delkontrakt kan identifiseres og måles separat**
- 12. **En gruppe anleggskontrakter som til sammen utgjør et helhetlig prosjekt, bør regnskapsmessig sees under ett når**
 - a) **enkeltkontraktene er forhandlet frem som en samlet pakke**
 - b) **kontraktene er så nært beslektet at de er del av et helhetlig prosjekt**
 - c) **kontraktene gjennomføres samtidig eller i en kontinuerlig sekvens**
- 13. **En anleggskontrakt kan gi grunnlag for eller forutsette gjennomføring av et tilleggsprosjekt. Tilleggsprosjekter skal behandles separat dersom**
 - a) **tilvirkning som i design, teknologi eller funksjon er forskjellig fra tilvirkning under hovedkontrakten, eller**
 - b) **prosjektvilkårene er fastsatt uavhengig av vilkårene i hovedkontrakten**

Løpende avregning og fullføringsgrad

14. Løpende avregning er periodisering i flere trinn, hvor siste trinn er periodisering i forhold til kontraktens fullføringsgrad. Det er derfor behov for inntekts- og kostnadsbegreper på flere nivåer. Inntekts- og kostnadsstørrelser som skal inngå i periodens resultatregnskap betegnes opptjent kontraktsinntekt og kostnad opptjent kontraktsinntekt i perioden. Akkumulerte resultatstørrelser på rapporteringstidspunktet kalles opptjent kontraktsinntekt på balansedagen og kostnad opptjent kontraktsinntekt på balansedagen.
15. Begrepene kontraktsinntekt og kontraktskostnad (uten henvisning til opptjening) brukes om størrelser som ikke er periodisert i forhold til kontraktens fullføringsgrad. Kontraktskostnad påløpt på balansedagen er summen av påløpte kontraktskostnader i perioden og tidligere perioder. Med kontraktsfortjeneste menes kontraktsinntekt fratrukket kontraktskostnad. Kontraktsfortjeneste vil i praksis ofte betegnes anleggsbidrag.
16. Fullføringsgraden på et gitt tidspunkt måles ofte som forholdet mellom påløpte kostnader og totalt estimerte kontraktskostnader. Når forholdene tilsier det, bør det brukes andre mål for fullføringsgraden hvis det gir et bedre uttrykk for fremdriften.

Kontraktsinntekter

17. Både de opprinnelige og de løpende målinger av kontraktsinntekter påvirkes av en rekke usikkerheter som avhenger av utfallet av fremtidige hendelser. I lys av dette kan det ofte bli behov for å revidere estimatene.
18. Kontraktsinntekten kan også øke eller bli redusert fra en regnskapsperiode til neste. Eksempler på dette er:
 - a) en leverandør og en oppdragsgiver kan bli enige om variasjoner som øker eller reduserer kontraktsinntekten i en regnskapsperiode i forhold til det som ble avtalt i kontrakten
 - b) kontraktsinntekten avtalt i en fastpriskontrakt, kost pluss kontrakt eller kostnadsbasert kontrakt kan øke som følge av prisreguleringsklausuler eller andre klausuler
 - c) kontraktsinntekten kan bli redusert som et resultat av bøter som følge av forsinkelser forårsaket av leverandøren i fullføringen av kontrakten
 - d) når en fastpriskontrakt involverer en fast pris pr. produsert enhet, øker eller reduseres kontraktsinntekten som følge av en økning eller reduksjon i antall enheter
19. Tilleggs- og endringsarbeider reguleres ofte i henhold til egne arbeidsordre fra oppdragsgiveren. Eksempler på slike er endringer i spesifikasjonene eller design. Inntekt på slike arbeider likestilles med kontraktsfestet inntekt når
 - a) det er sannsynlig at oppdragsgiveren vil godkjenne arbeidene og omfanget av tilleggsytelsen
 - b) det foreligger et pålitelig estimat for inntekt og tilhørende kostnad

20. Tilleggsarbeider og merutgifter kan ha andre årsaker enn egne arbeidsordrer. Det kan for eksempel påløpe utgifter som følge av forsinkelser som skyldes oppdragsgiveren eller utilstrekkelig produktspesifikasjon i kontrakten. Målingen av slike utgifter er beheftet med høy usikkerhet og avhenger ofte av utfallet av forhandlinger. Kompensasjon for utgifter som ikke er klart dekket av kontrakt eller arbeidsordre, kan derfor bare inngå i kontraktsinntekt når
- a) det gjennom forhandlinger med oppdragsgiveren er rimelig sikkert at kravet vil bli akseptert av oppdragsgiveren
 - b) beløpet kan fastsettes ved et pålitelig estimat
21. Prestasjonsgodtgjørelse er vederlag leverandøren har krav på dersom avtalte målsettinger innfris. For at prestasjonsgodtgjørelse skal inngå i kontraktsinntekten, må
- a) prosjektet være så nær fullføring at det er sannsynlig at slike målsetninger blir nådd eller overskredet
 - b) størrelsen på prestasjonsgodtgjørelsen må kunne måles pålitelig
22. Dagbøter skal behandles som reduksjon av kontraktsinntekt.
23. Kontraktprisen inkluderer ofte tjenester som skal utføres etter salgstidspunktet, herunder service- og garantiytelser. Inntekter knyttet til separable service- og garantiytelser skal inntektsføres i ytelsesperioden.

Kontraktskostnader

24. Kontraktskostnader inkluderer kostnader som kan henføres til prosjektet for regnskapsperioden fra kontraktsinngåelse til tidspunktet for endelig ferdigstilling av det kontraherte arbeidet. Kostnader påløpt forut for kontraktsinngåelse som er medgått i arbeidet med å sikre en kontrakt, og som er målbare og identifiserbare, kan inkluderes i kontraktskostnadene dersom det er sannsynlig at kontrakten blir inngått. Dette omfatter kostnader som direkte eller indirekte kan henføres til kontrakten. Utgifter knyttet til kontraktsinngåelsen som kostnadsføres i den regnskapsperioden de påløper, kan ikke senere inkluderes i påfølgende regnskapsperioders kontraktskostnader.
25. Som direkte kostnader regnes
- a) lønninger
 - b) materialer
 - c) avskrivning på prosjektrelaterte driftsmidler
 - d) transport av utstyr og materialer til og fra anleggsstedet
 - e) leie av anlegg og utstyr
 - f) design, rådgiving og teknisk assistanse som kan henføres direkte til kontrakten
 - g) retting og garantiarbeid
 - h) underentreprenører
 - i) prosjektledelse som kan henføres direkte til kontrakten
 - j) maskinkostnader

26. Som fordelbare indirekte kostnader regnes
- a) prosjektering
 - b) prosjektledelse som ikke kan henføres direkte til kontrakten
 - c) ansvarsforsikring av anleggsvirksomheten
 - d) design som ikke kan henføres direkte til kontrakten
 - e) kvalitetskontroll
 - f) finanskostnader knyttet til gjennomføring av kontraktsforpliktelsene
27. Slike fordelbare indirekte kostnader skal tilordnes prosjektene ved systematiske og rasjonelle metoder. Metodene anvendes ensartet for kostnader med felles karakteristika. Kostnadene fordeles med utgangspunkt i normal kapasitetsutnyttelse.
28. Indirekte kostnader som gjelder virksomheten som helhet, og som ikke kan fordeles på de enkelte kontrakter, kan ikke regnes som kontraktskostnader med mindre en godtgjørelse til dekning av slike kostnader er spesifisert i kontrakten. Slike kostnader er
- a) generelle administrasjonskostnader
 - b) salgskostnader
 - c) utgifter til forskning og utvikling
 - d) avskrivning på ikke prosjektrelaterte driftsmidler

Regnskapsføring av kontraktsinntekter og -kostnader

29. **Inntekt på anleggskontrakter skal regnskapsføres ved løpende avregning. Opptjent kontraktsinntekt på balansedagen er total estimert kontraktsinntekt multiplisert med fullføringsgraden. Opptjent kontraktsinntekt i perioden er opptjent kontraktsinntekt på balansedagen fratrukket opptjent kontraktsinntekt som er resultatført i tidligere perioder.**
30. **Kostnad opptjent kontraktsinntekt er totalt estimert kontraktskostnad multiplisert med fullføringsgraden. Kostnad opptjent kontraktsinntekt i perioden er økningen ut over resultatført kostnad i tidligere perioder. Kostnad opptjent kontraktsinntekt vil være lik kontraktskostnader påløpt på balansedagen dersom disse brukes som mål på fremdrift.**
31. **Kontraktsfortjenesten i perioden er differansen mellom opptjent kontraktsinntekt og kostnad opptjent kontraktsinntekt.**
32. **Opptjent kontraktsinntekt som ikke er gjort opp, anses som en fordring på oppdragsgiveren.**
33. Det regnskapsmessige resultat av anleggskontrakter er ofte beheftet med usikkerhet på grunn av betydelig omfang og lang tilvirkningstid. Usikkerheten er som oftest knyttet til måling av hvor mye arbeid som gjenstår (kalkulasjonsrisiko, risiko for tvister og garantiarbeid osv.). Det kan også være usikkerhet knyttet til måling av det arbeid som er utført, for eksempel som følge av feilrapportering.

34. Ved usikkerhet skal regnskapsstørrelser verdsettes til en forventet verdi, basert på beste estimat. Beste estimat er forventningsverdi dersom virksomheten har kjennskap til sannsynlighetsfordelingen for ulike utfall. Når sannsynlighetsfordelingen er ukjent, skal beste estimat være det individuelt mest sannsynlige utfall, vurdert etter beste skjønn. Dette betyr at usikre størrelser må verdsettes basert på all informasjon som er tilgjengelig når regnskapet avlegges. Kravet om beste estimat innebærer at estimatene skal være forventningsrette og at virksomhetene ikke skal forvente å gjøre feil i sine anslag.
35. **Når utfallet av kontrakten kan anslås pålitelig, skal resultatføringen av kontraktsinntekter og kontraktskostnader reflektere fullføringsgraden på balansedagen.**
36. **Dersom utfallet av anleggskontrakten ikke kan anslås pålitelig, skal inntektsføring skje ved løpende avregning uten fortjeneste. Ved et forventet tap skal det umiddelbart gjøres avsetning for nettokostnaden ved gjenværende kontraktsfestet produksjon.**
37. Inntektsføringen skal reflektere opptjeningen. Fullføringsgraden benyttes som mål på opptjening. Estimat for fullføringsgraden bør beregnes på grunnlag av utført produksjon. Problemer med å måle utført produksjon i praksis fører ofte til at forbruk av innsatsfaktorer benyttes for å beregne fullføringsgraden. Det mest brukte mål for fullføring er kontraktskostnader påløpt på balansedagen, og fullføringsgraden beregnes som forholdet mellom disse og estimerte totale kontraktskostnader. Kostnad opptjent kontraktsinntekt på balansedagen vil da være lik kontraktskostnader påløpt på balansedagen. En praktisk og tillatt metode i slike tilfeller er å sette kontraktsfortjenesten på balansedagen lik total estimert kontraktsfortjeneste multiplisert med fullføringsgraden. Opptjent kontraktsinntekt på balansedagen blir da kontraktsfortjeneste på balansedagen tillagt kontraktskostnader påløpt på balansedagen.
38. Ved bruk av fullføringsgrad som mål på opptjening resultatføres kontraktsinntekten i den regnskapsperioden arbeidet er utført. Kontraktskostnader resultatføres vanligvis i den regnskapsperioden hvor arbeidet de relaterer seg til er utført. Dersom en kontrakt forventes å gi tap, skal det umiddelbart gjøres avsetning for nettokostnaden ved gjenværende kontraktsfestet produksjon.
39. En leverandør kan ha pådratt seg kostnader knyttet til fremtidige kontraktsaktiviteter. Slike kontraktskostnader balanseføres så fremt det er sannsynlig at de vil bli oppgjort. Slike kostnader representerer en fordring mot oppdragsgiveren og klassifiseres ofte som arbeid under utførelse.
40. En virksomhet er i stand til å gjøre pålitelige estimater når den har inngått en kontrakt som etablerer
- a) hver parts rettigheter i forholdet til eiendelen som kontrakten omhandler
 - b) vederlaget
 - c) oppgjørsbetingelsene

41. Fullføringsgraden kan bestemmes på forskjellige måter. Virksomheten benytter den metoden som på en pålitelig måte måler utført produksjon. Avhengig av kontraktens natur kan metodene inneholde
- a) forholdet mellom påløpte og totale kontraktskostnader
 - b) innhenting av informasjon om utført produksjon
 - c) fysisk måling av fremdrift
42. Når fullføringsgraden bestemmes på bakgrunn av kontraktskostnader påløpt på balansedagen, inkluderes kun de kontraktskostnadene som reflekterer utført produksjon. Eksempler på kontraktskostnader som da ekskluderes er:
- a) kontraktskostnader relatert til fremtidige aktiviteter, for eksempel materialer levert eller lagret med tanke på bruk i kontrakten, men ennå ikke installert, benyttet eller anvendt
 - b) forskuddsbetalinger til underentreprenører
43. Når forholdstallet mellom påløpte og totale kontraktskostnader gir en dårlig indikasjon på fremdriften, skal andre mål for fremdriften brukes. I slike tilfeller vil det i balansen være en differanse mellom kostnader knyttet til opptjent kontraktsinntekt og kontraktskostnader påløpt på balansedagen.
44. Tidlig i kontraktsgjennomføringen er det ofte vanskelig å anslå utfallet av kontrakten. Uansett vil det kunne være sannsynlig at virksomheten får det avtalte oppgjøret. Ettersom utfallet av kontrakten ikke kan anslås pålitelig, settes kontraktsfortjenesten til null. Selv om utfallet av kontrakten ikke kan anslås pålitelig, kan det være sannsynlig at kontraktskostnadene vil overstige kontraktsinntektene. I slike tilfeller, hvor det forventes tap, skal det gjøres avsetning for nettokostnaden ved gjenværende kontraktsfestet produksjon.
45. Kontraktskostnader som det er sannsynlig ikke vil bli dekket, skal umiddelbart regnskapsføres som en kostnad. Eksempler på tilfeller når inndekningen av pådratte kontraktskostnader ikke er sannsynlig og hvor kontraktskostnadene umiddelbart må regnskapsføres som kostnader, inkluderer kontrakter
- a) hvor fullføringen ikke kan påtvinges
 - b) hvor fullføringen er avhengig av utfallet av en rettssak eller lovgivning
 - c) relatert til eiendeler som skal kondemneres eller eksproprieres
 - d) hvor oppdragsgiveren ikke er i stand til å møte sine forpliktelser
 - e) hvor leverandøren ikke er i stand til å fullføre kontrakten eller møte sine forpliktelser
46. **Når usikkerhetene som forhindret at utfallet av kontrakten kunne anslås pålitelig ikke lenger eksisterer, skal resultatføringen av kontraktsinntekter og kontraktskostnader reflektere fullføringsgraden på balansedagen.**

Avsetning for forventet tap

47. **Når tilvirkning under en kontrakt forventes å gi tap, skal det umiddelbart gjøres avsetning for nettokostnaden ved gjenværende kontraktsfestet produksjon.**

48. Ved fastsettingen av det forventede tapet som skal resultatføres, kan kontraktsinntektene og -kostnadene inkludere betalinger gjort direkte til underentreprenører av tredjepart.
49. Størrelsen på det forventede tapet fastsettes uavhengig av
- a) om anleggsarbeidet har begynt eller ikke
 - b) fullføringsgraden
 - c) fortjenesten på andre anleggskontrakter som ikke håndteres som et helhetlig prosjekt

Endring av estimater

50. Fullføringsgrad benyttes som mål på opptjening. Løpende avregning viser til enhver tid inntjening i forhold til prognose for kontraktens kostnader og inntekter. Prognosen er basert på et sett med estimater. Erfaring i takt med fremdriften og ny informasjon vil føre til regelmessig ajourføring av estimatene. Virkning av estimatendring er ordinær inntekt og kostnad i den regnskapsperioden estimatet endres.

Presentasjon i regnskapet

51. **Opptjent kontraktsinntekt er driftsinntekt, og kostnad opptjent kontraktsinntekt i regnskapsperioden er driftskostnad. Avsetning for tap og nedskrivning er driftskostnad. Virkningen av endringer i estimater er driftsinntekt og driftskostnad i den regnskapsperioden estimatet endres.**
52. **Renter som inngår i kontraktskostnad, skal ikke presenteres som finanskostnad. Renter som har sin bakgrunn i forskuddsbetaling skal periodiseres og presenteres som kontraktsinntekt, og ikke som finansinntekt. Renter som skyldes neddiskontering, skal regnes som driftsinntekt eller driftskostnad.**
53. **Opptjent ikke fakturert kontraktsinntekt er kundefordring som kan spesifiseres på egen regnskapslinje som ”utført ikke fakturert produksjon”. En eventuell differanse mellom kontraktskostnader påløpt på balansedagen og kostnad opptjent kontraktsinntekt på balansedagen inngår i denne posten.**
54. **A konto betalinger og forskudd som er mottatt fra en oppdragsgiver i forbindelse med en anleggskontrakt, reduserer fordring knyttet til en løpende kontrakt. Dersom a konto betalinger og forskudd overstiger opptjent kontraktsinntekt, skal det overskytende føres opp som forskudd fra oppdragsgiver under kortsiktig gjeld, etter at det er foretatt nedskrivning av balanseført ”utført ikke fakturert produksjon.”**
55. **Det er ikke anledning til å motregne kundefordring og forskudd på ulike kontrakter.**

Noteopplysninger

- 56. En virksomhet skal presentere**
- a) **opptjent kontraktsinntekt i regnskapsperioden**
 - b) **benyttede metoder for fastsetting av kontraktsinntekten i regnskapsperioden**
 - c) **hovedprinsippene for beregning av fullføringsgraden på kontraktene**
- 57. En virksomhet skal presentere følgende for løpende anleggskontrakter:**
- a) **totale kontraktskostnader og kontraktsfortjeneste frem til balansedagen**
 - b) **mottatte forskuddsbetalinger**
 - c) **tilbakeholdte beløp**
- 58.** Virksomhetene skal spesifisere opplysningene for den enkelte kontrakt, grupper av kontrakter eller samtlige kontrakter under ett. Tilbakeholdte beløp er å forstå som den andel av fremdriftsbetalingene som ikke vil bli betalt før kontraktsbetingelsene er tilfredsstilt.
- 59. En virksomhet skal presentere**
- a) **utestående beløp hos oppdragsgivere som en eiendel**
 - b) **skyldig beløp til oppdragsgivere som gjeld**
- 60.** Utestående beløp hos oppdragsgivere er nettobeløpet av:
- a) **påløpte kontraktskostnader pluss fortjeneste, med fradrag for**
 - b) **summen av forventede tap og a konto betalinger for alle løpende kontrakter hvor a konto betalingene overskrider påløpte kostnader inkludert fortjeneste**
- 61.** Skyldig beløp til oppdragsgivere er nettobeløpet av:
- a) **påløpte kontraktskostnader pluss fortjeneste, med fradrag for**
 - b) **summen av forventede tap og fremdriftsbetalinger for alle løpende kontrakter hvor fremdriftsbetalingene overskrider påløpte kostnader inkludert fortjeneste**

Ikrafttredelse

- 62. Denne regnskapsstandarden gjelder for regnskapsår som starter 1. januar 2019 og senere.**

Appendiks

Status: Statlig regnskapsstandard

Forholdet til NRS: Denne standarden er basert på NRS 2 Anleggskontrakter, men begrenset til forhold som antas å være aktuelle for statlige virksomheter.

Forholdet til IPSAS: Innholdsmessig er det i hovedsak samsvar mellom IPSAS 11 Construction Contracts og SRS 11 Anleggskontrakter.

