

## Bestemmelsen om registrering av eiendeler for virksomheter som avlegger årsregnskapet etter SRS

Merknad: Denne teksten ble skrevet til DFØs forslag til Finansdepartementet om endringer i bestemmelser om økonomistyring i staten høsten 2022. Der det er brukt «dagens regler» viser det til reglene som gjaldt på det tidspunktet, og som ble endret fra 1.1.2023.

### *Problembeskrivelse*

Kravene til hvilke eiendeler virksomheten skal registrere, er regulert i to deler av økonomiregelverket; i bestemmelser om økonomistyring i staten («bestemmelsene») punkt 5.3.7 *Registrering av eiendeler* og i de statlige regnskapsstandardene, blant annet i SRS 17 *Anleggsmidler* for virksomheter som fører regnskapet etter de statlige regnskapsstandardene (SRS). Kravet i bestemmelsene må ses på bakgrunn av at et av formålene med regelverket er å sikre at statens materielle verdier forvaltes på en forsvarlig måte (jf. § 1 bokstav d i reglement for økonomistyring i staten). Det er også et krav i bestemmelsene punkt 2.4 at virksomheten skal etablere internkontroll som sikrer at statens verdier (herunder fast eiendom, materiell, utstyr, verdipapirer og andre økonomiske verdier), forvaltes på en forsvarlig måte.

Slik bestemmelsene lyder i dag (fram til endringene fra 1.1.2023), vil virksomheter som fører regnskap etter SRS måtte forholde seg til både et register etter kravene i punkt 5.3.7 (den såkalte listeførings-bestemmelsen) og et anleggsregister mv. etter kravene i SRS 17. I og med at kravene ikke er likelydende, oppfatter virksomhetene som utarbeider årsregnskapet etter SRS det som at de påføres et unødvendig merarbeid gjennom at de også må ta hensyn til bestemmelsene punkt 5.3.7. Det er ønskelig at virksomhetene som utarbeider årsregnskapet etter SRS, ikke skal behøve å forholde seg til en bestemmelse om listeføring i tillegg, dersom dette ikke fører til tap av informasjon som er nødvendig for å legge til rette for en forsvarlig forvaltning av statens verdier.

Som bakgrunn for en vurdering av om virksomheter som avlegger årsregnskapet etter SRS skal slippe å ta hensyn til kravene i bestemmelsene punkt 5.3.7, er det nyttig å se nærmere på kravene i bestemmelsene punkt 5.3.7 og reguleringen av krav til balanseføring av eiendeler i SRS. Kravene i punkt 5.3.7 i bestemmelsene og kravene i SRS 17 *Anleggsmidler* kan illustreres ved følgende tabell (se også omtale av dagens regler nedenfor):

	<b>Kravene etter 5.3.7</b>	<b>Kravene etter SRS 17</b>
Type eiendel	Driftsmiddel <sup>1</sup>	Anleggsmiddel <sup>2</sup>
Beløpsgrense	50 000 kroner	50 000 kroner Unntak: Kontorinventar og datamaskiner skal balanseføres uavhengig av størrelsen på beløpet

<sup>1</sup> Det er ikke gitt noen definisjon av hva et driftsmiddel er i økonomiregelverket. Det kan være naturlig å legge til grunn at det i alle fall inkluderer eiendeler som etter SRS 1 inngår i *varige driftsmidler*.

<sup>2</sup> Eiendeler består av anleggsmidler og omløpsmidler. Anleggsmidler er varige og betydelig eiendeler som disponeres av virksomheten. Med varige menes eiendeler med levetid på 3 år eller mer. Med betydelig menes eiendeler med anskaffelseskost på 50 000 kroner eller mer. Omløpsmidler er eiendeler som ikke er anleggsmidler. Det følger av oppstillingsplanen for balansen i SRS 1 at anleggsmidler består av gruppene immaterielle eiendeler, varige driftsmidler og finansielle eiendeler. I varige driftsmidler inngår følgende typer eiendeler: 1) Tomter, bygninger og annen fast eiendom 2) Maskiner og transportmidler 3) Driftsløsøre, inventar, verktøy og lignende 4) Anlegg under utførelse 5) Infrastruktureiendeler.