Endringer fra tidligere utgave

- Definisjoner og prinsipper for klassifisering og regnskapsføring av anleggskontrakter er videreført uendret fra tidligere utgave av standarden.

Statlig RegnskapsStandard 12

Beholdninger av varer og driftsmateriell

Innholdsfortegnelse

Innledning.....	2
Mål	2
Virkeområde.....	2
Definisjoner.....	3
Måling av beholdninger	3
Anskaffelseskost for beholdninger	3
Kjøpsutgifter.....	3
Bearbeidingsutgifter	4
Andre utgifter	4
Metoder for tilordning av anskaffelseskost	5
Netto realisasjonsverdi	5
Resultatføring av varekostnad og driftsmateriell	6
Presentasjon i regnskapet	6
Noteopplysninger	7
Ikrafttredelse.....	7
Appendiks.....	8
Endringer fra tidligere utgave	8

Innledning

De statlige regnskapsstandardene (SRS) inneholder regler om hvordan statlige virksomheter som følger disse, skal utarbeide og presentere sitt virksomhetsregnskap. De statlige regnskapsstandardene gir et grunnlag for å fremskaffe bedre oversikt over statens inntekter, kostnader, eiendeler og gjeld, og forvaltningen av ressursene virksomheten disponerer. Regnskapsstandardene er fastsatt av Finansdepartementet med hjemmel i reglement for økonomistyring i staten § 3.

Denne standarden er én av et sett statlige regnskapsstandarder for virksomheter som fører periodisert virksomhetsregnskap, jf. rundskriv R-114 fra Finansdepartementet. Virksomheter som utarbeider virksomhetsregnskapet i henhold til de statlige regnskapsstandardene, skal benytte alle standardene.

Virkeområdet for de statlige regnskapsstandardene er alle statlige forvaltningsorganer, herunder departementer, jf. reglement for økonomistyring i staten § 2. Forvaltningsorganer omfatter ordinære statlige forvaltningsorganer (“bruttobudsjetterte virksomheter”), forvaltningsorganer med særskilte fullmakter til bruttoføring utenfor statsbudsjettet (“nettobudsjetterte virksomheter”) og statens forvaltningsbedrifter. Disse er heretter kalt virksomheter. Standardene kan også benyttes ved forvaltning av statlige fond. Forvaltningsbedriftene skal følge reglene i de statlige regnskapsstandardene som gjelder for bruttobudsjetterte virksomheter der ikke annet er omtalt spesifikt for forvaltningsbedriftene.

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

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

Mål

Målet med denne standarden er å regulere regnskapsføring av beholdninger av varer og driftsmateriell for virksomheter som utarbeider virksomhetsregnskapet i henhold til SRS.

Virkeområde

- 1. Denne standarden skal brukes ved regnskapsføring av beholdninger av varer og driftsmateriell. I mange statlige virksomheter vil beholdninger relatere seg til frembringelse av offentlige tjenester, ikke bare varer for videresalg.**
2. Standarden gjelder ikke for eiendeler som skal klassifiseres som anleggsmidler i henhold til SRS 17 Anleggsmidler, transaksjoner som behandles i SRS 11 Anleggskontrakter eller biologiske eiendeler (planter og dyr).

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

Definisjoner

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

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.

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

Eiendeler som defineres som anleggsmidler i henhold til SRS 17 Anleggsmidler, er ikke beholdning av varer og driftsmateriell.

Netto realisasjonsverdi er estimert salgspris i ordinær virksomhet med fradrag for beregnede kostnader til ferdigstillelse og beregnede kostnader til gjennomføring av salget.

Måling av beholdninger

5. **Beholdninger av varer skal måles til laveste verdi av anskaffelseskost og netto realisasjonsverdi. Beholdninger av driftsmateriell måles til anskaffelseskost og det er ikke krav om å foreta vurdering av nedskrivningsbehov. Dersom virksomheten ikke kan skille driftsmateriell fra varer, nedskrives driftsmateriell sammen med varebeholdningen.**

Anskaffelseskost for beholdninger

6. **Anskaffelseskost for beholdninger skal omfatte alle kjøpsutgifter, bearbeidingsutgifter og andre utgifter pådratt for å bringe beholdningene til deres nåværende plassering og tilstand.**

Kjøpsutgifter

7. Kjøpsutgiftene for beholdninger omfatter kjøpspris, importavgifter og andre avgifter (unntatt avgifter som virksomheten senere kan få tilbake fra skattemyndighetene eller belaste ordningen for nettoføring av mva. i staten). Videre omfattes transport,

håndtering og andre utgifter som er direkte forbundet med anskaffelse av ferdigvarer, råvarer og tjenester. Forhandlerrabatter, prisavslag og lignende fratrekkes ved beregning av kjøpsutgiftene.

Bearbeidingsutgifter

8. Beholdningers bearbeidingsutgifter omfatter utgifter som er direkte knyttet til de produserte enhetene, for eksempel direkte lønnsutgifter. De omfatter også systematisk fordeling av faste og variable fellesutgifter i produksjon av råvarer til ferdigvarer. Faste fellesutgifter i produksjon er indirekte produksjonsutgifter som holder seg relativt konstante uansett produksjonsvolum, for eksempel avskrivning og vedlikehold av fabrikkbygninger og -utstyr samt utgifter til fabrikkledelse og administrasjon. Variable fellesutgifter i produksjon er indirekte produksjonsutgifter som varierer direkte eller tilnærmet direkte med produksjonsvolumet, for eksempel indirekte råvarer og indirekte lønnsutgifter.
9. Fordelingen av faste fellesutgifter i produksjon er basert på produksjonsanleggenes normale kapasitet. Normal kapasitet er forventet gjennomsnittsproduksjon over flere perioder under normale forhold, idet det tas hensyn til tapt kapasitet som følge av planmessig vedlikehold. Det faktiske produksjonsnivå kan brukes dersom det tilsvarer normal kapasitet. Det totale omfang av faste fellesutgifter som fordeles på hver produksjonsenhet, skal ikke økes som følge av liten produksjon eller uvirksomt anlegg. Ikke-fordelte fellesutgifter kostnadsføres i perioden da de har påløpt. I perioder med unormalt stor produksjon reduseres omfanget av faste fellesutgifter som fordeles på hver produksjonsenhet, slik at beholdningene ikke måles til et høyere beløp enn anskaffelseskost. Variable fellesutgifter til bearbeidning fordeles på hver produksjonsenhet på grunnlag av den faktiske utnyttelsen av produksjonsanleggene.

Andre utgifter

10. **Andre utgifter inngår bare i anskaffelseskost for beholdninger i den utstrekning de har påløpt for å bringe beholdningene til deres nåværende plassering og tilstand. Det kan for eksempel være rimelig å inkludere generelle utgifter uten tilknytning til produksjonen, eller utgifter til kundespesifikk produktutforming i anskaffelseskost for beholdninger.**
11. Følgende er eksempler på utgifter som skal utelates fra anskaffelseskost for beholdninger og kostnadsføres i perioden da de har påløpt:
 - a) unormalt høyt svinn av råvarer, unormalt høye lønnsutgifter eller andre bearbeidingsutgifter
 - b) lagringsutgifter, med mindre de er en nødvendig del av produksjonsprosessen før et videre stadium i produksjonen
 - c) fellesutgifter til administrasjon som ikke bidrar til å bringe beholdningene til deres nåværende plassering og tilstand
 - d) salgsutgifter
12. En virksomhet kan ha kjøpt inn beholdninger på avbetalingsvilkår. Når oppgjøret faktisk inneholder et finansieringselement, for eksempel en differanse mellom

kjøpspris på vanlige kredittvilkår og beløpet som betales, resultatføres dette elementet som rentekostnad i finansieringsperioden.

Metoder for tilordning av anskaffelseskost

13. **Anskaffelseskost for enheter som vanligvis ikke er innbyrdes ombyttbare, og for varer og tjenester som er produsert og atskilt for særskilte prosjekter, skal tilordnes på grunnlag av en spesifikk identifikasjon av deres individuelle anskaffelseskost.**
14. Spesifikk identifikasjon av anskaffelseskost betyr at spesifikke utgifter henføres til identifiserte enheter. Dette er en egnet metode for enheter som er atskilt for et særskilt prosjekt, uansett om de er innkjøpt eller produsert.
15. Det er ikke krav om å benytte spesifikk identifikasjon av anskaffelseskost når det dreier seg om et stort antall enheter som vanligvis er innbyrdes ombyttbare.
16. **Med unntak av beholdningene omhandlet i punkt 13 skal anskaffelseskost for beholdninger tilordnes ved bruk av metoden først inn, først ut (FIFO) eller metoden for veid gjennomsnitt. En virksomhet skal benytte samme metode for tilordning av anskaffelseskost for alle beholdninger av tilsvarende art og for tilsvarende bruk for virksomheten. For beholdninger av en annen art eller for annen bruk, kan ulike metoder for tilordning av anskaffelseskost være berettiget.**
17. FIFO-metoden forutsetter at de først innkjøpte enhetene selges først, slik at enhetene som er igjen i beholdningen ved periodens slutt, er de enheter som sist ble kjøpt inn eller produsert. Etter metoden for veid gjennomsnitt fastsettes hver enhets anskaffelseskost ut fra det veide gjennomsnittet av lignende enheters anskaffelseskost ved begynnelsen av perioden og anskaffelseskost for lignende enheter innkjøpt eller produsert i løpet av perioden. Gjennomsnittet kan beregnes periodisk eller ved mottak av hver ytterligere leveranse, avhengig av forholdene i den enkelte virksomhet.

Netto realisasjonsverdi

18. Beholdninger av varer nedskrives vanligvis til netto realisasjonsverdi for hver enkelt enhet. I noen tilfeller kan det imidlertid være hensiktsmessig å gruppere lignende eller beslektede enheter. Dette kan være tilfellet med enheter fra samme produktlinje som har samme formål eller bruksområde, som produseres og markedsføres i samme geografiske område, og som det ikke er praktisk mulig å vurdere atskilt fra andre enheter i samme produktlinje.
19. Estimer på netto realisasjonsverdi baseres på de mest pålitelige opplysningene som foreligger når estimatene foretas, om hva beholdningene forventes å innbringe. Ved slike estimer tas det hensyn til svingninger i priser eller utgifter som er direkte knyttet til hendelser som inntreffer etter slutten av perioden, såfremt slike hendelser bekrefter forhold som forelå ved slutten av perioden.
20. Ved estimer av netto realisasjonsverdi tas det også hensyn til formålet med lagerholdet. For eksempel baseres netto realisasjonsverdi for beholdninger som holdes for å oppfylle bindende salgs- eller tjenestekontrakter, på kontraktsprisen.

21. Råvarer og annet produksjonsmaterieil som holdes for bruk i produksjonen av beholdninger, nedskrives ikke til en lavere verdi enn anskaffelseskost dersom ferdigvarene de skal inngå i, forventes å bli solgt for en pris som tilsvarer eller overstiger anskaffelseskost. Dersom en nedgang i råvareprisene tyder på at anskaffelseskost for ferdigvarene vil overstige netto realisasjonsverdi, nedskrives imidlertid råvarene til netto realisasjonsverdi. I slike tilfeller kan råvarenes gjenanskaffelseskost være det beste uttrykket for deres netto realisasjonsverdi.
22. En ny vurdering av netto realisasjonsverdi foretas i hver etterfølgende periode. Når forholdene som tidligere har forårsaket nedskrivning av beholdninger til under anskaffelseskost, ikke lenger foreligger, eller når det klart kan dokumenteres at det foreligger en økning i netto realisasjonsverdi som følge av endringer i økonomiske forhold, reverseres det nedskrevne beløpet (dvs. reverseringen begrenses til omfanget av den opprinnelige nedskrivningen) slik at den nye balanseførte verdien utgjør den laveste verdien av anskaffelseskost og ajourført netto realisasjonsverdi. Dette forekommer for eksempel når en vare som er verdsatt til netto realisasjonsverdi fordi salgsprisen har gått ned, fortsatt ikke er solgt i etterfølgende periode, samtidig som salgsprisen har gått opp.

Resultatføring av varekostnad og driftsmateriell

23. **Beholdninger av varer og driftsmateriell skal kostnadsføres i den perioden de forbrukes. Nedskrivning av varer til netto realisasjonsverdi skal kostnadsføres i samme periode som nedskrivningsbehovet avdekkes. Reversering av nedskrivning av varer som følge av økning i netto realisasjonsverdi skal føres i samme periode som grunnlaget for reverseringen avdekkes. Beholdningstap (svinn) knyttet til varer og driftsmateriell skal kostnadsføres i samme periode som tapet avdekkes.**
24. Visse beholdninger kan henføres til andre eiendelsgrupper, for eksempel beholdninger som brukes som komponent i egenproduserte anleggsmidler. Beholdninger som på denne måten henføres til andre eiendeler, føres som kostnad under den aktuelle eiendelens utnyttbare levetid.

Presentasjon i regnskapet

25. **Beholdninger av varer og driftsmateriell presenteres som omløpsmidler i balansen. I resultatregnskapet fordeles beholdningsendringene mellom varekostnader og andre driftskostnader. På regnskapslinjen for varekostnader presenteres kun kostnader knyttet til varer som selges. Endring i beholdninger som benyttes i virksomhetens offentlige tjenesteyting (driftsmateriell) presenteres som andre driftskostnader.**
26. Nedskrivning av beholdning av varer er varekostnad. Vesentlig nedskrivning av varer til netto realisasjonsverdi bør vises som egen regnskapslinje under driftskostnader.

Noteopplysninger

27. I note skal det gis opplysninger om

- a) prinsippene som er anvendt ved regnskapsføring av beholdninger av varer og driftsmateriell, herunder metode for tilordning av anskaffelseskost
- b) balanseført verdi av beholdningen av varer og driftsmateriell fordelt på råvarer, varer/driftsmateriell under tilvirkning, ferdige egentilvirkede varer/driftsmateriell, samt innkjøpte ferdige varer/driftsmateriell. Tilsvarende tall fra foregående år skal vises.
- c) balanseført verdi av samlet beholdning fordelt på den delen som er vurdert til anskaffelseskost og den delen som er vurdert til netto realisasjonsverdi
- d) periodens resultatførte reversering av tidligere perioders nedskrivning av varer og begrunnelse for slik reversering
- e) balanseført verdi av beholdninger som er stillet som sikkerhet for forpliktelser

Ikrafttredelse

28. Denne regnskapsstandarden gjelder for regnskapsår som starter 1. januar 2019 og senere.

Appendiks

- Status: Statlig regnskapsstandard
- Forholdet til NRS: Denne standarden er basert på og samsvarer innholdsmessig med NRS 1 Varelager.
- Forholdet til IPSAS: Denne standarden dekker innholdet i IPSAS 12 Inventories.
- Avvik fra NRS: Det er ingen prinsipielle avvik mellom NRS 1 og SRS 12. SRS 12 benytter begrepet netto realisasjonsverdi der NRS 1 benytter begrepet virkelig verdi. I NRS 1 defineres virkelig verdi som ”salgsverdi etter fradrag for salgskostnader (netto salgsverdi)”. Denne definisjonen av virkelig verdi samsvarer i det vesentlige med denne standardens definisjon av netto realisasjonsverdi. SRS 12 regulerer også regnskapsføring av beholdninger av eiendeler som benyttes i eller utgjør en integrert del av virksomhetens offentlige tjenesteyting (driftsmateriell).

Endringer fra tidligere utgave

- Omtale av beholdning av driftsmateriell er beskrevet tydeligere i avsnitt 4 om definisjoner. Videre er omtalen av eiendeler som holdes av strategiske grunner i samme punkt slettet.
- Det er presisert at beholdninger av driftsmateriell måles til anskaffelseskost og det er ikke krav om å foreta vurdering av nedskrivningsbehov.

Statlig RegnskapsStandard 13

Leieavtaler

Innholdsfortegnelse

Innledning.....	2
Mål	2
Virkeområde.....	2
Definisjoner.....	3
Klassifisering av leieavtaler	4
Forenklet metode for klassifisering av leieavtaler	4
Ordinær metode for klassifisering av leieavtaler	5
Overføring av økonomisk risiko og kontroll.....	5
Indikatorer på finansielle leieavtaler	5
Leie av fast eiendom	6
Regnskapsføring av leieavtaler for leietaker	6
Finansielle leieavtaler (leietaker)	6
Noteopplysninger for finansielle leieavtaler (leietaker).....	8
Operasjonelle leieavtaler (leietaker).....	8
Rett til videre leie eller kjøp av leieobjektet	9
Variabel leie	9
Noteopplysninger for operasjonelle leieavtaler (leietaker)	10
Regnskapsføring av leieavtaler for utleier	10
Finansielle leieavtaler (utleier).....	10
Noteopplysninger for finansielle leieavtaler (utleier)	10
Operasjonelle leieavtaler (utleier)	10
Noteopplysninger for operasjonelle leieavtaler (utleier).....	11
Salgs- og tilbakeleietransaksjoner	11
Ikrafttredelse.....	11
Appendiks.....	12
Endringer fra tidligere utgave	12

Innledning

De statlige regnskapsstandardene (SRS) inneholder regler om hvordan statlige virksomheter som følger disse, skal utarbeide og presentere sitt virksomhetsregnskap. De statlige regnskapsstandardene gir et grunnlag for å fremskaffe bedre oversikt over statens inntekter, kostnader, eiendeler og gjeld, og forvaltningen av ressursene virksomheten disponerer. Regnskapsstandardene er fastsatt av Finansdepartementet med hjemmel i reglement for økonomistyring i staten § 3.

Denne standarden er én av et sett statlige regnskapsstandarder for virksomheter som fører periodisert virksomhetsregnskap, jf. rundskriv R-114 fra Finansdepartementet. Virksomheter som utarbeider virksomhetsregnskapet i henhold til de statlige regnskapsstandardene, skal benytte alle standardene.

Virkeområdet for de statlige regnskapsstandardene er alle statlige forvaltningsorganer, herunder departementer, jf. reglement for økonomistyring i staten § 2. Forvaltningsorganer omfatter ordinære statlige forvaltningsorganer (“bruttobudsjetterte virksomheter”), forvaltningsorganer med særskilte fullmakter til bruttoføring utenfor statsbudsjettet (“nettobudsjetterte virksomheter”) og statens forvaltningsbedrifter. Disse er heretter kalt virksomheter. Standardene kan også benyttes ved forvaltning av statlige fond. Forvaltningsbedriftene skal følge reglene i de statlige regnskapsstandardene som gjelder for bruttobudsjetterte virksomheter der ikke annet er omtalt spesifikt for forvaltningsbedriftene.

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

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

Mål

Målet med denne standarden er å regulere regnskapsføring av leieavtaler for virksomheter som utarbeider virksomhetsregnskapet i henhold til SRS.

Virkeområde

1. **Denne standarden skal benyttes ved den regnskapsmessige behandlingen av avtaler som overfører retten til å bruke en eiendel mot betaling for en nærmere angitt periode.**
2. **Standarden gjelder ikke**
 - a) **rettigheter til å lete etter eller utnytte naturressurser, slik som olje, gass, tømmer, metaller eller andre mineralrettigheter**

- b) **rettigheter knyttet til avtaler om film, teater, video, patenter og kopieringsrettigheter eller lignende**
 - c) **investeringseiendommer**
 - d) **kjøpsavtaler**
3. Standarden kommer ikke til anvendelse på avtaler om rene tjenesteleveranser hvor det ikke overføres bruksrett til en eiendel fra en part til en annen.
4. Det følger av ettårsprinsippet at staten som regel ikke kan pådra seg fremtidige forpliktelser. I bevilgningsreglementets § 6 første ledd er det fastsatt at staten bare kan pådras forpliktelser som først skal dekkes etter utløpet av budsjettåret når Stortinget har gitt særlig samtykke til dette. I samme paragrafs andre ledd er det fastsatt at Kongen likevel på visse vilkår kan gi bestemmelser om adgang til å inngå leieavtaler og avtaler om kjøp av tjenester utover budsjettåret. Ved kongelig resolusjon 2. desember 2005 er fullmakten med enkelte unntak delegert til Finansdepartementet. I rundskriv R-110 Fullmakter i henhold til bevilgningsreglementet delegerer Finansdepartementet fullmakten videre til departementene. Departementene kan etter rundskrivet enten delegere fullmakten videre til underliggende virksomheter eller beholde den selv. Dersom departementet beholder fullmakten selv, må de underliggende virksomhetene søke departementet om samtykke til å inngå leieavtaler utover budsjettåret.
5. Dersom det oppstår forhold som er av en slik art at de ikke er dekket av bestemmelsene i denne standarden, må spørsmål om den regnskapsmessige behandlingen tas opp med Direktoratet for økonomistyring (DFØ).

Definisjoner

6. Følgende begreper brukes i denne standarden:

Leieavtale er en avtale hvor leietaker mot en eller flere betalinger får bruksrett til leieobjektet for en nærmere angitt periode. Dette innebærer som en underliggende forutsetning at leietaker ved utløpet av leieperioden må levere eiendelen tilbake til utleier eller inngå avtale om videre leie eller kjøp av eiendelen.

Leieobjektet er den eller de eiendeler leietakeren har fått bruksrett til gjennom leieavtalen.

Finansiell leieavtale er en leieavtale som overfører til leietaker det vesentligste av økonomisk risiko og kontroll knyttet til en eiendel uten at eiendomsretten overføres.

Operasjonell leieavtale er en leieavtale som ikke er en finansiell leieavtale.

Rimelig sikkert anvendes i denne standarden i samsvar med beskrivelsen av sannsynlighetsbegreper i SRS 19 Usikre forpliktelser og betingede eiendeler.

Økonomisk levetid er den perioden en eiendel forventes å være økonomisk anvendbar for én eller flere brukere.

Utnyttbar levetid er den perioden en eiendel forventes å være tilgjengelig for bruk i en virksomhet.

Garantert restverdi er den verdi leietaker eller nærstående av leietaker har garantert at en eiendel skal ha ved utløpet av leieperioden. I begrepet inngår alle utgifter ved tilbakelevering av leieobjektet.

Leieperiode er den periode leieforholdet antas å ville strekke seg over, og inkluderer

- den perioden leieavtalen ikke kan sies opp fra leietakers side (minimumsperioden)
- den perioden leietaker har rett, men ikke plikt til å fortsette leieforholdet ut over minimumsperioden, dersom det er rimelig sikkert at leietaker vil benytte seg av denne retten

Leiebetalinger er nominelle leiebeløp over leieperioden, og inkluderer

- avtalte leiebeløp for minimumsperioden, herunder eventuell forskuddsleie
- leiebeløp for leieperiode ut over minimumsperioden, dersom det er rimelig sikkert at leietaker vil benytte seg av retten til videre leie
- tap ved oppfyllelse av restverdigaranti
- kjøpesum dersom leietaker har rett til å kjøpe eiendelen ved utløpet av leieperioden, og det er rimelig sikkert at leietaker vil benytte seg av denne retten

Med **statens kalkulasjonsrente** forstås den kalkulasjonsrenten som følger av Finansdepartementets rundskriv R-109 Prinsipper og krav ved utarbeidelse av samfunnsøkonomiske analyser mv.

Variabel leie (betinget leie) er den del av leiebetalingene som ikke er et fast beløp i henhold til leieavtalen, men som er basert på andre forhold enn tidsfaktoren.

Variabel leie (betinget leie) kan for eksempel fastsettes som en andel av salgsinntekt, bruk av driftsmidlet og tilsvarende. Variabel leie kostnadsføres på det tidspunkt betingelsen for den variable leien inntreffer. Leiebetalinger inkluderer derfor ikke variabel leie.

En fast eiendom regnes som **investeringseiendom** når den ikke eies med henblikk på ordinær produksjons- eller salgsvirksomhet, men med det formål å skaffe virksomheten leieinntekter eller fordel av verdistigning.

Klassifisering av leieavtaler

Forenklet metode for klassifisering av leieavtaler

7. **Statlige virksomheter kan velge å behandle alle leieavtaler som operasjonelle leieavtaler. Dette gjelder både for leietaker og utleier. Det skal opplyses om valgt metode for klassifisering av leieavtaler.** Dersom statlige virksomheter velger å behandle alle leieavtaler som operasjonelle leieavtaler, er det ikke behov for å vurdere om virksomhetens leieavtaler er finansielle eller operasjonelle. For leietaker vil reguleringen i punktene 37 til 50 gjelde, mens reguleringen i punktene 56 til 62, vil gjelde for utleier.

Ordinær metode for klassifisering av leieavtaler

8. En leieavtale klassifiseres som **finansiell eller operasjonell** i samsvar med avtalens reelle innhold. Dersom det vesentligste av økonomisk risiko og kontroll knyttet til det underliggende leieobjektet er gått over på leietaker, klassifiseres leieavtalen som **finansiell og tilhørende eiendeler og forpliktelser balanseføres**. Andre leieavtaler klassifiseres som **operasjonelle**.
9. Klassifisering av leieavtalen som finansiell eller operasjonell skjer på tidspunktet for avtaleinngåelse. Klassifiseringen vurderes ut i fra hvorvidt det har funnet sted en overføring av økonomisk risiko og kontroll. Som hjelpemiddel ved denne vurderingen anvendes indikatorer på finansielle leieavtaler.

Overføring av økonomisk risiko og kontroll

10. Inngåelse av en leieavtale medfører en tidsbegrenset rettighet til bruk av leieobjektet. Dersom avtalen er utformet slik at leietaker er bundet i hele kontraktsperioden, og leien er beløpsmessig fastsatt, har leietaker ved avtaleinngåelsen anskaffet en tidsbegrenset rettighet og pådratt seg en tilhørende forpliktelse i form av fremtidige leiebetalinger. Begrepene økonomisk risiko og kontroll for leieavtaler må knyttes opp mot retten til bruk av det underliggende leieobjektet.
11. For leietaker vil enhver leieavtale innebære en viss økonomisk risiko og kontroll. I en del leieavtaler vil en så stor del av den økonomiske risiko og kontroll være gått over på leietaker at transaksjonen har nære likhetstrekk med kjøp av en eiendel, selv om eiendomsretten formelt ikke er overført. Leietaker vil kunne ha risiko knyttet til verdiendringer av det underliggende leieobjektet ved siden av den økonomiske risiko og kontroll som generelt er knyttet til leieavtaler. Ved vurderingen skal det legges vekt på det reelle økonomiske innhold og ikke på avtalens formelle form.

Indikatorer på finansielle leieavtaler

12. Om en leieavtale er en finansiell leieavtale eller en operasjonell leieavtale avhenger av innholdet i transaksjonene mer enn kontraktens form. Forhold som hver for seg eller i kombinasjon vanligvis vil føre til at en leieavtale blir klassifisert som en finansiell leieavtale, er når
 - a) leieavtalen overfører eierskap til eiendelen til leietaker ved utløpet av leieperioden
 - b) leietaker kan velge å kjøpe eiendelen til en pris som forventes å være så mye lavere enn virkelig verdi på tidspunktet da leietaker kan velge å kjøpe eiendelen, at det ved leieavtalens begynnelse er rimelig sikkert at leietaker vil benytte seg av dette
 - c) leieperioden strekker seg over mesteparten av eiendelens økonomiske levetid, selv om eiendomsretten ikke er overført
 - d) nåverdien av minsteleien overstiger så godt som hele den virkelige verdien av den leide eiendelen ved leieavtalens begynnelse
 - e) de leide eiendelene er av en så spesialisert art at bare leietaker kan benytte dem uten større endringer

13. Indikasjoner på situasjoner som hver for seg eller i kombinasjon med andre også kan føre til at en leieavtale blir klassifisert som en finansiell leieavtale, er
- a) dersom leietaker kan si opp leieavtalen, og utleiers tap i tilknytning til oppsigelsen bæres av leietaker
 - b) når gevinster eller tap fra svingninger i den virkelige verdien av restverdien tilfaller leietaker (for eksempel i form av en leierabatt som tilsvarer mesteparten av salgsprovenyet ved avslutningen av leieavtalen)
 - c) når leietaker kan fornye leieavtalen i nok en periode til en leie som er vesentlig lavere enn markedsleien
14. Bokstavpunktene ovenfor er ikke alltid avgjørende. Dersom det er klart ut fra andre omstendigheter at leieavtalen ikke i det vesentlige overfører alle risikoer og fordeler forbundet med eierskap, klassifiseres leieavtalen som en operasjonell leieavtale. Dette kan for eksempel være tilfellet dersom eierskapet av eiendelen overføres ved avslutningen av leieavtalen for en variabel betaling som er lik dens virkelige verdi.

Leie av fast eiendom

15. **Standard leiekontrakter under den statlige husleieordningen som forvaltes av Statsbygg og standard leiekontrakter med Forsvarsbygg, skal for leietaker klassifiseres som operasjonelle leieavtaler etter denne regnskapsstandarden.**
16. Andre avtaler om leie av fast eiendom (tomt og bygninger) skal klassifiseres som finansiell eller operasjonell etter de samme kriterier som for andre leieavtaler.
17. Ved vurdering av avtale om leie av tomt må det tas i betraktning at det på grunn av langsiktighet og betydning av beliggenhet, vil være vanskelig å vurdere den økonomiske levetiden. Dersom det ikke er rimelig sikkert at leietaker vil overta den formelle eiendomsretten, vil normalt ikke det vesentligste av risiko og kontroll ved å eie en tomt være overført til leietaker (operasjonell leieavtale).

Regnskapsføring av leieavtaler for leietaker

Finansielle leieavtaler (leietaker)

18. Avtaler om finansiell leie skal behandles regnskapsmessig som om leietaker har kjøpt en eiendel som er finansiert ved lån som skal forrentes og tilbakebetales gjennom betaling av leie.
19. **Leiebetalingene skal fordeles mellom rentekostnad og avdrag på den gjenstående forpliktelse som er knyttet til leieobjektet. Leietaker skal fordele og resultatføre rentekostnaden som finanskostnad over leieperioden og slik at rentesatsen på leieavtalens restforpliktelse er den samme i hver periode.**
20. **Leietaker skal balanseføre en finansiell leieavtale til verdien av vederlaget i leieavtalen. Verdien av vederlaget er nåverdien av leiebetalingene. Ved beregning av nåverdi skal enten implisitt rente i leieavtalen eller statens kalkulasjonsrente legges til grunn.**

21. Ved inngåelse av en finansiell leieavtale skal leietaker balanseføre eiendelen med samme beløp som den tilhørende leieforpliktelse. Tidspunktet for balanseføringen er når leieobjektet er stilt til rådighet for leietaker. Måling skjer på tidspunktet for inngåelse av leieavtalen.
22. En leieavtale vil også kunne inneholde bestemmelser om at leiebetalingene skal justeres med en prisindeks. En prisindeksregulering som er direkte knyttet til de faste leiebetalingene er ikke en variabel leie, men skal estimeres på avtaletidspunktet og inngå i leiebetalinger ved klassifisering og verdsettelse av leieavtalen basert på den informasjon som er tilgjengelig på dette tidspunktet.
23. Anskaffelseskost for eiendelen og tilhørende leieforpliktelse er verdien av vederlaget i leieavtalen, som er nåverdi av leiebetalingene.
24. Det vil normalt påløpe utgifter som er direkte relatert til selve inngåelsen av avtalen. Dette kan for eksempel være utgifter i forbindelse med forhandlinger om leieavtalen. Slike utgifter skal inkluderes som en del av anskaffelseskost.
25. **Avskrivningsprinsippene for avskrivbare leide eiendeler skal være i overensstemmelse med prinsippene som gjelder for avskrivbare eiendeler som virksomheten eier, og avskrivningene som regnskapsføres skal være i samsvar med SRS 17 Anleggsmidler.**
26. Dersom det ikke foreligger noen rimelig sikkerhet for at leietaker vil overta eierskapet ved utløpet av leieperioden, skal eiendelen avskrives over leieavtalens løpetid. Dersom det foreligger en rimelig sikkerhet for at leietaker vil oppnå eierskap ved utløpet av leieperioden, er perioden for forventet bruk lik eiendelens utnyttbare levetid.
27. Leieforpliktelsen nedbetales gjennom leiebeløpene. Rentedelen av leiebeløpet skal regnskapsføres som finanskostnad, mens avdragsdelen reduserer leieforpliktelsen. Rentekostnaden skal fordeles over leieperioden slik at rentesatsen på leieavtalens restforpliktelse er den samme i hver periode.
28. Balanseførte leieavtaler skal føres opp som anleggsmiddel i balansen og skilles fra leietakers egne eiendeler dersom de er vesentlige. Leieforpliktelsen skal klassifiseres som øvrig langsiktig gjeld. Avskrivning, nedskrivning og reversering av nedskrivning skal presenteres på de respektive linjer i resultatregnskapet. Rentedelen av leiebeløpet skal vises som finanskostnad.
29. Det skal foretas vurdering av avskrivningsplanen for balanseførte leieavtaler ved utløpet av hver regnskapsperiode på samme måte som for virksomhetens øvrige eiendeler. Virkningen av en endring i avskrivningsplanen skal følge de prinsipper som anvendes for eide driftsmidler.
30. Endret estimat for tap ved oppfyllelse av restverdigaranti skal innarbeides som en endring av avskrivningsplanen.
31. For en leieavtale som balanseføres vil en endring av implisitt rente i leieavtalen medføre en urealisert gevinst eller et urealisert tap på den balanseførte

leieforpliktelsen.

- 32.** For en leieavtale som balanseføres og hvor statens kalkulasjonsrente er benyttet, skal det ikke gjøres endring i estimater som følge av endringer i kalkulasjonsrenten. Det vil følgelig ikke oppstå urealisert gevinst eller urealisert tap ved leieavtaler hvor statens kalkulasjonsrente er lagt til grunn for nåverdiregningen.
- 33.** Det er ikke krav til resultatføring av urealisert tap på en balanseført leieforpliktelse som følge av endring i implisitt rente i avtalen. Urealisert gevinst skal ikke resultatføres.

Noteopplysninger for finansielle leieavtaler (leietaker)

- 34. Leietaker skal gi følgende tilleggsopplysninger om verdien av finansielle leieavtaler**
- a) **netto bokført verdi for finansielle leieavtaler på rapporteringstidspunktet på hver post under varige driftsmidler**
 - b) **årets avskrivning dersom leieavtalen må regnes som vesentlig**
- 35. Leietaker skal gi følgende tilleggsopplysninger om forpliktelse knyttet til finansielle leieavtaler**
- a) **summen av resterende estimerte leiebetalinger og nåverdien av disse**
 - b) **resterende estimerte leiebetalinger og nåverdien av disse for leieavtaler som på rapporteringstidspunktet forfaller**
 - i. **fra ett til fem år frem i tid**
 - ii. **mer enn fem år frem i tid**
- 36. Leietaker skal gi følgende opplysninger om vesentlige leieavtaler:**
- a) **hvordan en eventuell variabel leie er fastsatt**
 - b) **variabel leie som er kostnadsført i perioden**
 - c) **om det eksisterer rett til forlenget leie eller kjøp av eiendelen**
 - d) **andre utvidelsesklausuler og betingelser knyttet til avtalen**

Operasjonelle leieavtaler (leietaker)

- 37. For leieavtaler som ikke balanseføres er leiebetalingene en driftskostnad som fordeles systematisk over hele leieperioden.**
- 38.** Dersom løpende kostnadsføring av leiebetalingene ikke gir en fornuftig sammenstilling, skal en annen periodisering anvendes. Balanseposter som oppstår når kostnadsføringen ikke er identisk med periodeleien er en vanlig tidsavgrensning, og innebærer ikke en balanseføring av selve leieavtalen.
- 39.** Når en leieavtale ikke balanseføres, foreligger det ikke noen eiendel og gjeldspost å vurdere. Det vil imidlertid måtte gjøres en avsetning for forpliktelse dersom inntjeningen på et leieobjekt faller bort, eller reduseres i så stor grad at resterende estimert forpliktelse knyttet til leieavtalen overstiger inntjeningen på leieobjektet.

Rett til videre leie eller kjøp av leieobjektet

40. I en leieavtale vil det kunne ligge bestemmelser om at leietaker, etter nærmere definerte forutsetninger og betingelser, har rett til å fortsette leieforholdet ut over minimumsperioden og/eller kjøpe eiendelen. Leietaker vil normalt betale en premie for denne typen rettigheter. Premien vil kunne være inkludert i de avtalte leiebeløpene, eller det kan betales en separat premie for rettigheten.
41. **Dersom en leieavtale inneholder en rett for leietaker til å kjøpe eiendelen eller til å fortsette leieforholdet ut over minimumsperioden, skal premien som betales for rettigheten inngå i leiebetalingene.**
42. Foruten selve premien for rettigheten vil det også være fremtidige utgifter forbundet med å utøve retten til å kjøpe eiendelen eller retten til å fortsette leieforholdet utover minimumsperioden. Slike utgifter skal vurderes sammen med leiebetalingene.
43. Prinsipielt skal rett til videreleie eller kjøp av eiendelen måles og regnskapsføres separat. Ofte vil det imidlertid være komplisert å estimere verdien av slike rettigheter. Det aksepteres derfor at premien for slike rettigheter behandles som en del av leiebetalingene.
44. For en leieavtale som balanseføres vil premie for rett til videreleie utover minimumsperioden eller kjøp av leieobjektet, samt utgifter knyttet til utøvelsen av rettigheten normalt inngå i verdsettelsen av leieavtalen.
45. For en leieavtale som ikke balanseføres vil premie for rett til videreleie ut over minimumsperioden eller kjøp av leieobjektet, samt utgifter knyttet til utøvelsen av rettigheten normalt inngå i de periodisk bokførte leiebetalingene.

Variabel leie

46. En leieavtale vil ikke alltid angi et fast leiebeløp, men kan inneholde bestemmelser om at det totale leiebeløpet skal fastsettes på grunnlag av nærmere fastsatte betingelser, for eksempel kan den totale leien fastsettes på grunnlag av leietakers salgsinntekter eller bruk av leieobjektet. Denne formen for leie kan utgjøre hele leiebeløpet eller komme i tillegg til en fast leie.
47. **Variabel leie skal ikke regnes som leiebetaling ved beregning av anskaffelseskost og estimerte forpliktelser, men resultatføres i den perioden betingelsen for den variable leien inntreffer. Dette gjelder både i forbindelse med klassifisering og verdsettelse av en leieavtale.**
48. Variabel leie vil bare inneholde et driftskostnadselement som er direkte knyttet til betingelsen som ligger til grunn for beregningen av den variable leien. I en leieavtale som inneholder både en fast og en variabel leie, vil det ved klassifisering og verdsetting være naturlig å skille de to formene for leiebetaling.
49. Dersom en leieavtale inneholder en stor andel variable leie, vil avtalen som regel ikke kunne klassifiseres som finansiell.

Noteopplysninger for operasjonelle leieavtaler (leietaker)

50. Leietaker skal gi tilleggsopplysninger om samlet kostnadsført leiebetaling i regnskapsåret for sine operasjonelle leieavtaler og vise fordelingen av totalbeløpet på postene i oppstillingsplanen i balansen, jf. SRS 1 vedlegg 2. I tillegg skal det for hver post opplyses om leieavtalens varighet.