	<b>Kravene etter 5.3.7</b>	<b>Kravene etter SRS 17</b>
Levetid	Ingen krav til minste levetid	Utnyttbar levetid på 3 år eller mer Unntak: Kontorinventar og datamaskiner skal balanseføres uavhengig av lengden på levetiden
Vurderingsenhet	Den enkelte eiendel	Den enkelte eiendel Unntak 1: Anskaffelse av flere og ensartede eiendeler med levetid på 3 år eller mer kan balanseføres der verdien til sammen er betydelig (gruppevurdering). Deretter skal nyanskaffelser av denne type driftsmiddel balanseføres uavhengig av beløpsgrensen på 50 000 kroner Unntak 2: Anskaffelse av kontorinventar og datamaskiner, jf. omtale over under <i>beløpsgrense</i> og <i>levetid</i> . Dette omtales også som gruppevurdering.
Krav om eller mulighet for å registrere/ balanseføre enkelt-eiendeler som har en verdi under 50 000 kroner	Ja, virksomhetene skal vurdere behovet for å registrere eiendeler som har anskaffelsesverdi under 50 000 kroner, jf. andre setning i punkt 5.3.7	Ja, i to tilfeller for anleggsmidler: 1) Kontorinventar og datamaskiner skal balanseføres uavhengig av beløpsstørrelse. 2) For andre anleggsmidler kan gruppevurdering benyttes dersom det kjøpes inn flere og ensartede eiendeler med levetid på 3 år eller mer og anskaffelseskost til sammen er over 50 000 kroner, jf. omtale av <i>vurderingsenhet</i> .  For omløpsmidler vil det kunne være krav om balanseføring av enkelte eiendeler som har verdi under 50 000 kroner, jf. sammenstillingsprinsippet og opptjeningsprinsippet i SRS 1 og SRS 12 om beholdninger av varer og driftsmateriell.
Krav om å registrere/ balanseføre eiendeler som har en levetid under 3 år og verdi over 50 000 kroner	Ja	Nei når det gjelder anleggsmidler. Men dersom anskaffelsen er betydelig <i>bør</i> den balanseføres over den perioden eiendelen forbrukes i virksomheten. Driftsmidler som har kortere levetid enn 3 år, skal ikke balanseføres som anleggsmiddel, men som omløpsmiddel.  Det følger for øvrig av sammenstillingsprinsippet og opptjeningsprinsippet i SRS 1 og SRS 12 om beholdninger av varer og driftsmateriell at det kan være krav om balanseføring for eiendeler som har levetid under 3 år og verdi over 50 000 kroner.

Som det framgår av tabellen over, vil det kunne være krav til balanseføring av eiendeler også i andre statlige regnskapsstandarder enn SRS 17. Det følger av SRS 12 at beholdninger av varer og driftsmateriell skal balanseføres, og generelt vil det følge av opptjeningsprinsippet og sammenstillingsprinsippet i SRS 1 at balansen vil inneholde både eiendeler og gjeld som er en følge av periodisering.

*Dagens regler (gjeldende fram til 1.1.2023)*

I bestemmelsene punkt 5.3.7 *Registrering av eiendeler* stilles følgende krav:

«Driftsmidler som enkeltvis har en anskaffelsesverdi over 50 000 kroner, skal registreres. Virksomheten skal vurdere behovet for å registrere også andre eiendeler og fastsette rutiner for registreringen.»

Av SRS 17 punkt 4 framgår det:

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

Disse anleggsmidlene skal balanseføres etter SRS 17 og inngå i virksomhetens anleggsregister.

Videre framgår følgende av SRS 17 punkt 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.»

Dersom anbefalingen legges til grunn, jf. bruken av ordet *bør* over, innebærer dette at driftsmidler med anskaffelseskost over 50 000 kroner vil bli balanseført som et omløpsmiddel. At dette *skal* gjøres, ville ellers fulgt av sammenstillingsprinsippet i SRS 1, dersom 50 000 kroner anses som vesentlig for virksomheten.

Kravet i bestemmelsene punkt 5.3.7 skiller seg en del fra kravene i SRS 17 (selv om beløpsgrensen på 50 000 kroner er lik). Dette omtales nærmere under med utgangspunkt i bestemmelsene punkt 5.3.7.