Regnskapsføring av leieavtaler for utleier

Finansielle leieavtaler (utleier)

51. Avtaler om finansiell leieavtale skal regnskapsmessig behandles som om utleier har gitt leietaker et lån tilsvarende den investering utleier har foretatt i leieobjektet og som skal forrentes og avdras gjennom leieinnbetalingene.
52. Utleier skal presentere en finansiell leieavtale som fordring i sin balanseoppstilling med et beløp som tilsvarer nettoinvesteringen i leieobjektet.
53. Ved en finansiell leieavtale skal utleier dele leieinnbetalingene i en del som utgjør tilbakebetaling av investeringen i leieobjektet og en rentedel. Utleier skal presentere rentedelen som finansinntekt.
54. Rentedelen skal resultatføres over leieperioden slik at rentesatsen på leieavtalens restfordring er den samme for hver periode.

Noteopplysninger for finansielle leieavtaler (utleier)

55. Utleier skal gi følgende opplysninger om fremtidige sikre leieinnbetalinger knyttet til uoppsigelige leieavtaler, samlet og med gjenværende løpetider
- a) mellom ett og fem år
 - b) over fem år

Operasjonelle leieavtaler (utleier)

56. Utleier skal presentere utleide eiendeler i sin balanseoppstilling i samsvar med klassifiseringen av eiendelen.
57. Utleier skal fordele leieinntekter fra operasjonelle leieavtaler på en systematisk måte over hele leieperioden.
58. Leieinntekter ved operasjonelle leieavtaler skal normalt fordeles lineært over leieperioden. Dersom en annen systematisk fordeling av leieinntektene gir en bedre fremstilling av fordelingen av leieinntektene i leieperioden, skal en annen periodisering av leieinntektene brukes.
59. Omkostninger som utleier pådrar seg som følge av leieavtalen, skal resultatføres. Avskrivninger, vedlikeholdskostnader, forsikringer og driftskostnader regnes i denne forbindelse som omkostninger.

60. Kostnader som utleier pådrar seg når en operasjonell leieavtale inngås, kan enten utsettes og resultatføres over leieperioden i forhold til leieinntekten, eller resultatføres i den perioden da kostnadene ble pådratt.
61. Utleier skal foreta avskrivning av utleide eiendeler i samsvar med de avskrivningsplaner utleier benytter for tilsvarende eiendeler.

Noteopplysninger for operasjonelle leieavtaler (utleier)

62. Utleier skal gi følgende opplysninger om fremtidig minsteleie knyttet til operasjonelle leieavtaler samlet og hver av de følgende periodene
 - a) mellom ett og fem år
 - b) over fem år

Salgs- og tilbakeleietransaksjoner

63. Salg med tilbakeleie er en sammensatt avtale der eieren av en eiendel selger og leier tilbake den samme eiendelen fra kjøperen. Leien og salgsprisen er normalt innbyrdes avhengige ettersom de avtales samtidig, og de representerer nødvendigvis ikke eiendelens verdi.
64. **Dersom tilbakeleien er en finansiell leieavtale, er det økonomiske innholdet i transaksjonen opptak av lån for brukeren, med eiendelen som sikkerhet for lånet. Det oppstår derfor ikke gevinst eller tap ved transaksjonen. Salgsbeløpet skal presenteres som gjeld.**
65. Balanseført verdi av eiendelen endres ikke, og opprinnelig avskrivningsplan skal videreføres med mindre det i forbindelse med transaksjonen avdekkes behov for justering av planen. En eventuell merverdi som kommer til uttrykk i transaksjonen blir inntektsført gjennom lavere avskrivninger på eiendelen enn det ellers ville blitt dersom en ren leietransaksjon på samme vilkår hadde funnet sted. Eventuell mindreverdi som blir synliggjort i transaksjonen skal kostnadsføres.
66. Dersom tilbakeleien er en operasjonell leieavtale, og leien og salgsprisen er markedsmessig fastsatt, er det i realiteten en normal salgstransaksjon. Eventuell gevinst eller tap resultatføres på transaksjonstidspunktet. I de tilfeller hvor tap kompenseres ved at fremtidig leie ligger under markedsprisen, skal tapet periodiseres over leietiden. Dersom salgsprisen er høyere enn markedsverdien, skal det overskytende beløp periodiseres over den perioden eiendelen forventes anvendt hos denne brukeren.

Ikrafttredelse

67. **Denne regnskapsstandarden gjelder for regnskapsår som starter 1. januar 2019 og senere.**

Appendiks

- Status: Statlig regnskapsstandard
- Forholdet til NRS: NRS 14 Leieavtaler dekker regnskapsføring av leieavtaler for leietaker. Bestemmelsene i denne standarden som gjelder regnskapsføring av leieavtaler for leietaker bygger på bestemmelsene i NRS 14 Leieavtaler.
- Forholdet til IPSAS: Bestemmelsene om regnskapsføring av leieavtaler for utleier i standarden er basert på IPSAS 13 Leases.
- Spesielle forhold: I avsnittet valg av regnskapsprinsipp for behandling av leieavtaler fremgår det at virksomheten kan velge å behandle alle leieavtaler som operasjonelle leieavtaler. Dette er en forenkling som avviker fra NRS 14 og IPSAS 13.

Under omtalen av indikatorer på finansielle leieavtaler, er det presisert at kriteriene som nevnes er forhold som hver for seg eller i kombinasjon vanligvis vil føre til at en leieavtale blir klassifisert som en finansiell leieavtale. I NRS 14 er dette punktet formulert slik at det er tilstrekkelig at ett av kriteriene er til stede for at leieforholdet skal anses som en finansiell leieavtale.

Endringer fra tidligere utgave

- Standarden er forenklet ved at statlige virksomheter kan velge å behandle alle leieavtaler som operasjonelle leieavtaler. Dette gjelder både for leietaker og utleier.
- Det er presisert at standard leiekontrakter under den statlige husleieordningen som forvaltes av Statsbygg og standard leiekontrakter med Forsvarsbygg for leietaker, skal klassifiseres som operasjonelle leieavtaler etter denne regnskapsstandarden.
- Det er presisert at leietaker skal gi tilleggsopplysninger i note om samlet kostnadsført leiebetaling i regnskapsåret for sine operasjonelle leieavtaler og vise fordelingen av totalbeløpet på postene i oppstillingsplanen i balansen jf. SRS 1 vedlegg 2.

Statlig RegnskapsStandard 17

Anleggsmidler

Innholdsfortegnelse

Innledning.....	2
Mål	2
Virkeområde.....	2
Definisjoner	3
Klassifisering og regnskapsføring av anleggsmidler	4
Immaterielle eiendeler.....	4
Forskning og utvikling	5
Programvare og lignende rettigheter	5
Varige driftsmidler	5
Dekomponering av anskaffelseskost.....	6
Finansielle anleggsmidler.....	7
Balansføring eller direkte kostnadsføring	7
Nyanskaffelser.....	7
Etterfølgende anskaffelser - påkostninger eller vedlikehold.....	7
Måling	8
Anskaffelseskost.....	8
Avskrivninger.....	8
Nedskrivning	9
Avgang anleggsmidler.....	9
Noteopplysninger	10
Ikrafttredelse.....	10
Appendiks.....	11
Endringer fra tidligere utgave	12
Vedlegg 1 Anleggsmidler – matrise for klassifisering, verdsettelse og avskrivninger.....	13
Vedlegg 2 Varige driftsmidler – nærmere om bygninger og bygningskomponenter	27

Innledning

De statlige regnskapsstandardene (SRS) inneholder regler om hvordan statlige virksomheter som følger disse, skal utarbeide og presentere sitt virksomhetsregnskap. De statlige regnskapsstandardene gir et grunnlag for å fremskaffe bedre oversikt over statens inntekter, kostnader, eiendeler og gjeld, og forvaltningen av ressursene virksomheten disponerer. Regnskapsstandardene er fastsatt av Finansdepartementet med hjemmel i reglement for økonomistyring i staten § 3.

Denne standarden er én av et sett statlige regnskapsstandarder for virksomheter som fører periodisert virksomhetsregnskap, jf. rundskriv R-114 fra Finansdepartementet. Virksomheter som utarbeider virksomhetsregnskapet i henhold til de statlige regnskapsstandardene, skal benytte alle standardene.

Virkeområdet for de statlige regnskapsstandardene er alle statlige forvaltningsorganer, herunder departementer, jf. reglement for økonomistyring i staten § 2. Forvaltningsorganer omfatter ordinære statlige forvaltningsorganer (“bruttobudsjetterte virksomheter”), forvaltningsorganer med særskilte fullmakter til bruttoføring utenfor statsbudsjettet (“nettobudsjetterte virksomheter”) og statens forvaltningsbedrifter. Disse er heretter kalt virksomheter. Standardene kan også benyttes ved forvaltning av statlige fond. Forvaltningsbedriftene skal følge reglene i de statlige regnskapsstandardene som gjelder for bruttobudsjetterte virksomheter der ikke annet er omtalt spesifikt for forvaltningsbedriftene.

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

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

Mål

Målet med denne standarden er å regulere regnskapsføring av anleggsmidler i virksomheter som utarbeider virksomhetsregnskapet i henhold til SRS.

Virkeområde

- 1. Denne standarden skal benyttes ved regnskapsføring av anleggsmidler for virksomheter som utarbeider virksomhetsregnskapet i henhold til SRS.**
2. Anleggskontrakter skal regnskapsføres i samsvar med bestemmelsene i SRS 11 Anleggskontrakter. Leieavtaler vedrørende varige driftsmidler regnskapsføres i samsvar med SRS 13 Leieavtaler.

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

Definisjoner

4. Følgende begreper brukes i denne standarden:

Anleggsmidler er varige og betydelige eiendeler som disponeres av virksomheten. Med **varige** eiendeler menes eiendeler med utnyttbar levetid på 3 år eller mer. Med **betydelige** eiendeler forstås eiendeler med anskaffelseskost på 50 000 kroner eller mer.

Omløpsmidler er eiendeler som ikke er anleggsmidler.

Bokført verdi er lik anskaffelseskost fratrukket akkumulerte avskrivninger og eventuelle nedskrivninger.

Anskaffelseskost ved kjøp er kjøpspris med tillegg av kjøpsutgifter.

Anskaffelseskost ved tilvirkning omfatter faste og variable tilvirkningskostnader, både kostnader som kan knyttes direkte og indirekte til tilvirkningen.

Avskrivbart beløp er eiendelens anskaffelseskost, eller et annet beløp som tilsvarer anskaffelseskost, fratrukket eiendelens restverdi.

Restverdi av en eiendel er det estimerte beløp som et foretak i øyeblikket forventer å oppnå ved avhending av eiendelen, etter fradrag for estimerte avhendingsutgifter, dersom eiendelen allerede var av forventet alder og i forventet tilstand ved slutten av dens utnyttbare levetid.

Avskrivning er en systematisk fordeling av eiendelens avskrivbare beløp over eiendelens utnyttbare levetid.

Utnyttbar levetid er den perioden en eiendel forventes å være tilgjengelig for bruk i en virksomhet.

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

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

Klassifisering og regnskapsføring av anleggsmidler

5. **Beholdninger av varer og driftsmateriell som knytter seg til virksomhetens vare- og tjenestekretsløp klassifiseres som omløpsmidler.**
6. Reservedeler og serviceutstyr balanseføres vanligvis som beholdninger. Betydelige reservedeler og serviceutstyr bør balanseføres som anleggsmidler når virksomheten forventer at de vil være i bruk i 3 år eller mer. Tilsvarende anses reservedeler og serviceutstyr som bare kan brukes i sammenheng med ett anleggsmiddel, som anleggsmidler.
7. **Anleggsmidler er delt inn i følgende grupper i oppstillingsplan for balansen, jf. SRS 1:**

I Immaterielle eiendeler

Programvare og lignende rettigheter

Immaterielle eiendeler under utførelse

II Varige driftsmidler

Tomter, bygninger og annen fast eiendom

Maskiner og transportmidler

Driftsløsøre, inventar, verktøy og lignende

Anlegg under utførelse

Infrastruktureiendeler

III Finansielle anleggsmidler

Investeringer i aksjer og andeler

Obligasjoner

Andre fordringer

8. For nettobudsjetterte virksomheter er immaterielle eiendeler og varige driftsmidler som hovedregel finansiert ved en tilsvarende avsetning under statens kapital på regnskapslinjen *Statens finansiering av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler* i balansen, jf. SRS 10 Inntekt fra bevilgninger, tilskudd og overføringer til virksomheten, samt overføringer til og fra staten.

Immaterielle eiendeler

9. **Immaterielle eiendeler er 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**
 - a) **er identifiserbare**
 - b) **kontrolleres av virksomheten slik at de forventes å tilføre virksomheten fremtidige økonomiske fordeler eller økt tjenestepotensiale**
10. 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.

Forskning og utvikling

- 11. Av praktiske årsaker og forsiktighetshensyn, skal kostnader knyttet til forskning og utvikling (FoU) kostnadsføres i resultatregnskapet etter hvert som de påløper.**

Programvare og lignende rettigheter

- 12. Kjøp av programvare med tilhørende kjøpt konsulentbistand tilknyttet implementeringen og engangsgift ved kjøp av bruksrettigheter til programvaren, skal balanseføres. Serviceavtaler som dekker perioden etter implementering kostnadsføres over avtaleperioden.**
13. Med programvare forstås alle administrative systemer, herunder økonomisystem, personalsystem, tekniske systemer, fagsystemer mv.
- 14. Kjøp av bistand til utvikling av programvare skal som hovedregel balanseføres.**
- 15. For utgifter vedrørende bruk av egne ansatte til utvikling av programvare kan virksomheten 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.**
16. Utvikling av programvare vil normalt omfatte en eller flere av følgende hovedfaser:
 - a) Forprosjekt: Konseptutarbeidelse, vurdering av nødvendig teknologi, og vurdering og valg mellom alternativer.
 - b) Applikasjonsutvikling: Systemdesign, programmering, installasjon og testing.
 - c) Oppfølging etter implementering: Opplæring, justering og vedlikehold.
17. Utgifter i applikasjonsutviklingsfasen skal balanseføres som immateriell eiendel dersom programvaren balanseføres. Utgifter knyttet til forprosjekt eller oppfølging etter implementering skal normalt kostnadsføres.
- 18. Utgifter i tilknytning til kjøp av konsesjoner, patenter, varemerker og lignende rettigheter skal balanseføres.**
- 19. Utgifter til utvikling av konsesjoner, patenter og lignende rettigheter skal kostnadsføres.**

Varige driftsmidler

- 20. Med varige driftsmidler forstås varige og betydelige materielle eiendeler.**
21. Infrastruktureiendeler er eiendeler som inngår i transport- eller kommunikasjonsnettverk som betjener et større geografisk område og har en bredere samfunnsmessig betydning.

- 22. Utgifter til nyanskaffelse eller egen tilvirkning av et varig driftsmiddel skal balanseføres til anskaffelseskost. Anskaffelseskost ved egen tilvirkning omfatter variable og faste tilvirkningskostnader, både kostnader som kan knyttes direkte og indirekte til tilvirkningen.**
- 23.** Nasjonaleiendommer og kulturminner er eiendeler med kulturell, miljømessig eller historisk betydning. Utgifter til anskaffelse av nasjonaleiendom og kulturminner skal kostnadsføres. Dersom nasjonaleiendom og kulturminner brukes som driftsmiddel i virksomheten skal driftsmiddelet 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. Differansen mellom anskaffelseskost og balanseført verdi skal kostnadsføres.
- 24.** Kjøp av kunstverk og museumsgjenstander balanseføres til anskaffelseskost. Det er ikke krav om å balanseføre kunstverk og museumsgjenstander som mottas som gave.
- 25.** Det er gitt en mer utfyllende beskrivelse av ulike typer varige driftsmidler med kommentarer og eksemplifisering i vedlegg til denne standarden.

Dekomponering av anskaffelseskost

- 26. Dekomponering skal vurderes for store anleggsmidler som består av flere komponenter med ulik utnyttbar levetid. Dersom dekomponering gjøres, skal hver del av driftsmidlet som har en anskaffelseskost som er vesentlig i forhold til den totale anskaffelseskosten for driftsmidlet, balanseføres separat. Dette kan for eksempel gjelde for bygninger, skip, fly og infrastruktur. Deler som antas å ha lik utnyttbar levetid kan slås sammen.**
- 27.** Når et driftsmiddel dekomponeres, må avskrivningssatsen fastsettes for hver enkelt komponent. Dermed blir det enklere å fastsette fornuftige avskrivningssatser knyttet til driftsmidlet, fremfor bruk av en felles gjennomsnittlig avskrivningssats (levetid) for driftsmidlet som helhet. Ved bruk av dekomponeringsteknikken løses også problemstillinger rundt periodisk vedlikehold. De delene som skiftes ut ved et periodisk vedlikehold, regnskapsføres som avhendet og nye deler balanseføres.
- 28.** En 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 driftsmidlene sine, samt relevante forhold og standarder som kan være knyttet opp til det enkelte driftsmiddel.¹

¹ For bygninger vil det foreligge en Norsk Standard (byggningsdelstabellen), som gir et godt utgangspunkt for tilnærming til dekomponering og fastsettelse av standard levetider for de enkelte byggningsdeler. Det vises for øvrig til vedlegg til denne regnskapsstandard, hvor dette er nærmere illustrert.

Finansielle anleggsmidler

- 29. Finansielle eiendeler består blant annet av aksjer, andeler og langsiktige fordringer, og skal balanseføres til anskaffelseskost. Finansielle anleggsmidler som skal realiseres innen ett år fra anskaffelsestidspunktet, skal ikke klassifiseres som anleggsmiddel.**

Balanseføring eller direkte kostnadsføring

Nyanskaffelser

- 30.** Kjøp av eiendel med anskaffelseskost lavere enn 50 000 kroner skal som hovedregel kostnadsføres på anskaffelsestidspunktet. Vurderingsenheten er den enkelte eiendel. Flere eiendeler utgjør en vurderingsenhet når det anskaffes flere og ensartede eiendeler. Når utnyttbar levetid er 3 år eller mer kan en eiendel som har anskaffelseskost under 50 000 kroner inngå i en gruppe i balansen hvis det anskaffes flere og ensartede eiendeler, og verdien til sammen er betydelig. Når virksomheten har valgt å balanseføre en type driftsmidler som en gruppe skal alle nyanskaffelser av denne typen driftsmidler balanseføres, uavhengig av beløpsgrensen på 50 000 kroner. Kontorinventar og datamaskiner (PCer, servere m.m.) skal balanseføres som egne grupper når kravene til balanseføring ellers er oppfylt.
- 31.** Anskaffelser i tilknytning til anleggsmidler under utførelse skal balanseføres dersom anleggsmiddelets verdi forventes å ville overstige 50 000 kroner ved ferdigstilling.
- 32.** Driftsmidler som har kortere utnyttbar levetid enn 3 år skal ikke balanseføres som anleggsmiddel. Dersom anskaffelsen er betydelig bør anskaffelseskosten likevel periodiseres over den perioden eiendelen forbrukes i virksomheten.

Etterfølgende anskaffelser - påkostninger eller vedlikehold

- 33. Når virksomheten gjør anskaffelser i relasjon til allerede eksisterende driftsmidler, må det foretas en konkret vurdering av om anskaffelsene anses som påkostning eller vedlikehold.**
- 34.** Anskaffelser som gir et driftsmiddel en varig forbedring, forlenget levetid eller økt funksjonalitet, anses som påkostning. For eksempel vil en oppgradering av en maskin eller en hel forelesningssal være en påkostning dersom oppgraderingen gir forlenget levetid og/eller økt kapasitet eller funksjonalitet. Påkostninger skal balanseføres som en del av den eksisterende eiendelen.
- 35.** Løpende vedlikehold som utføres med korte tidsintervaller og som gjøres for å bøte på slitasje, skader og lignende som har funnet sted gjennom driften, skal kostnadsføres på anskaffelsestidspunktet.
- 36.** Ved utskifting av deler og komponenter som er registrert separat i anleggsregisteret (dekomponert anleggsmiddel), skal den nye delen eller komponenten balanseføres og den utrangerte delen eller komponenten regnskapsføres som ved avhending.

Måling

Anskaffelseskost

37. **Anleggsmidler skal balanseføres til anskaffelseskost. Anskaffelseskost ved kjøp er kjøpspris med tillegg av kjøpsutgifter. Anskaffelseskost ved tilvirkning omfatter variable og faste tilvirkningskostnader, både kostnader som kan knyttes direkte og indirekte til tilvirkningen.**
38. Med anskaffelseskost skal forstås kjøpsprisen for anleggsmidlet med tillegg av eventuelle offentlige avgifter (unntatt avgifter som virksomheten senere kan få tilbake fra skattemyndighetene eller belaste ordningen for nettoføring av mva. i staten) og kostnader i tilknytning til å klargjøre driftsmidlet til bruk. Frakt, montering og eventuell toll vil være typiske tilleggskostnader. Videre gjøres det fradrag for eventuelle rabatter og bonuser. Opplæring i bruk av utstyret anses ikke som en del av anskaffelseskost. I de tilfeller kjøpspris også inkluderer betaling for eksempelvis fremtidig service, må prisen skilles i to ulike komponenter – pris for utstyret og pris for servicekontrakten. Prisen for utstyret balanseføres som en del av anskaffelseskost for anleggsmidlet, mens prisen på servicekontrakten balanseføres som en forskuddsbetalt kostnad. Den forskuddsbetalte kostnaden skal fordeles (kostnadsføres) over servicekontraktens løpetid.
39. I de tilfeller der anleggsmidlet er kjøpt inn med utenlandsk valuta, skal den utenlandske valutaen regnes om til norske kroner på transaksjonstidspunktet. Vanligvis anses leveringstidspunktet for å være transaksjonstidspunktet.

Avskrivninger

40. **Immaterielle eiendeler og varige driftsmidler, som har begrenset utnyttbar levetid, skal avskrives etter en fornuftig avskrivningsplan. Eiendeler som har ubegrenset utnyttbar levetid skal ikke avskrives. Med unntak av tomter er det svært få eiendeler som har ubegrenset utnyttbar levetid.**
41. **Anleggsmidler skal avskrives over den perioden virksomheten forventer å ha nytte av eiendelen i egen virksomhet. De årlige avskrivningene skal kostnadsføres.**
42. **Periodens avskrivninger beregnes ved å fordele eiendelens avskrivbare beløp, definert som eiendelens anskaffelseskost fratrukket eiendelens restverdi, over den perioden virksomheten forventer å ha nytte av eiendelen i egen virksomhet.**
43. Avskrivningsmetoden som velges skal best mulig samsvare med den faktiske bruken av anleggsmidlet. Det finnes ulike metoder for å utforme en avskrivningsplan som for eksempel:
- lineære avskrivninger, dvs. at det avskrives med like store beløp hvert år
 - degressive avskrivninger, dvs. at de årlige avskrivninger er størst i begynnelsen av perioden og lavest i slutten (eksempelvis saldometoden)
 - progressive avskrivninger, dvs. at de årlige avskrivningene øker for hvert år som går

44. Som hovedregel benyttes lineære avskrivninger.
45. Avskrivninger av en eiendel beregnes fra det tidspunktet eiendelen er tatt i bruk eller senest fra den første i måneden etter at anleggsmiddelet er tatt i bruk.
46. Som vedlegg til denne regnskapsstandarden er det satt opp en matrise som gir **veiledning ved vurdering av avskrivningstid** for visse eiendeler.

Nedskrivning

47. For immaterielle eiendeler og varige driftsmidler er det kun krav om å vurdere nedskrivning ved endret anvendelse eller utnyttelse. Dersom virksomhetens anvendelse av en immateriell eiendel eller et varig driftsmiddel endres eller utnyttelsen reduseres skal eiendelen nedskrives til virkelig verdi dersom virkelig verdi er lavere enn balanseført verdi.
48. Dersom virkelig verdi for verdipapirer klassifisert som finansielle anleggsmidler er lavere enn balanseført verdi, skal verdipapirene nedskrives til virkelig verdi.
49. Nedskrivningen skal reverseres i den utstrekning grunnlaget for nedskrivningen ikke lenger er til stede.
50. Det skal foretas en vurdering av behovet for nedskrivninger ved hver regnskapsrapportering.

Avgang anleggsmidler

51. Med avgang forstås avhendelse med eller uten økonomisk kompensasjon.
52. Ved avgang av anleggsmidler skal det beregnes gevinst/tap, og eiendelene skal fjernes fra balansen og eventuelt anleggsregisteret. Den regnskapsmessige gevinsten eller tapet beregnes ut fra salgssummen og bokført verdi på salgstidspunktet. Gevinst/tap føres i resultatregnskapet. Gevinst ved realisasjon av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler klassifiseres som driftsinntekt, mens tap klassifiseres som driftskostnad.
53. Ved avgang av anleggsmidler som er balanseført som gruppe er det ikke krav om å beregne gevinst/tap og korrigere bokført saldo for gruppen i balansen. Eventuell salgssum føres som driftsinntekt.
54. Gevinst ved realisasjon av finansielle anleggsmidler klassifiseres som finansinntekt, mens tap klassifiseres som finanskostnad.

Noteopplysninger

55. For hver gruppe av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler skal det i note til regnskapet gis opplysninger om

- a) avskrivningsplan, herunder avskrivningssatsene som er benyttet
- b) balanseført verdi og en spesifisering av
 - i. tilgang i perioden
 - ii. avgang i perioden
 - iii. omklassifisering fra anleggsmiddel under utførelse til endelig anleggsgruppe
 - iv. periodens anskaffelseskost
 - v. akkumulerte avskrivninger og nedskrivninger
 - vi. periodens avskrivninger og nedskrivninger
 - vii. beregning av gevinst/tap ved avhendelse av varige driftsmidler

Det er ikke krav om å presentere sammenligningstall for foregående periode i note.

56. Det skal opplyses om valgt regnskapsprinsipp for regnskapsmessig behandling av egenutvikling av programvare.

57. For investeringer i aksjer og andeler skal det i note til regnskapet gis opplysninger om

- a) foretaksnavn
- b) ervervsdato
- c) antall aksjer
- d) eierandel
- e) stemmeandel
- f) årets resultat i selskapet
- g) balanseført egenkapital i selskapet
- h) balanseført verdi i kapitalregnskapet
- i) balanseført verdi i virksomhetsregnskapet

Det er ikke krav om å presentere sammenligningstall for foregående periode i note.

Ikrafttredelse

58. Denne regnskapsstandarden gjelder for regnskapsår som starter 1. januar 2021 og senere.

Appendiks

Status:	Statlig regnskapsstandard
Forholdet til NRS:	Det finnes ingen egen regnskapsstandard for varige driftsmidler i Norge. Denne standarden er basert på hovedreglene om varige driftsmidler i regnskapsloven og IAS 16 Eiendom, anlegg og utstyr. Når det gjelder immaterielle eiendeler er denne standarden basert på NRS 19 Immaterielle eiendeler.
Forholdet til IPSAS:	I denne standarden er det sett hen til IPSAS 17 Property, Plant and Equipment IPSAS 21 Impairment of non-cash-generating assets og IPSAS 31 Intangible Assets.
Spesielle forhold:	Det er enkelte avvik mellom regnskapsloven og SRS 17:

Nedskrivninger

Dersom virksomhetens anvendelse eller utnyttelse av en immateriell eiendel eller et varig driftsmiddel endres, skal eiendelen nedskrives til virkelig verdi dersom virkelig verdi er lavere enn balanseført verdi. Dette medfører at statlige virksomheter bare har plikt til å vurdere behovet for nedskrivning når anvendelsen av eiendelen endres eller utnyttelsen reduseres.

Mange statlige virksomheter har spesielle formål som kan medføre at de anleggsmidlene som anskaffes, ikke har en markedsverdi som overstiger investert beløp. Begrunnelsen for krav om endret anvendelse er for å hindre at statlige virksomheter foretar planlagte investeringer som må nedskrives ved ferdigstillelse, fordi virkelig verdi er lavere enn anskaffelseskost. Eksempler på endret anvendelse kan være kontorlokaler som blir lager og forsvarsanlegg som blir hotell.

Statlige virksomheter har eiendeler som er anskaffet for å produsere offentlige goder og tjenester. Hovedformålet med balanseføring etter SRS er å måle kostnadene knyttet til statlige virksomheters aktiviteter, ikke å måle markedsverdier på eiendeler. Redusert utnyttelse i forhold til forventet bruk kan være grunnlag for at eiendelen nedskrives. Dette gjelder immaterielle eiendeler og varige driftsmidler både under utvikling, ved ferdigstillelse og i løpende drift. Eksempler på redusert utnyttelse kan være fysisk skade på anleggsmiddelet hvor deler kan fortsatt benyttes, prosjekt som stoppes før fullføring og redusert utnyttelsesgrad i forhold til forventet bruk på for eksempel programvare.

Løsningen avviker fra regnskapsloven og god regnskapsskikk i Norge hvor anleggsmidler skal nedskrives til virkelig verdi ved verdifall som ikke forventes å være forbigående.

Endringer fra tidligere utgave

- Det er presisert at anskaffelseskost ved tilvirkning omfatter faste og variable tilvirkningskostnader, både kostnader som kan knyttes direkte og indirekte til tilvirkningen.
- Det er tydeliggjort at nedskrivning skal vurderes både ved endret anvendelse og ved redusert utnyttelse.
- I vedlegg 1 kolonnen *Åpningsbalansen - verdsettelse* er det for aktuelle anleggsmidler satt inn forenkling ved utarbeidelse av åpningsbalanse, jf. SRS 1: Virksomhetene kan velge å ikke balanseføre egeninnsats knyttet til utvikling av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler som er ferdigstilt og under utvikling før tidspunktet for åpningsbalansen.

Vedlegg 1 Anleggsmidler – matrise for klassifisering, verdsettelse og avskrivninger

Matrisen nedenfor omhandler immaterielle eiendeler, varige driftsmidler og finansielle anleggsmidler. Omtalen følger rekkefølgen i oppstillingsplan for balansen, jf. SRS 1.

Matrisen er inndelt i følgende kolonner:

- regnskapslinje i oppstillingsplan for balansen, jf. SRS 1
- beskrivelse/eksempler knyttet til de ulike anleggsmidlene
- verdsettelse i åpningsbalansen, jf. SRS 1
- verdsettelse ved nyanskaffelser
- utnyttbar levetid
- forslag til avskrivningsprosent

SRS 17 Anleggsmidler

Regnskapslinje i oppstillingsplanen, jf. SRS 1	Beskrivelse/ eksempler	Åpningsbalansen – verdsettelse	Nyanskaffelser – verdsettelse	Utnyttbar levetid	Avskrivningsprosent
A) Immaterielle eiendeler					
Forskning og utvikling					
Forskning og utvikling	Metoder, rettigheter og lignende som følge av forsknings- og utviklingsaktiviteter i egen regi.	Utgifter til forskning og utvikling skal kostnadsføres.	Utgifter til forskning og utvikling skal kostnadsføres.	Ikke aktuelt.	Ikke aktuelt.
Programvare og lignende rettigheter					
Programvarelisenser	<p>Alle administrative system som:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Økonomisystem • Lønns- og personalsystem • Logistikkssystem • Biblioteksystem • Låneadm.system • Studentadm.-systemer • Systemer for organisering av store datamengder • Eiendomsadm.-systemer • Saksbehandlingssystemer • Annet 	<p>Verdsettes til gjenanskaffelsesverdi eller virkelig verdi i åpningsbalansen. I de tilfellene det ikke finnes et velfungerende marked for eiendelen benyttes gjenanskaffelsesverdi.</p> <p>Som en praktisk tilpasning kan verdien av programvare som er anskaffet mer enn 5 år før balansedagen, settes til kroner null.</p> <p>Mindre kostbare ”småprogrammer” som er installert på enkelt-PCer utelates.</p>	<p>Kjøpt programvare med tilhørende kjøpt konsulentbistand skal balanseføres til anskaffelseskost. Eventuell betaling for service på programvare betalt samtidig med kjøp av programvaren, skal skilles ut og kostnadsføres over avtaleperioden.</p>	<p>Utnyttbar levetid settes som utgangspunkt til 5 år.</p>	<p>Normalt 20 %</p>

SRS 17 Anleggsmidler

Regnskapslinje i oppstillingsplanen, jf. SRS 1	Beskrivelse/ eksempler	Åpningsbalansen – verdsettelse	Nyanskaffelser – verdsettelse	Utnyttbar levetid	Avskrivningsprosent
Egenutviklet programvare		<p>Egenutviklet programvare som skal balanseføres verdsettes til gjenanskaffelsesverdi.</p> <p>Etter SRS skal kjøp av bistand til utvikling av programvare som hovedregel balanseføres til anskaffelseskost.</p> <p>For utgifter vedrørende bruk av egne ansatte til utvikling av programvare er det valgfritt om utgiftene skal balanseføres eller kostnadsføres. Virksomheten må legge samme vurdering til grunn for likeartede utviklingsprosjekter over tid. En forutsetning for å balanseføre utgifter vedrørende bruk av egne ansatte til utvikling av programvare er at verdien kan måles pålitelig.</p> <p>For virksomheter som velger å balanseføre egeninnsats ved utvikling av programvare som prinsipp, kan virksomheten velge å ikke balanseføre egeninnsats knyttet til utvikling av immaterielle eiendeler som er ferdigstilt eller under utvikling før tidspunktet for åpningsbalansen.</p> <p>Som en praktisk tilpasning kan verdien av programvare som er</p>	<p>Kjøp av bistand til utvikling av programvare skal som hovedregel balanseføres til anskaffelseskost. Eventuell betaling for service på programvare betalt samtidig med kjøp av bistand til utvikling av programvaren, skal skilles ut og kostnadsføres over avtaleperioden.</p> <p>For utgifter vedrørende bruk av egne ansatte til utvikling av programvare er det valgfritt om utgiftene skal balanseføres eller kostnadsføres. Virksomheten må legge samme vurdering til grunn for likeartede utviklingsprosjekter over tid. En forutsetning for å balanseføre utgifter vedrørende bruk av egne ansatte til utvikling av programvare er at verdien kan måles pålitelig.</p>	Vurderes individuelt.	Vurderes individuelt.

SRS 17 Anleggsmidler

Regnskapslinje i oppstillingsplanen, jf. SRS 1	Beskrivelse/ eksempler	Åpningsbalansen – verdsettelse	Nyanskaffelser – verdsettelse	Utnyttbar levetid	Avskrivningsprosent
		anskaffet mer enn 5 år før balansedagen, settes til kroner null.			
Andre lignende rettigheter	Kjøp av: <ul style="list-style-type: none"> • Konesjoner • Patenter • Varemerker o.l. 	Kjøpte rettigheter verdsettes til gjenanskaffelsesverdi eller virkelig verdi i åpningsbalansen. I de tilfellene det ikke finnes et velfungerende marked for eiendelen benyttes gjenanskaffelsesverdi. Konesjoner, patenter, varemerker og lignende rettigheter som virksomheten har utviklet skal ikke balanseføres.	Kjøpte rettigheter med tilhørende kjøpt konsulentbistand skal balanseføres til anskaffelseskost. Utgifter til utvikling av konesjoner, patenter, varemerker og lignende rettigheter skal kostnadsføres.	Utnyttbar levetid settes som utgangspunkt til 5 år. Ikke aktuelt.	Normalt 20 % Ikke aktuelt.
Immaterielle eiendeler under utførelse					
Immaterielle eiendeler under utførelse	Benyttes i utviklingsperioden av virksomheter som balansefører egenutviklet programvare.	Verdsettes til anskaffelseskost. For utgifter vedrørende bruk av egne ansatte til utvikling av programvare er det valgfritt om utgiftene skal balanseføres eller kostnadsføres. Virksomheten må legge samme vurdering til grunn for likeartede utviklingsprosjekter over tid. En forutsetning for å balanseføre utgifter vedrørende bruk av egne ansatte til utvikling av programvare er at verdien kan måles pålitelig.	Verdsettes til anskaffelseskost.	Ikke aktuelt, (immaterielle eiendeler under utførelse avskrives ikke før de tas i bruk i virksomhetens drift).	Ikke aktuelt

SRS 17 Anleggsmidler

Regnskapslinje i oppstillingsplanen, jf. SRS 1	Beskrivelse/ eksempler	Åpningsbalansen – verdsettelse	Nyanskaffelser – verdsettelse	Utnyttbar levetid	Avskrivningsprosent
		For virksomheter som velger å balanseføre egeninnsats ved utvikling av programvare som prinsipp, kan virksomheten velge å ikke balanseføre egeninnsats knyttet til utvikling av immaterielle eiendeler som er ferdigstilt eller under utvikling før tidspunktet for åpningsbalansen.			
B) Varige driftsmidler					
Tomter, bygninger og annen fast eiendom					
Tomter	Alle tomtearealer virksomheten eier eller fritt disponerer skal kartlegges og verdsettes.	Verdsettes til gjenanskaffelsesverdi eller virkelig verdi i åpningsbalansen. I de tilfellene det ikke finnes et velfungerende marked for tomten benyttes gjenanskaffelsesverdi. Det skal tas hensyn til spesifikke reguleringsformål for tomter / områder mv. Grunnbokshjemler bør kontrolleres for å kontrollere fullstendighet i registreringene.	Verdsettes til anskaffelseskost.	Ubegrenset levetid.	Ikke aktuelt.

SRS 17 Anleggsmidler

Regnskapslinje i oppstillingsplanen, jf. SRS 1	Beskrivelse/ eksempler	Åpningsbalansen – verdsettelse	Nyanskaffelser – verdsettelse	Utnyttbar levetid	Avskrivningsprosent
Bygninger	<ul style="list-style-type: none"> • Kontor- og administrasjonsbygninger • Undervisningsbygninger • Personalboliger • Leiligheter • Barnehager • Lagerbygninger • Garasjer • Hangarer o.l. • Bygg eller innretning for midlertidig bruk. 	<p>Verdsettes til gjenanskaffelsesverdi eller virkelig verdi i åpningsbalansen. I de tilfeller det ikke finnes et velfungerende marked for eiendelen benyttes gjenanskaffelsesverdi. Dersom virksomhetene dekomponerer se etterfølgende tabell over dekomponeringsfaktorer og levetider for bygninger, ref. vedlegg 2 nedenfor.</p> <p>Ved verdsettelse av leiligheter vil det være vanskelig å skille ut tomteverdi. Tomt klassifiseres derfor normalt sammen med leilighetens verdi.</p> <p>Virksomhetene kan velge å ikke balanseføre egeninnsats knyttet til utvikling av varige driftsmidler som er ferdigstilt eller under utvikling før tidspunktet for åpningsbalansen.</p>	<p>Balanseføres til anskaffelseskost. Dersom virksomhetene dekomponerer, se etterfølgende tabell over dekomponeringsfaktorer og levetider for bygninger, ref. vedlegg 2 nedenfor.</p> <p>Ved verdsettelse av leiligheter vil det være vanskelig å skille ut tomteverdi. Tomt klassifiseres derfor normalt sammen med leilighetens verdi.</p>	<p>Avskrivninger anbefales gjennomført for den enkelte komponent i bygget, f.eks.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Bygningskropp • VVS-anlegg • Elkraft • Tele/automat. • Andre installasjoner 	<p>Bygget 2–10 %</p> <p>(Se vedlegg 2)</p>
Kunst inkorporert i bygget	Kunst i form av veggfaste arbeider eller installasjoner som er inkorporert i bygget.	Verdsettes som en del av bygget.	Verdsettes som en del av bygget.	Se ovenfor, punktet for bygninger.	Se ovenfor, punktet for bygninger.
Nasjonaleiendommer og kulturminner	Eiendeler med kulturell, miljømessig eller historisk betydning.	<p>Nasjonaleiendom og kulturminner skal som hovedregel ikke balanseføres.</p> <p>Nasjonaleiendommer og kulturminner som benyttes som</p>	Utgifter til anskaffelse av nasjonaleiendom og kulturminner skal som hovedregel ikke balanseføres.	Ikke aktuelt.	Ikke aktuelt.