Basert på ordlyden i bestemmelsene, er det ikke grunnlag for å trekke inn *levetid* ved vurderingen av hva som skal registreres. Dette innebærer at i den grad det anskaffes driftsmidler som enkeltvis har anskaffelsesverdi over 50 000 kroner, så skal disse registreres etter bestemmelsene punkt 5.3.7, selv om levetiden er under 3 år. Etter SRS 17 bør også driftsmidler som enkeltvis har en anskaffelsesverdi over 50 000 kroner, men levetid under 3 år balanseføres, men i og med at de vil klassifiseres som omløpsmidler, vil balanseføringen ikke innebære at de inngår i anleggsregisteret. Balanseføringen innebærer imidlertid at eiendelen blir gjenstand for etterfølgende oppfølging gjennom kravet til dokumentasjon av balansen og avstemminger minimum ved hver årsslutt, jf. bestemmelsene punkt 4.4.6.

Etter bestemmelsene er det også krav om å *vurdere* behovet for å registrere andre eiendeler. Dette kan bety tre ting. For det første kan det bety at det skal vurderes om det er behov for å registrere *andre eiendeler enn driftsmidler* som enkeltvis har en anskaffelsesverdi over 50 000 kroner, for det andre kan det bety at det skal vurderes om det er behov for å registrere *driftsmidler* som enkeltvis har en anskaffelsesverdi under 50 000 kroner og for det tredje kan

det betyr at det skal vurderes om det er behov for å registrere *alle eiendeler* uavhengig av beløpsgrensen på 50 000 kroner. Dersom resultatet av vurderingen er at det ikke er behov for registrering av andre eiendeler enn driftsmidler som enkeltvis har en anskaffelsesverdi over 50 000 kroner, viser tabellen over at det vil bli registrert mindre for en virksomhet som utarbeider årsregnskapet etter kontantprinsippet enn for en virksomhet som utarbeider årsregnskapet etter SRS.

#### *DFØs vurderinger*

Det framstår etter vår vurdering som lite hensiktsmessig at det som gjøres av statlige virksomheter som utarbeider årsregnskapet etter SRS, ikke skal være tilstrekkelig til å oppfylle registreringsplikten etter bestemmelser om økonomistyring i staten. Det er ikke bare i staten det er viktig å forvalte sine verdier på en forsvarlig måte, men vi er ikke kjent med tilsvarende krav til listeføring i privat sektor. Etter vår vurdering er det sannsynlig at mangelen på krav til listeføring i privat sektor skyldes at det skjer utstrakt balanseføring av eiendeler, da balanseføring er en innebygd del av et regnskap utarbeidet etter periodiseringsprinsippet.

Balanseføringen innebærer at eiendelene blir gjenstand for etterfølgende oppfølging minimum en gang i året når årsregnskapet avlegges. Slik etterfølgende oppfølging av eiendeler er ikke del av årsavslutningen for statlige virksomheter som avlegger årsregnskapet etter kontantprinsippet, fordi de færreste eiendeler i staten skal inngå i kapitalregnskapet (balansen). Eiendelene bokføres i kontospesifikasjonen, men i etterfølgende regnskapsår vil det ikke være spor av dem i rapporteringen til statsregnskapet. Etter vår vurdering framstår det som naturlig at listeføringsbestemmelsen erstattes av kravene til balanseføring i SRS for virksomheter som avlegger årsregnskapet etter SRS. Selv om det kun er anleggsmidler som vil inngå i anleggsregisteret, mener vi også at omløpsmidler vil bli behandlet på en måte i etterfølgende perioder som legger grunnlaget for en forsvarlig forvaltning av statens verdier.

For virksomheter som fram mot 1.1.2027 avlegger årsregnskapet etter kontantprinsippet, er det etter vårt syn fremdeles behov for reguleringen i punkt 5.3.7.

#### *Fastsatt endring i bestemmelsene*

Ved endringene i bestemmelsene fra 1.1.2023 ble følgende nye avsnitt tatt inn i bestemmelsene punkt 5.3.7:

*«Virksomheter som avlegger årsregnskapet etter periodiseringsprinsippet i henhold til de statlige regnskapsstandardene (SRS) og vedlikeholder et anleggsregister, oppfyller kravene til registrering av eiendeler i første avsnitt gjennom den regnskapsføringen som følger av periodiseringsprinsippet.»*