SRS 17 Anleggsmidler

Regnskapslinje i oppstillingsplanen, jf. SRS 1	Beskrivelse/ eksempler	Åpningsbalansen – verdsettelse	Nyanskaffelser – verdsettelse	Utnyttbar levetid	Avskrivningsprosent
		<p>driftsmiddel i virksomheten skal balanseføres. Eksempelvis historiske bygninger som benyttes som kontorlokaler i driften. 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. Differansen mellom anskaffelseskost og balanseført verdi skal kostnadsføres.</p>	<p>Nasjonaleiendommer og kulturminner som benyttes som driftsmiddel i virksomheten skal balanseføres. Eksempelvis historiske bygninger som benyttes som kontorlokaler i driften. 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. Differansen mellom anskaffelseskost og balanseført verdi skal kostnadsføres.</p>		
Maskiner og transportmidler					
Maskiner (anlegg og utstyr relatert til virksomhetens drift)	<ul style="list-style-type: none"> • Maskiner • Verkstedsmateriell • Analyseapp. • Lab. utstyr • Annet teknisk forskningsutstyr 	<p>Verdsettes til gjenanskaffelsesverdi eller virkelig verdi i åpningsbalansen. I de tilfellene det ikke finnes et velfungerende marked for eiendelen benyttes gjenanskaffelsesverdi.</p> <p>Virksomhetene kan velge å ikke balanseføre egeninnsats knyttet til utvikling av varige driftsmidler som</p>	Balanseføres til anskaffelseskost.	Avskrivningstid antas å kunne variere fra 3 – 15 år, avhengig av type utstyr og virksomhet.	7–33 %

SRS 17 Anleggsmidler

Regnskapslinje i oppstillingsplanen, jf. SRS 1	Beskrivelse/ eksempler	Åpningsbalansen – verdsettelse	Nyanskaffelser – verdsettelse	Utnyttbar levetid	Avskrivningsprosent
		er ferdigstilt eller under utvikling før tidspunktet for åpningsbalansen.			
Transportmidler (flytende og flyvende innretninger)	<ul style="list-style-type: none"> • Skip • Lektere • Rigger • Båter • Fly 	<p>Verdsettes til gjenanskaffelsesverdi eller virkelig verdi i åpningsbalansen. I de tilfellene det ikke finnes et velfungerende marked for eiendelen benyttes gjenanskaffelsesverdi.</p> <p>Virksomhetene kan velge å ikke balanseføre egeninnsats knyttet til utvikling av varige driftsmidler som er ferdigstilt eller under utvikling før tidspunktet for åpningsbalansen.</p>	Balanseføres til anskaffelseskost.	Vurderes individuelt.	Vurderes individuelt.
Transportmidler (rullende kjøretøy).	<ul style="list-style-type: none"> • Personbiler • Lastebiler/ busser • Traktorer, anleggsmaskiner eller liknende. 	<p>Verdsettes til gjenanskaffelsesverdi eller virkelig verdi i åpningsbalansen. I de tilfellene det ikke finnes et velfungerende marked for eiendelen benyttes gjenanskaffelsesverdi.</p> <p>Virksomhetene kan velge å ikke balanseføre egeninnsats knyttet til utvikling av varige driftsmidler som er ferdigstilt eller under utvikling før tidspunktet for åpningsbalansen.</p>	Balanseføres til anskaffelseskost.	<p>Normalt:</p> <ul style="list-style-type: none"> • personbiler 5 -10 år • lastebiler/ busser 5-10 år • traktorer, anleggsmaskiner o.l. 5-15 år 	<p>10-20 %</p> <p>10-20 %</p> <p>7-20 %</p>
Driftsløsøre, inventar, verktøy og lignende					

SRS 17 Anleggsmidler

Regnskapslinje i oppstillingsplanen, jf. SRS 1	Beskrivelse/ eksempler	Åpningsbalansen – verdsettelse	Nyanskaffelser – verdsettelse	Utnyttbar levetid	Avskrivningsprosent
Inventar og innredninger	<ul style="list-style-type: none"> • Kontorinventar • Laboratorieinnredning • Kjøkkeninnredning • Kantineinnredning • Barnehageinnredning • Lesesalinnredning • Lagerinnredning 	<p>Verdsettes til gjenanskaffelsesverdi eller virkelig verdi i åpningsbalansen. I de tilfellene det ikke finnes et velfungerende marked for eiendelen benyttes gjenanskaffelsesverdi.</p> <p>Varige driftsmidler som enkeltvis har en verdi under 50 000 kroner kan klassifiseres samlet som en gruppe i balansen hvis driftsmidlene er flere og ensartet, og dersom verdien til sammen er betydelig. Kontorinventar skal balanseføres som en gruppe når kravene til balanseføring ellers er oppfylt.</p> <p>Kontorinnredning kan som hovedregel beregnes sjablongmessig til gjennomsnittsverdi per kontor basert på en gjennomsnittsvurdering ved virksomheten, hensyntatt slit og elde.</p> <p>Lab. innredning vurderes individuelt eller sjablongmessig.</p>	<p>Verdsettes til anskaffelseskost.</p> <p>Varige driftsmidler som enkeltvis har en verdi under 50 000 kroner kan klassifiseres samlet som en gruppe i balansen hvis driftsmidlene er flere og ensartet, og dersom verdien til sammen er betydelig. Kontorinventar skal balanseføres som en gruppe når kravene til balanseføring ellers er oppfylt.</p>	<p>Normalt:</p> <ul style="list-style-type: none"> • kontorinventar 10 år • laboratorieinnredning 15 år • kjøkkeninnredning 10 år • kantineinnredning 10 år • barnehageinnredning 10 år • lesesalinnredning 10 år • lagerinnredning 10 år • annen innredning 10 - 15 år 	<p>10 %</p> <p>7 %</p> <p>10 %</p> <p>10 %</p> <p>10 %</p> <p>10 %</p> <p>10 %</p> <p>7-10 %</p>
IT- og kommunikasjonsutstyr	<ul style="list-style-type: none"> • PC-utstyr mv. • Servere • Nettverk 	<p>Verdsettes til gjenanskaffelsesverdi eller virkelig verdi i åpningsbalansen. I de tilfellene det ikke finnes et velfungerende marked for</p>	<p>Balanseføres til anskaffelseskost.</p> <p>Varige driftsmidler som enkeltvis har en verdi under 50 000 kroner</p>	<p>Normalt:</p> <ul style="list-style-type: none"> • PC-utstyr mv. 3-5 år 	<p>20-33%</p>

SRS 17 Anleggsmidler

Regnskapslinje i oppstillingsplanen, jf. SRS 1	Beskrivelse/ eksempler	Åpningsbalansen – verdsettelse	Nyanskaffelser – verdsettelse	Utnyttbar levetid	Avskrivningsprosent
	<ul style="list-style-type: none"> Kommunikasjonsutstyr/teleutstyr 	<p>eiendelen benyttes gjenanskaffelsesverdi.</p> <p>Varige driftsmidler som enkeltvis har en verdi under 50 000 kroner kan klassifiseres samlet som en gruppe i balansen hvis driftsmidlene er flere og ensartet, og dersom verdien til sammen er betydelig. Datamaskiner (PCer, servere m.m.) skal balanseføres som en gruppe når kravene til balanseføring ellers er oppfylt.</p> <p>IT- og kommunikasjonsutstyr kan som hovedregel klassifiseres og verdsettes sjablongmessig basert på en gjennomsnittsvurdering ved virksomheten, hensyntatt slit og elde.</p> <p>Virksomhetene kan velge å ikke balanseføre egeninnsats knyttet til utvikling av varige driftsmidler som er ferdigstilt eller under utvikling før tidspunktet for åpningsbalansen.</p>	<p>kan klassifiseres samlet som en gruppe i balansen hvis driftsmidlene er flere og ensartet, og dersom verdien til sammen er betydelig. Datamaskiner (PCer, servere m.m.) skal balanseføres som en gruppe når kravene til balanseføring ellers er oppfylt.</p>	<ul style="list-style-type: none"> servere 4 år nettverk 5-10 år kommunikasjonsutstyr/teleutstyr mv. 5-10 år 	<p>25 %</p> <p>10–20 %</p> <p>10-20 %</p>
Kunst og museums-gjenstander	Som kunst regnes billedkunst, skulpturer, tekstilkunst og annen utsmykning, eksklusiv veggfaste arbeider eller installasjoner som anses inkorporert i bygget.	<p>Kartlegging gjennomføres ved fremskaffelse av oversikter.</p> <p>Det er ikke krav om å balanseføre kunstverk og museums-gjenstander som er ervervet før tidspunktet for etablering av åpningsbalansen.</p>	<p>Kjøp av kunstverk og museums-gjenstander skal balanseføres til anskaffelseskost.</p> <p>Det er ikke krav om å balanseføre kunstverk og museums-gjenstander som mottas som gave.</p>	Ubegrenset levetid.	Ikke aktuelt.

SRS 17 Anleggsmidler

Regnskapslinje i oppstillingsplanen, jf. SRS 1	Beskrivelse/ eksempler	Åpningsbalansen – verdsettelse	Nyanskaffelser – verdsettelse	Utnyttbar levetid	Avskrivningsprosent
	Denne kunsten følger bygget og verdsettes som en del av bygget.				
Andre driftsmidler	<ul style="list-style-type: none"> • Vaskerimaskiner • Kjøkkenmaskiner • Aggregater • Fyrkjeler 	Verdsettes til gjenanskaffelsesverdi eller virkelig verdi i åpningsbalansen. I de tilfellene det ikke finnes et velfungerende marked for eiendelen benyttes gjenanskaffelsesverdi.	Balanseføres til anskaffelseskost	Utnyttbar levetid fastsettes til 10-15 år.	7-10 %
Anlegg under utførelse					
Anlegg under utførelse	Bygg under oppføring eller ombygging vil kunne omfatte de fleste typer bygg og anlegg.	<p>Verdsettes til anskaffelseskost. Anskaffelseskost begrenses til kostnader som påløper etter at utrednings- og konseptfasen er gjennomført, og frem til dato for åpningsbalanse.</p> <p>Overføres til relevant driftsmiddelkonto etter ferdigstillelse, og avskrives i tråd med denne.</p> <p>Virksomhetene kan velge å ikke balanseføre egeninnsats knyttet til utvikling av varige driftsmidler som er ferdigstilt eller under utvikling før tidspunktet for åpningsbalansen.</p>	<p>Verdsettes til anskaffelseskost. Anskaffelseskost begrenses til kostnader som påløper etter at utrednings- og konseptfasen er gjennomført.</p> <p>Overføres til relevant driftsmiddelkonto etter ferdigstillelse, og avskrives i tråd med denne.</p>	Avskrives ikke før ferdigstillelse/tidspunkt for bruksstart.	Ikke aktuelt i bygge- eller prosjektfasen.

SRS 17 Anleggsmidler

Regnskapslinje i oppstillingsplanen, jf. SRS 1	Beskrivelse/ eksempler	Åpningsbalansen – verdsettelse	Nyanskaffelser – verdsettelse	Utnyttbar levetid	Avskrivningsprosent
Infrastruktur-eiendeler					
Infrastruktur-eiendeler	<p>Omfatter eiendeler som inngår i transport- eller kommunikasjonsnettverk, og som fortrinnsvis betjener et større geografisk område. Eiendelene kjennetegnes ved at de har en bredere samfunnsmessig betydning.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Jernbane • Overvåkningsanlegg (ATS) • Fyrlykter / merker • Havneanlegg • Trafikksentraler • Transportsentraler • Veier / broer • Flyplasser 	<p>Verdsettes til gjenanskaffelsesverdi eller virkelig verdi i åpningsbalansen. I de tilfellene det ikke finnes et velfungerende marked for eiendelen benyttes gjenanskaffelsesverdi.</p> <p>Vurdere nybyggpriser/entreprenørpriser/erfaringstall eller liknende.</p> <p>Det vil kunne være formålstjenlig å trekke erfaringer fra eventuelle liknende virksomheter i Norge eller andre land.</p> <p>Ekstern fagekspertise bør vurderes innhentet.</p> <p>Det bør tas hensyn til eventuell bruk av egne ansatte i forbindelse med bygging/oppføring når denne er vesentlig. Inkludering av kostnader ved bruk av egne ansatte må kunne måles pålitelig.</p> <p>Virksomhetene kan velge å ikke balanseføre egeninnsats knyttet til utvikling av varige driftsmidler som er ferdigstilt eller under utvikling før tidspunktet for åpningsbalansen.</p>	Verdi fastsettes til anskaffelseskost. Anskaffelseskost begrenses til påløpte kostnader etter forprosjektering.	Vurderes individuelt.	Vurderes individuelt.

SRS 17 Anleggsmidler

Regnskapslinje i oppstillingsplanen, jf. SRS 1	Beskrivelse/ eksempler	Åpningsbalansen – verdsettelse	Nyanskaffelser – verdsettelse	Utnyttbar levetid	Avskrivningsprosent
Infrastruktur-eiendeler som er under oppføring		<p>Infrastruktureiendeler som er under oppføring inkluderes som eiendeler i balansen og fastsettes til anskaffelseskost. Anskaffelseskost må kunne måles pålitelig.</p> <p>Virksomhetene kan velge å ikke balanseføre egeninnsats knyttet til utvikling av varige driftsmidler som er ferdigstilt eller under utvikling før tidspunktet for åpningsbalansen.</p> <p>Overføres til relevante driftsmiddelkontoer etter ferdigstillelse, og avskrives i tråd med denne.</p>	<p>Infrastruktureiendeler som er under oppføring inkluderes som eiendeler i balansen og fastsettes til anskaffelseskost. Anskaffelseskost må kunne måles pålitelig.</p> <p>Overføres til relevante driftsmiddelkontoer etter ferdigstillelse, og avskrives i tråd med denne.</p>	Ikke aktuelt, (avskrives ikke før ferdigstillelse/tidspunkt for bruksstart).	Ikke aktuelt.
C) Finansielle anleggsmidler					
Investering i aksjer og andeler	Omfatter langsiktige og strategiske investeringer i eierandeler i aksjeselskap eller andre selskapsmessige innretninger. Aksjer og andeler som skal realiseres innen ett år fra anskaffelsestidspunktet klassifiseres som omløpsmiddel.	Verdsettes til virkelig verdi.	Verdsettes til anskaffelseskost.		

SRS 17 Anleggsmidler

Regnskapslinje i oppstillingsplanen, jf. SRS 1	Beskrivelse/ eksempler	Åpningsbalansen – verdsettelse	Nyanskaffelser – verdsettelse	Utnyttbar levetid	Avskrivningsprosent
Obligasjoner	<ul style="list-style-type: none"> • Omsettelige verdipapirer 	Verdsettes til virkelig verdi.	Verdsettes til anskaffelseskost.		
Andre fordringer	<ul style="list-style-type: none"> • Fordringer som forfaller til betaling utover ett år regnet fra balansedagen. 	Verdsettes til virkelig verdi.	Verdsettes til anskaffelseskost.		

Vedlegg 2 Varige driftsmidler – nærmere om bygninger og bygningskomponenter

Dersom dekomponering gjøres for bygninger og bygningsmessige anlegg skal bygningene og bygningsmessige anlegg dekomponeres på en hensiktsmessig måte. Dette gjelder både ved utarbeidelse av åpningsbalansen og ved senere anskaffelser.

Fordeling på delanlegg – bygninger (Basert på prosenter av nybyggverdier)

Nybyggverdiene kan for eksempel sjablongmessig dekomponeres på følgende delanlegg:

- bygning
- VVS - installasjoner
- elkraftinstallasjoner
- tele og automatisering
- andre installasjoner
- utendørs

Eksempel på prosentvis fordeling av nybyggverdien på slike delanlegg fremgår av tabellen nedenfor.

Bygningstyper	Kontor- og administrasjonsbygg	Skole, hotell, laboratorium	Garasje, lager, grovbygninger mv.	Boliger
Delanlegg (%-andel)				
Bygning	60	50	80	60
Ventilasjon	10	15	5	10
Varme/sanitær	10	10	5	20
Elkraft	10	10	10	10
Tele og automatisering	5	10	0	0
Andre installasjoner	5	5	0	0
SUM prosentfordeling	100 %	100 %	100 %	100 %

Levetider for bygninger og bygningskomponenter

Følgende levetider kan, som et utgangspunkt for verditilnærming og tilnærming til avskrivningskostnader, legges til grunn for de ulike delanleggene ved bygninger:

Bygningstyper	Bygninger - generell basis	Spesialiserte bygninger med særskilt infrastruktur
Delanlegg (levetider i år)		
Bygning	60	60
Ventilasjon	30	20
Varme/sanitær	30	20
Elkraft	30	20
Tele og automatisering	20	10
Andre installasjoner	30	20

Statlig RegnskapsStandard 19

Usikre forpliktelser og betingede eiendeler

Innholdsfortegnelse

Innledning.....	2
Mål	2
Virkeområde.....	2
Definisjoner	3
Regnskapsføring og klassifisering av usikre forpliktelser og betingede eiendeler	5
Usikre forpliktelser.....	5
Noteopplysninger for usikre forpliktelser	6
Betinget forpliktelse	7
Betinget eiendel.....	7
Noteopplysninger for betinget eiendel	7
Måling av oppgjørsverdi	7
Andre forhold	8
Tapskontrakter.....	8
Restruktureringsutgifter	8
Utgifter til opprydding og fjerning	9
Garanti og service i forbindelse med salg	10
Ikrafttredelse.....	10
Appendiks.....	11
Endringer fra tidligere utgave	11

Innledning

De statlige regnskapsstandardene (SRS) inneholder regler om hvordan statlige virksomheter som følger disse, skal utarbeide og presentere sitt virksomhetsregnskap. De statlige regnskapsstandardene gir et grunnlag for å fremskaffe bedre oversikt over statens inntekter, kostnader, eiendeler og gjeld, og forvaltningen av ressursene virksomheten disponerer. Regnskapsstandardene er fastsatt av Finansdepartementet med hjemmel i reglement for økonomistyring i staten § 3.

Denne standarden er én av et sett statlige regnskapsstandarder for virksomheter som fører periodisert virksomhetsregnskap, jf. rundskriv R-114 fra Finansdepartementet. Virksomheter som utarbeider virksomhetsregnskapet i henhold til de statlige regnskapsstandardene, skal benytte alle standardene.

Virkeområdet for de statlige regnskapsstandardene er alle statlige forvaltningsorganer, herunder departementer, jf. reglement for økonomistyring i staten § 2. Forvaltningsorganer omfatter ordinære statlige forvaltningsorganer (“bruttobudsjetterte virksomheter”), forvaltningsorganer med særskilte fullmakter til bruttoføring utenfor statsbudsjettet (“nettobudsjetterte virksomheter”) og statens forvaltningsbedrifter. Disse er heretter kalt virksomheter. Standardene kan også benyttes ved forvaltning av statlige fond. Forvaltningsbedriftene skal følge reglene i de statlige regnskapsstandardene som gjelder for bruttobudsjetterte virksomheter der ikke annet er omtalt spesifikt for forvaltningsbedriftene.

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

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

Mål

Målet med denne standarden er å regulere regnskapsføring av usikre forpliktelser og betingede eiendeler for virksomheter som utarbeider virksomhetsregnskapet i henhold til SRS.

Virkeområde

1. **Denne standarden skal benyttes ved regnskapsføring av usikre forpliktelser og betingede eiendeler.**
2. **Standarden dekker ikke usikre forpliktelser som**
 - a) **er et resultat av finansielle instrumenter som er bokført til markedsverdi**
 - b) **er dekket av en annen statlig regnskapsstandard**

- c) **oppstår når en virksomhet leverer sosiale ytelser som er et ledd i myndighetenes sosialpolitikk. For eksempel barnetrygd og andre trygdeytelser, støtte til individer eller grupper, helsetjenester, utdanning, boligbygging, transport eller andre tilsvarende tjenester til samfunnet**
 - d) **oppstår i forbindelse med innkreving av inntektsskatt og tilsvarende**
3. Standarden gjelder for finansielle instrumenter som ikke er bokført til markedsverdi.
 4. Standarden gjelder ikke for avsetninger knyttet til periodisk vedlikehold.
 5. En antakelse om driftsunderskudd i fremtidige regnskapsperioder er ikke en forpliktelse etter definisjonen i denne standarden, og reglene for regnskapsføring i standarden skal derfor ikke anvendes på slike forhold.
 6. Dersom det oppstår forhold som er av en slik art at de ikke er dekket av bestemmelsene i denne standarden, må spørsmål om den regnskapsmessige behandlingen tas opp med Direktoratet for økonomistyring (DFØ).

Definisjoner

7. Følgende begreper brukes i denne standarden:

En virksomhet har en **forpliktelse** når den har plikt til å avgi ressurser til en annen part på et fremtidig oppgjørstidspunkt.

Forpliktelsen gjelder uavhengig av om den andre parten er kjent. En forpliktelse gjøres opp når den andre parten mottar økonomiske ressurser slik at forpliktelsen slettes.

Med plikt menes her at virksomheten ikke har noe annet realistisk alternativ enn å gjøre opp forpliktelsen. Plikt kan følge av lov eller forskrift eller av en rettslig bindende avtale (rettslig plikt). Forslag til ny lov eller forskrift likestilles i denne sammenheng med gjeldende rett dersom det er så godt som sikkert at de blir vedtatt.

En forpliktelse har alltid utgangspunkt i en inntrådt hendelse, dvs. en hendelse som har funnet sted innen balansedagen. Hendelsen kan være en gjennomført transaksjon hvor det påhviler virksomheten et økonomisk ansvar i en periode etter transaksjonstidspunktet. Hendelsen kan ellers være en annen type handling fra virksomhetens side, for eksempel en erklæring som berører forholdet til en annen part. Hendelsen kan også være en ytre omstendighet, som en naturkatastrofe eller et uhell. Et uhell ved virksomhetens installasjoner kan for eksempel ha forårsaket skade på annen matts eiendom. At en forpliktelse har utgangspunkt i en inntrådt hendelse, betyr at forpliktelsen på balansedagen ikke er betinget av virksomhetens fremtidige handlinger. Utgifter knyttet til virksomhetens fremtidige drift er ikke en forpliktelse.

En **selvpålagt forpliktelse** er en forpliktelse som virksomheten gjennom handling har skapt velbegrunnede forventninger hos berørte parter om at den vil påta seg et økonomisk ansvar uten å ha rettslig plikt til dette. Slike forventninger oppstår ved at virksomheten har et etablert handlings- eller beslutningsmønster, eller at virksomheten

har bekjentgjort en intensjon eller avgitt en spesifikk erklæring, som indikerer et slikt økonomisk ansvar.

Med **tapskontrakt** menes en bindende avtale som har negativ netto nåverdi. Nettokostnaden i en tapskontrakt regnes som en forpliktelse i denne standarden.

En **usikker forpliktelse** har ukjent størrelse eller oppgjørstidspunkt.

En **betinget forpliktelse** er en usikker forpliktelse, hvor plikten til å avgi økonomiske ressurser avhenger av bestemte fremtidige hendelser (utløsende hendelse) som virksomheten ikke har full innflytelse på.

Eksempler på slike hendelser kan være en rettsavgjørelse, et politisk vedtak, utviklingen i en finansiell parameter eller en spesifikk naturtilstand.

En **betinget eiendel** er en mulig rettighet for virksomheten til å motta økonomiske ressurser fra en annen part på et fremtidig oppgjørstidspunkt. Rettigheten har utgangspunkt i en inntrådt hendelse og avhenger av bestemte fremtidige hendelser som virksomheten ikke har full innflytelse over.

Med **rettslig forpliktelse** skal forstås en forpliktelse som har utgangspunkt i en rettslig bindende avtale, lov eller forskrift.

Med **restrukturering** forstås et program som er planlagt og styrt av virksomhetens ledelse og som i vesentlig grad endrer omfanget av virksomhetens aktiviteter, eller den måten virksomhetens aktiviteter drives på.

Sannsynlighetsproblematikk inngår i en rekke regnskapsstandarder. Det er vanlig å angi sannsynlighetsnivå i prosent, hvor 100% angir absolutt sikkerhet for et bestemt utfall, mens 0% angir absolutt sikkerhet for at det ikke inntreffer. Usikkerhet i regnskapsmessige problemstillinger vil som oftest ikke kunne tallfestes presist, og i mange sammenhenger må man basere seg på en oppfatning av sannsynlighetsnivå.

Sannsynlighetsnivået **så godt som sikkert** svarer til en sannsynlighet på nær 100%. Sannsynlighetsnivået **rimelig sikkert** angir et sannsynlighetsintervallet under ”så godt som sikkert” for sannsynligheter over 90%.

Sannsynlighetsnivået **betydelig sannsynlighetsovervekt** angir sannsynlighetsintervallet mellom 70 og 90%.

Sannsynlighetsnivået **sannsynlighetsovervekt** angir sannsynlighetsintervallet mellom 50 og 70%.

Sannsynlighetsnivået **lite sannsynlig** angir sannsynlighetsintervallet mellom 10 og 50%.

Sannsynlighetsnivået **svært lite sannsynlig** angir en sannsynlighet på mindre enn 10%.

Regnskapsføring og klassifisering av usikre forpliktelser og betingede eiendeler

8. Det kan prinsipielt trekkes et skille mellom sannsynligheten for at en usikker forpliktelse kommer til oppgjør, dvs. føre til at virksomheten må avgi økonomiske ressurser, og sannsynligheten for ulike utfall på oppgjøret. En betinget forpliktelse vil typisk inneholde begge typer usikkerhet, mens det i andre usikre forpliktelser bare er usikkerhet om oppgjørsverdien. Spørsmålet om regnskapsføring avgjøres på grunnlag av den første typen usikkerhet. Dersom det er sannsynlighetsovervekt for at den usikre forpliktelsen kommer til oppgjør, er hovedregelen at forpliktelsen skal regnskapsføres. For en betinget forpliktelse betyr dette at det er sannsynlighetsovervekt for at den utløsende hendelsen inntreffer. Det kan ofte være vanskelig å ha en sikker formening om sannsynligheten for en utløsende hendelse eller sannsynlighetsfordelingen for oppgjørsverdien i en usikker forpliktelse.
9. Dersom forholdet som har gitt opphav til en usikker forpliktelse, er sammenlignbart med forhold som virksomheten har erfaring med fra før, er det tilstrekkelig at virksomheten baserer sin sannsynlighetsvurdering på eget erfaringsmateriale. Dersom virksomheten fra før ikke har erfaring fra sammenlignbare forhold, må det ut fra en vurdering av risiko og vesentlighet innhentes eksternt faktagrunnlag, eller på annen måte treffes tiltak for å få vurdert sannsynligheten.
10. Ensartede forpliktelser i stort antall skal vurderes under ett og utgjøre en klasse forpliktelser. At forpliktelsene er ensartet betyr at sannsynlighetsfordelingen for oppgjør antas å være om lag den samme for hver enkelt forpliktelse, slik at virksomheten kan ha en begrunnet oppfatning om sannsynlighetsfordelingen for oppgjør for samlingen av forpliktelser sett under ett.
11. Dersom en virksomhet har et stort antall tvister som gjelder samme underliggende forhold, vil det være riktig å se disse tvistene under ett.

Usikre forpliktelser

12. **En usikker forpliktelse skal regnskapsføres dersom det er sannsynlighetsovervekt for at forpliktelsen vil komme til oppgjør og dersom verdien av oppgjøret kan estimeres pålitelig. Beste estimat av verdien av oppgjøret skal føres som avsetning for forpliktelse i balansen.**
13. **Dersom det er sannsynlighetsovervekt for at en usikker forpliktelse ikke vil komme til oppgjør, skal forpliktelsen ikke regnskapsføres. Det skal gis noteopplysning om forpliktelsen som angitt nedenfor.**
14. **Dersom det er sannsynlighetsovervekt for at en usikker forpliktelse vil komme til oppgjør, men det ikke er mulig å estimere verdien av oppgjøret pålitelig, skal forpliktelsen ikke regnskapsføres. Det skal gis noteopplysning om forpliktelsen som angitt nedenfor.**
15. I de fleste tilfellene vil det være klart om en tidligere hendelse medfører en forpliktelse. I enkelte tilfeller, for eksempel ved en rettsvist, kan det være omdiskutert

om visse hendelser har inntruffet, eller i tilfelle om slike hendelser innebærer at det oppstår en forpliktelse. I slike tilfeller må virksomheten med utgangspunkt i all tilgjengelig informasjon avgjøre om det foreligger en forpliktelse.

16. Når en usikker forpliktelse skal regnskapsføres, skal beste estimat av verdien av oppgjøret føres som avsetning i balansen. Avsetninger til usikre forpliktelser som er knyttet til varekretsløpet/tjenesteproduksjonen eller som har et forventet oppgjørstidspunkt innen ett år fra balansedagen, skal klassifiseres som *Annen kortsiktig gjeld*.

Noteopplysninger for usikre forpliktelser

17. I notene skal avsetninger for usikre forpliktelser inndeles i klasser. For hver klasse skal det gis følgende spesifikasjoner:
- a) inngående og utgående balanse
 - b) nye avsetninger i perioden og økning i eksisterende avsetninger
 - c) oppgjør som er motregnet mot en avsetning i perioden
 - d) reversering av ubrukte avsetninger
 - e) økt avsetning som skyldes renteeffekten av neddiskontering
18. For hver klasse av avsetninger skal det også gis følgende tilleggsopplysninger:
- a) En kort beskrivelse av forpliktelsens art og antatt oppgjørstidspunkt
 - b) En karakteristikk av usikkerhet med hensyn til oppgjørstidspunkt og oppgjørets størrelse. Når beregningene særlig er knyttet til forutsetninger om fremtidige hendelser, skal forutsetningene fremgå
 - c) Mulig regressrett, med særskilt angivelse av i hvilket omfang det er tatt hensyn til slik regressrett i regnskapsføringen
19. Unntaksvis kan det forekomme at offentliggjøring av opplysninger som nevnt i denne standard kan forventes å skade virksomhetens stilling i tvist med andre som gjelder en usikker forpliktelse som regnskapsføres. I slike tilfeller kan opplysningen i noten begrenses til en beskrivelse av tvisten og en begrunnelse for hvorfor opplysningen i noten er gjort begrenset.
20. Dersom det er sannsynlighetsovervekt for at en usikker forpliktelse ikke vil komme til oppgjør, skal forpliktelsen ikke regnskapsføres. Det skal i tilfelle gis noteopplysning om forpliktelsen som inneholder
- a) en kort beskrivelse av hver klasse av usikre forpliktelser på balansedagen
 - b) et anslag på virkningen i resultatregnskap og balanse om forpliktelsen var blitt regnskapsført og oppgjørsverdien fastsatt ved beste estimat
 - c) en indikasjon på usikkerheten for så vidt gjelder oppgjørstidspunkt og oppgjørsverdi
 - d) mulighetene for regress
21. Dersom det ikke er praktisk mulig å angi oppgjørsverdi for forpliktelsen, skal grunnene til dette oppgis. Dersom det unntaksvis forekommer at offentliggjøring av opplysninger som nevnt over kan forventes å skade virksomhetens stilling i en tvist

med andre om en usikker forpliktelse som ikke regnskapsføres, kan noteopplysningen begrenses til en beskrivelse av tvisten og en begrunnelse for hvorfor noteopplysningen er gjort begrenset.

Betinget forpliktelse

- 22. En betinget forpliktelse skal behandles etter bestemmelsene i avsnittet om usikre forpliktelser ovenfor.**

Betinget eiendel

- 23.** En betinget eiendel er knyttet til en mulig rettighet for virksomheten til å motta økonomiske ressurser fra en annen part på et fremtidig tidspunkt. Rettigheten skal ha utgangspunkt i en inntrådt hendelse og avhenger av bestemte fremtidige hendelser som virksomheten ikke har full innflytelse over.
- 24. En betinget eiendel skal ikke regnskapsføres.**

Noteopplysninger for betinget eiendel

- 25.** Dersom det er sannsynlighetsovervekt for at virksomheten vil motta oppgjør knyttet til betingede eiendeler, skal det gis opplysning i note om disse. Noteopplysningen skal inneholde en kort beskrivelse av betingede eiendeler på balansedagen, og dersom det er praktisk mulig, et anslag på virkningen i resultatregnskap og balanse av at den betingende eiendelen var blitt regnskapsført og oppgjørsverdien målt som angitt i avsnittet om måling av oppgjørsverdi nedenfor. Dersom det ikke er praktisk mulig å gi et slikt anslag, skal grunnene til dette oppgis.
- 26.** Unntaksvis kan det forekomme at offentliggjøring av opplysninger som nevnt ovenfor kan forventes å skade virksomhetens stilling i en tvist med andre som gjelder en betinget eiendel. I slike tilfeller kan opplysningen i noten begrenses til en beskrivelse av tvisten og en begrunnelse for hvorfor noteopplysningen er gjort begrenset.

Måling av oppgjørsverdi

- 27. Når en usikker forpliktelse regnskapsføres, skal avsetningen settes lik verdien av oppgjøret på balansedagen målt ved beste estimat.**
- 28.** Ved beregning av oppgjørsverdi vil ofte forventningsverdi være beste estimat. Forventningsverdien for oppgjøret er lik summen av verdien på oppgjøret multiplisert med sannsynligheten for utfallet.
- 29.** Oppgjørsverdien avhenger blant annet av hvor lang tid det er mellom balansedagen og oppgjørstidspunktet. Ved vesentlig tidsavstand skal beregning av oppgjørsverdi baseres på nåverditeknikker. Når neddiskontering inngår i beregning av nåverdi, vil det fra én regnskapsperiode til den neste påløpe en rentekostnad. Denne rentekostnaden reflekterer at oppgjørsverdien er blitt større, fordi oppgjøret har rykket nærmere i tid. Rentekostnaden kan føres som en driftskostnad eller en finanskostnad i resultatregnskapet og tillegges avsetningene i balansen.

30. **Det skal tas hensyn til risiko og usikkerhet ved beregning av oppgjørsverdien for en usikker forpliktelse.**
31. **Det skal tas hensyn til fremtidige hendelser som kan påvirke oppgjørsverdien for en usikker forpliktelse dersom det objektivt kan belegges at de vil inntreffe.**
32. **Det skal ikke tas hensyn til forventet gevinst ved salg av eiendel ved beregning av oppgjørsverdien for en usikker forpliktelse.**
33. **Oppgjørsverdien for et regresskrav skal føres opp som en eiendel, forutsatt at det er så godt som sikkert at regresskravet vil bli innfridd.**
34. **Avsetninger for usikre forpliktelser skal vurderes på hver balansedag. Dersom det ikke lenger er sannsynlighetsovervekt for at virksomheten vil avgi økonomiske ressurser for å gjøre opp forpliktelsen, skal avsetningen reverseres.**
35. **Oppgjør av forpliktelse som er dekket av en avsetning, skal motregnes direkte mot denne på oppgjørstidspunktet. En avsetning som dekker en bestemt forpliktelse, kan ikke brukes til dekning av oppgjør av en annen forpliktelse.**

Andre forhold

Tapskontrakter

36. I en tapskontrakt regnes nettokostnaden som forpliktelse etter definisjonen i denne standarden. Reglene om regnskapsføring i standarden kommer derfor til anvendelse på slike forhold. På anleggskontrakter må balanseførte kontraktskostnader nedskrives før det foretas avsetning.

Restruktureringsutgifter

37. Restruktureringsutgifter som kan knyttes til senere perioders inntekter, skal sammenstilles med disse. Utgifter som ikke naturlig kan anses å bidra til senere perioders inntekter, skal kostnadsføres når de er pådratt. En restruktureringsavsetning representerer utgifter som oppstår etter hvert som restruktureringen gjennomføres, men som anses pådratt når det fastsettes en restruktureringsplan. En restrukturering kan blant annet omfatte
 - a) salg eller avvikling av et virksomhetsområde eller en betydelig del av et virksomhetsområde
 - b) endring av geografisk plassering av en virksomhet, ved nedleggelse eller flytting, uten at virksomhetsområdet avvikles som helhet
 - c) annen grunnleggende reorganisering som har vesentlig innvirkning på innretningen av virksomheten, herunder en betydelig rasjonalisering eller reduksjon av virksomheten
38. **En forpliktelse i tilslutning til restruktureringsutgifter skal regnskapsføres dersom kriteriene i punkt 12 ovenfor er oppfylt. En restruktureringsplan vil medføre en selvpålagt forpliktelse hvis virksomheten innen balansedagen gjennom kunngjøring eller påbegynt gjennomføring har skapt en berettiget forventning om at den vil bli gjennomført, og når restruktureringsplanen**

tilfredsstill kravene nedenfor.

39. For at en restruktureringsplan skal utløse en selvpålagt forpliktelse, må den minst inneholde følgende opplysninger:
- a) hvilken del av virksomheten som blir berørt, og hvor den er lokalisert
 - b) om lag hvor mange ansatte som vil motta kompensasjon ved oppsigelse, hvor disse nå er ansatt og hvilken funksjon de nå har
 - c) hvilke tiltak som vil bli iverksatt, og hva de vil koste
 - d) tidspunktet for gjennomføring av planen
40. **For at en restruktureringsplan kan anses å medføre en plikt på balansedagen, skal det være lagt opp til raskest mulig iverksettelse, og fullføring innenfor en tidsramme som gjør betydelige endringer i planen lite trolig.**
41. **Utgifter som skal dekkes av en restruktureringsavsetning skal både være nødvendig i henhold til restruktureringsplanen og uavhengige av den aktivitet som videreføres, og de skal være oppstått som følge av beslutningen om restrukturering. Restruktureringsavsetningen kan ikke nyttes til å dekke utgifter som er knyttet til den fremtidige driften av virksomheten. Slike utgifter skal regnskapsføres uavhengig av restruktureringen.**

Utgifter til opprydding og fjerning

42. I flere sammenhenger kan virksomhetens aktiviteter medføre en plikt til å rydde opp etter naturskader som skyldes virksomhetens drift og/eller medføre en plikt til å fjerne produksjonsutstyr. Regnskapsmessig skilles det mellom oppryddingsplikt som vokser etter hvert som aktivitetene utøves og fjerningsplikt som oppstår når produksjonsutstyret/driftsmidlene installeres.
43. Utgifter til opprydding kostnadsføres i samme periode som virksomhetens aktiviteter gjennomføres. For oppryddingsutgifter kan følgende alternative metoder benyttes:
- a) Nåverdien av fremtidige oppryddingsutgifter estimeres på hver balansedag og balanseføres som avsetning
 - b) Avsetningen bygges opp ved gradvis resultatføring i takt med aktivitetene som forårsaker plikten til å rydde opp
44. Utgifter til fjerning kostnadsføres i takt med driftsmidlets utnyttbare levetid. For fjerningsutgifter kan følgende alternative metoder benyttes:
- a) Nåverdien av fjerningsutgiften balanseføres som en del av anskaffelseskost, og avskrives sammen med denne. Avsetningen tilsvarer nåverdien av forpliktelsen i hele den utnyttbare levetiden for driftsmidlet
 - b) Avsetningen bygges opp ved gradvis resultatføring i takt med driftsmidlets utnyttbare levetid, slik at den på fjerningstidspunktet er stor nok til å dekke utgiften

Garanti og service i forbindelse med salg

45. Når garanti- og serviceansvar i forbindelse med salg av varer og tjenester er en separabel ytelse, skal den tilhørende inntekten periodiseres sammen med innfrielsen av ansvaret. I et slikt tilfelle skal det ikke regnskapsføres en forpliktelse, annet enn i de tilfellene hvor utgiftene forbundet med å innfri ansvaret overstiger inntektene.
46. Garantiansvar som følger av lov eller alminnelig avtalerett, kan ikke anses som en separabel ytelse. Normalt vil inntektsføring da finne sted på salgstidspunktet. Salgsgarantien vil være en rettslig forpliktelse etter definisjonen i denne standarden. I tråd med sammenstillingsprinsippet skal estimerte utgifter til å innfri garantiansvaret kostnadsføres sammen med inntekten. Virkelig verdi av fremtidige utgifter knyttet til å oppfylle garantien, beregnet ved beste estimat, skal kostnadsføres på salgstidspunktet og balanseføres som avsetning. Normalt skal avsetninger knyttet til varekretsløpet/tjenesteproduksjonen klassifiseres som kortsiktig gjeld, og avsetningen skal spesifiseres i note.

Ikrafttredelse

47. Denne regnskapsstandarden gjelder for regnskapsår som starter **1. januar 2019** og senere.

Appendiks

Status:	Statlig regnskapsstandard
Forholdet til NRS:	Bestemmelsene i denne standard som gjelder regnskapsføring av usikre forpliktelser og betingede eiendeler samsvarer i all hovedsak innholdsmessig med NRS 13 Usikre forpliktelser og betingede eiendeler.
Forholdet til IPSAS:	<p>Innholdsmessig er det i hovedsak samsvar mellom SRS 19 og IPSAS 19 Provisions, contingent liabilities and contingent assets.</p> <p>Behandlingen av betingede forpliktelser i SRS 19 reflekterer NRS, men er ikke i samsvar med punkt 35 i IPSAS 19.</p>
Spesielle forhold:	<p>I punktet som omhandler forventet gevinst ved salg er det valgt en noe strammere formulering med utgangspunkt i IPSAS 19 enn den tilsvarende formulering i NRS 13.</p> <p>I punktene som omhandler utgifter til opprydding og fjerning er det beskrevet to alternative metoder for å estimere utgifter til opprydding og fjerning. Metodene er likestilte og er en forenkling sammenlignet med IPSAS 19 og NRS 13.</p>

Endringer fra tidligere utgave

- I avsnittet for utgifter til opprydding og fjerning er det forklart hva som er forskjellen på fjernings- og oppryddingsutgifter og hvilke to alternative metoder som kan benyttes for å estimere utgiftene. Metodene er likeverdige, og tidligere punkt 47 om anbefalt metode er slettet.

Statlig RegnskapsStandard 25

Ytelser til ansatte

Innholdsfortegnelse

Innledning.....	2
Mål	2
Virkeområde.....	2
Definisjoner	3
Regnskapsføring av lønn.....	3
Fast og variabel lønn	3
Feriepenger.....	4
Fleksitid.....	4
Permisjoner.....	4
Lønnsrefusjoner.....	5
Skattetrekk og andre trekk.....	5
Sluttvederlag.....	5
Ventelønn	5
Regnskapsføring av arbeidsgiveravgift	5
Regnskapsføring av pensjonskostnader	6
Pensjonsordningen i staten	6
Regnskapsføring av pensjonskostnader i virksomhetsregnskapet	6
Personalforsikringer	6
Noteopplysninger	6
Ikrafttredelse.....	7
Appendiks.....	8
Endringer fra tidligere utgave	8

Innledning

De statlige regnskapsstandardene (SRS) inneholder regler om hvordan statlige virksomheter som følger disse, skal utarbeide og presentere sitt virksomhetsregnskap. De statlige regnskapsstandardene gir et grunnlag for å fremskaffe bedre oversikt over statens inntekter, kostnader, eiendeler og gjeld, og forvaltningen av ressursene virksomheten disponerer. Regnskapsstandardene er fastsatt av Finansdepartementet med hjemmel i reglement for økonomistyring i staten § 3.

Denne standarden er én av et sett statlige regnskapsstandarder for virksomheter som fører periodisert virksomhetsregnskap, jf. rundskriv R-114 fra Finansdepartementet. Virksomheter som utarbeider virksomhetsregnskapet i henhold til de statlige regnskapsstandardene, skal benytte alle standardene.

Virkeområdet for de statlige regnskapsstandardene er alle statlige forvaltningsorganer, herunder departementer, jf. reglement for økonomistyring i staten § 2. Forvaltningsorganer omfatter ordinære statlige forvaltningsorganer (“bruttobudsjetterte virksomheter”), forvaltningsorganer med særskilte fullmakter til bruttoføring utenfor statsbudsjettet (“nettobudsjetterte virksomheter”) og statens forvaltningsbedrifter. Disse er heretter kalt virksomheter. Standardene kan også benyttes ved forvaltning av statlige fond. Forvaltningsbedriftene skal følge reglene i de statlige regnskapsstandardene som gjelder for bruttobudsjetterte virksomheter der ikke annet er omtalt spesifikt for forvaltningsbedriftene.

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

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

Mål

Målet med denne standarden er å regulere regnskapsføring av ytelser til ansatte i virksomheter som utarbeider virksomhetsregnskapet i henhold til SRS.

Virkeområde

- 1. Denne standarden skal brukes ved regnskapsføring av ytelser til ansatte.**
2. Dersom det oppstår forhold som er av en slik art at de ikke er dekket av bestemmelsene i denne standarden, må spørsmål om den regnskapsmessige behandlingen tas opp med Direktoratet for økonomistyring (DFØ).

Definisjoner

3. Følgende begreper benyttes i denne standarden:

Ytelser til ansatte er alle former for vederlag som de ansatte har krav på som følge av arbeid for virksomheten. Ytelser til ansatte omfatter:

- a) lønn og trygdeavgifter
- b) ferie og sykefravær med lønn
- c) ikke-monetære ytelser (for eksempel legehjelp, bolig, bil og gratis eller subsidierte varer eller tjenester) for nåværende ansatte
- d) sluttvederlag
- e) pensjonsytelser

Sluttvederlag er ytelser til ansatte gitt som motytelse for avslutningen av en ansatts ansettelsesforhold som et resultat av enten

- a) en virksomhets avgjørelse om å avslutte en ansatts ansettelsesforhold før normal fratredelsesdato, eller
- b) en ansatts beslutning om å godta et tilbud om ytelser som motytelse for fratredelse

Pensjonsytelser er ytelser til ansatte (bortsett fra sluttvederlag) som skal utbetales etter at ansettelsesforholdet er avsluttet.

Regnskapsføring av lønn

4. Virksomheter som benytter SRS skal regnskapsføre bruttolønn som kostnad i virksomhetsregnskapet. Virksomhetene skal beregne og kostnadsføre arbeidsgiveravgift av bruttolønn.

Fast og variabel lønn

5. Fast lønn til ansatte i staten utbetales normalt innenfor samme måned som arbeidsinnsatsen ytes. I visse tilfeller vil det likevel være behov for å kostnadsføre og avsette for personalkostnader som relaterer seg til fast lønn. Dette vil blant annet være aktuelt ved etterbetalinger i forbindelse med lønnsoppgjør.
6. Variabel lønn omfatter mange ulike typer variable tillegg og avtalefestede ordninger som gjelder for grupper av ansatte. Variabel lønn kan utgjøre avlønning i henhold til timekontrakt for ikke fast ansatte, eller lønn som kommer i tillegg til den ordinære lønn for fast ansatte. Eksempler på variabel lønn og godtgjørelse kan være overtidstimer, kompensasjon for reisetid, lørdags- og søndagstillegg, helligdagstillegg, kostgodtgjøring, nattillegg, smusstillegg mv.
7. **Virksomheten skal kostnadsføre alle ytelser til ansatte som de ansatte har krav på som følge av utførte tjenester for virksomheten i regnskapsperioden.**
8. Påløpte ytelser skal kostnadsføres og avsettes som kortsiktig gjeld i balansen. Avsetningene reverseres på utbetalingstidspunktet.

9. Virksomheten skal beregne og regnskapsføre arbeidsgiveravgift av fast og variabel lønn.

Feriepenger

10. Arbeidstakernes rettighet til ferie fremgår av ferieloven¹ og av Hovedtariffavtalen i staten. Feriepengene skal dekke lønnsbortfallet under ferien. Feriepengene opptjenes i opptjeningsåret og utbetales i det påfølgende kalenderår – ferieåret. Feriepengene regnes av feriepengegrunnet etter ferielovens bestemmelser.
11. **De ansattes bidrag til verdiskapningen i virksomheten skjer i de periodene arbeidet faktisk utføres uavhengig av utbetalingstidspunktet for lønn. Krav på feriepenge opptjenes når arbeidet utføres. Ved hver lønnskjøring skal det beregnes feriepenge som kostnadsføres og avsettes som kortsiktig gjeld i balansen. Avsetningen reverseres når feriepengene utbetales, normalt i juni måned i året etter opptjeningsåret.**
12. Ved årets slutt skal det avsettes for opptjent ikke avviklet ferie.
13. Virksomheten skal beregne og regnskapsføre arbeidsgiveravgift av opptjente feriepenge. Den beregnede arbeidsgiveravgiften skal kostnadsføres og avsettes som kortsiktig gjeld i balansen. Avsetningen reverseres når feriepengene utbetales.

Fleksitid

14. De fleste statlige virksomheter har arbeidstidsordninger som omfatter fleksitid. Flexitid representerer normalt et etterslep av personalkostnader, som virksomheten må gjøre opp senere i form av betalt fritid for den ansatte.
15. **Verdien av opparbeidet fleksitid skal kostnadsføres og avsettes som kortsiktig gjeld i balansen. Verdien av opparbeidet fleksitid vurderes ved slutten av hver regnskapsperiode og eventuelle endringer i avsetningen resultatføres. Det er ikke krav om å avsette for påløpt pensjon og påløpte feriepenge av opptjent fleksitid.**
16. Virksomheten skal beregne og regnskapsføre arbeidsgiveravgift av opptjent fleksitid. Den beregnede arbeidsgiveravgiften skal kostnadsføres og avsettes som kortsiktig gjeld i balansen. Avsetningen korrigeres i takt med endringer i opptjent fleksitid.

Permisjoner

17. Statlige virksomheter gir i enkelte tilfeller permisjon med lønn til enkelte arbeidstakere. Slike permisjoner kan være hjemlet i hovedavtale eller i særskilt tariffestet avtale. Enkelte yrkesgrupper i statlige virksomheter har avtaler om å kunne ta permisjoner med lønn med gitte mellomrom. Dette innebærer at virksomheten har lønnsutbetalinger i perioder der ansatte ikke yter arbeidsinnsats, og derfor heller ikke genererer tjenester til virksomhetens formål.

¹ Ref. lov av 29.4.1988 nr. 21 om ferie.

18. Når den ansatte ikke har en ubetinget rett til å ta permisjon med lønn regnes dette som usikre forpliktelser, da både beløp og oppgjørstidspunkt vil være usikkert. Som hovedregel kostnadsføres lønn til ansatte i permisjon løpende.
19. I enkelte tilfeller der de ansatte opptjener en ubetinget rettighet til å ta permisjon med lønn etter å ha jobbet i en bestemt tidsperiode, bør det kostnadsføres og avsettes for fremtidige permisjoner til ansatte i takt med at retten til permisjon opptjenes. Avsetningen reverseres i takt med at de ansatte tar permisjon med lønn.
20. Virksomheten skal beregne og regnskapsføre arbeidsgiveravgift av de ansattes eventuelle opptjente rett til permisjon med lønn. Den beregnede arbeidsgiveravgiften skal kostnadsføres og avsettes som kortsiktig gjeld i balansen. Avsetningen korrigeres i takt med endringer i opptjent rett til permisjon.

Lønnsrefusjoner

21. Lønnsrefusjoner omfatter i denne sammenheng refusjon av sykepenger, fødselspenger og andre refusjonsordninger for personalkostnader som arbeidsmarkedstiltak, lærlingtilskudd, adopsjonspenger og tilretteleggingstilskudd mv.
22. **Lønnsrefusjoner regnskapsføres som en kostnadsreduksjon i takt med at kravet på refusjon oppstår.**
23. Som en praktisk tilnærming vil det være tilstrekkelig å regnskapsføre refusjonskravene når de sendes NAV.

Skattetrekk og andre trekk

24. Skattetrekk og andre trekk fra arbeidstakernes lønn skal balanseføres og presenteres som kortsiktig gjeld i virksomhetsregnskapet.

Sluttvederlag

25. Utgifter til avtalt sluttvederlag etter ordningene i Statens personalhåndbok skal som hovedregel kostnadsføres på det tidspunktet forpliktelsen oppstår. Som en praktisk løsning kan utgifter til sluttvederlag kostnadsføres på tidspunktet for første utbetaling etter kontrakten.

Ventelønn

26. Regler for ventelønn etter ordningene i Statens personalhåndbok utfases. Utgifter til ventelønn for ansatte som etter en overgangsordning har rett på ventelønn og vartpenger kan kostnadsføres på utbetalingstidspunktet.

Regnskapsføring av arbeidsgiveravgift

27. Arbeidsgiveravgiften utgjør en lønns- og personalavledet kostnad, og skal beregnes og avsettes for samtidig med at beregningsgrunnlaget kostnadsføres.

Regnskapsføring av pensjonskostnader

Pensjonsordningen i staten

28. Arbeidstakere i staten opptjener pensjonsrettigheter i en kollektiv pensjonsordning som administreres av Statens pensjonskasse (SPK). Pensjonsordningen i SPK er en ytelsesbasert pensjonsordning (ytelsesplan) der arbeidstakerne opparbeider pensjonsrettigheter som en proSENTSATS av sluttlønnen etter full opptjeningstid. Dette innebærer i praksis at staten har påtatt seg en forpliktelse om å yte pensjon til sine arbeidstakere etter gjeldende avtaler.
29. Pensjonsordningen i SPK er ikke en fondsbasert løsning. Nødvendig likviditet til å dekke løpende utbetaling av pensjoner bevilges årlig i statsbudsjettet.
30. Statlige virksomheter betaler pensjonspremie til SPK, jf. Finansdepartementets rundskriv R-118 Budsjettering og regnskapsføring av pensjonspremie for statlige virksomheter. Pensjonspremien består av en *arbeidsgiverandel* som vil variere mellom virksomhetene, og en *medlemsandel* på to prosent som løpende trekkes fra de ansattes pensjongivende lønn.

Regnskapsføring av pensjonskostnader i virksomhetsregnskapet

31. Virksomheter som betaler pensjonspremie til SPK skal som hovedregel bokføre og rapportere pensjonspremien i samme måned som lønn er utbetalt til arbeidstaker.
32. Statlige virksomheter skal ikke balanseføre netto pensjonsforpliktelser for ordninger til SPK. Det er kun arbeidsgiverandel av pensjonspremien som resultatføres som pensjonskostnad. Pensjon kostnadsføres som om pensjonsordningen i SPK var basert på en innskuddsplan.

Personalforsikringer

33. Årets utgifter til personalforsikringer som for eksempel gruppelivsforsikring i SPK skal kostnadsføres i virksomhetsregnskapet.

Noteopplysninger

34. Følgende skal spesifiseres på egne linjer i note til regnskapet
 - a) lønninger
 - b) feriepenger
 - c) pensjonskostnader
 - d) arbeidsgiveravgift
 - e) balanseført lønn og sosiale kostnader til egenutvikling av anleggsmidler (-)
 - f) sykepenge og andre refusjoner (-)
 - g) andre ytelser

35. Det skal opplyses om antall utførte årsverk i virksomheten².
36. Det skal gis informasjon om virksomhetens pensjonsordning, herunder størrelsen på årets premiesats.

Ikrafttredelse

37. **Denne regnskapsstandarden gjelder for regnskapsår som starter 1. januar 2020 og senere. Det oppfordres til tidligere anvendelse.**

² Kommunal- og moderniseringsdepartementet har fastsatt definisjonen av utførte årsverk, jf. Personalmelding [PM-2019-13: Definisjon av utførte årsverk](#). Statlige virksomheter skal også opplyse om antall ansatte og antall avtalte årsverk i henhold til statistikken til SSB. Alternativt kan slik informasjon tas inn på annet egnet sted i årsrapporten.

Appendiks

Status: Statlig regnskapsstandard

Forholdet til NRS: Det er ikke utgitt noen NRS om personalkostnader bortsett fra NRS 6 som dekker pensjonskostnader. Lønn og lønnsavhengige kostnader reguleres i Norge av regnskapsloven (Lov om årsregnskap av 17. juli 1998). I hovedtrekk er prinsippene for regnskapsføring av ytelser til ansatte i denne standarden sammenfallende med god regnskapsskikk i Norge. Et unntak er pensjonskostnader, som i denne standarden behandles tilsvarende innskuddsordninger i privat virksomhet.

Avvik fra NRS: Denne standarden har en annen løsning enn NRS 6 Pensjonskostnader ved at man har valgt årets premie som uttrykk for pensjonskostnaden.

Forholdet til IPSAS: Denne standarden bygger på innholdet i IPSAS 25 Employee Benefits med enkelte unntak. Det viktigste unntaket er at netto pensjonsforpliktelser ikke skal balanseføres.

Endringer fra tidligere utgave (2018)

- «Som hovedregel» er slettet fra punkt 30 vedrørende pensjonspremie til SPK.
- Det er presisert at det er antall utførte årsverk det skal opplyses om.

Endringer fra tidligere utgave (2016)

- Kompensasjon for reisetid er tatt inn i standarden som eksempel på variabel lønn under avsnittet for fast og variabel lønn.
- Tidligere punkt 13 vedrørende skifte av arbeidsgiver innad i staten er slettet.
- Endringer i regler for ventelønn etter ordningene i Statens personalhåndbok er oppdatert i punkt 26 om ventelønn.
- Avsnittet om rapportering av arbeidsgiveravgift til statsregnskapet er tatt ut av standarden.
- Punktene som tidligere omhandlet virksomheter som ikke betaler pensjonspremie er slettet. Fra 2017 betaler statlige virksomheter som hovedregel pensjonspremie til SPK.
- Under noteopplysninger er det presisert at balanseført lønn og sosiale kostnader til egenutvikling av anleggsmidler skal spesifiseres på egne linjer i note til regnskapet.