
Kultur- og likestillingsdepartementet
Postboks 8030 Dep
0030 Oslo

Svar på søknad om unntak fra SRS 12 Beholdninger av varer og driftsmateriell

Vi viser til Kultur- og likestillingsdepartementets (KUD) brev av 23. januar 2026, der unntakssøknad av 21. januar 2026 fra Nidaros domkirkes restaureringsarbeider (NDR) er vedlagt. Vi viser videre til diverse møter og samtaler i perioden september 2025 – februar 2026. NDR søker om varig unntak fra SRS 1 *Presentasjon av virksomhetsregnskapet* og fra SRS 12 *Beholdninger av varer og driftsmateriell*. NDR skal utarbeide virksomhetsregnskapet etter SRS fra 1.1.2026.

Kort om NDRs arbeid med Nidaros domkirke og Erkebispegården

Et av de overordnede målene til NDR er ifølge tildelingsbrevet for 2026 at:

Nidaros domkirke og Erkebispegården skal planmessig sikres, vedlikeholdes og restaureres basert på forskning og etter gjeldende internasjonale restaureringsprinsipper.

For å oppfylle ovennevnte mål, kjøper NDR inn driftsmaterialer som skal brukes til restaurering av Nidarosdomen og Erkebispegården. Driftsmaterialet må bearbeides av ansatte før det kan brukes og bearbeidingen kan ta opptil 12 måneder, i noen tilfeller flere år.

Ved kjøp av driftsmateriell som skal bearbeides av ansatte i NDR før det tas i bruk, vil det påløpe kostnader på tidspunkt driftsmaterialet kjøpes inn, i perioden NDR arbeider med tilvirkning av driftsmaterialet og frem til driftsmaterialet er ferdigstilt. Når driftsmaterialet er ferdigstilt, vil det ligge på lager inntil det er mulig å sette det inn i Nidarosdomen/Erkebispegården. Dette er i hovedsak mulig i sommerhalvåret.

Regelverk

Formålet med de statlige regnskapsstandardene etter rundskriv R-114 *Bruk av de statlige regnskapsstandardene (SRS) i virksomhetsregnskapene* punkt 1, er å legge til rette for et mer omfattende og standardisert informasjonsgrunnlag for styring i statlige virksomheter. Informasjonen skal kunne brukes i virksomhetens interne styring og i departementets styring av underliggende virksomheter. Standardene skal også gi et grunnlag for å fremskaffe sammenlignbar kostnadsinformasjon og en bedre oversikt over statens eiendeler.

SRS 1 *Presentasjon av virksomhetsregnskapet* punktene 37-44, gir regler for formål og utarbeidelse av åpningsbalansen. Formålet med åpningsbalansen er å gi et dekkende bilde av virksomhetens eiendeler, gjeld og eventuell virksomhetskaptal, og å danne grunnlag for fremtidig måling av kostnader knyttet til utførelsen av samfunnsoppdraget, jf. punkt 37. Virksomheten må kartlegge hvilke eiendeler den disponerer og hvilke av disse som skal verdsettes og presenteres i åpningsbalansen, jf. punkt 38.

I åpningsbalansen skal omløpsmidler verdsettes til gjenanskaffelsesverdi eller virkelig verdi. Dersom det ikke finnes et velfungerende marked for eiendelen skal gjenanskaffelsesverdi benyttes, jf. punkt 39.

Åpningsbalansen skal være basert på pålitelig informasjon, være fullstendig samt være tilstrekkelig dokumentert, jf. punkt 42, og presenteres etter oppstillingsplan for balansen, jf. vedlegg 2 til SRS 1.

SRS 12 *Beholdninger av varer og driftsmateriell* regulerer den regnskapsmessige behandling av beholdning av driftsmateriell. Ifølge punkt 1 skal standarden 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.

SRS 12 punkt 4 definerer beholdning av driftsmateriell slik:

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

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, jf. punkt 5.

Anskaffelseskost for beholdninger skal omfatte alle kjøpsutgifter, bearbeidingsutgifter og andre utgifter pådratt for å bringe beholdningene til deres nåværende plassering og tilstand, jf. SRS 12 punkt 6. Kjøpsutgiftene omfatter bl.a. kjøpspris, importavgifter og andre avgifter, transport og andre utgifter som er direkte forbundet med anskaffelse av

ferdigvarer, råvarer og tjenester, jf. SRS 12 punkt 7. Bearbeidingsutgifter omfatter utgifter som er direkte knyttet til de produserte enhetene, for eksempel lønnsutgifter.

Bearbeidingsutgifter er både direkte lønnsutgifter og systematisk fordeling av faste og variable fellesutgifter i produksjon av ferdig egentilvirket driftsmateriell, jf. SRS 12 punkt 8.

Beholdninger av driftsmateriell skal kostnadsføres i den perioden de forbrukes, jf. SRS 12 punkt 23. Beholdninger av driftsmateriell presenteres som omløpsmidler i balansen.

Endring i beholdninger som benyttes i virksomhetens offentlige tjenesteyting (driftsmateriell) presenteres som andre driftskostnader i resultatregnskapet, jf. SRS 12 punkt 25.

Standard kontoplan har egne kontoer for føring av beholdningsendring i varelager for både råvarer og innkjøpte halvfabrikata, varer under tilvirkning og ferdig egentilvirkede varer, men det er ikke egne kontoer for endring i driftsmateriell. Eiendeler som benyttes internt i virksomheten klassifiseres i standard kontoplan som driftsmateriell og kostnadsføres i kontoklasse 6 og 7, jf. *Veiledningsnotat til standard kontoplan for virksomheter som fører regnskapet etter SRS (Veiledningsnotatet)*. Veiledningsnotatet informerer særskilt om hvordan forbruk av råvarer og halvfabrikata, forbruk av varer under tilvirkning og forbruk av ferdig egentilvirkede varer skal behandles regnskapsmessig, men det gis ikke tilsvarende veiledning for driftsmateriell.

Privat sektor opererer kun med beholdning av varer og ikke med beholdning av driftsmateriell, jf. NRS 1 *Varer*. Hovedformålet med balanseføring av beholdning av varer er ifølge NRS 1 å få til best mulig sammenstilling av inntekter og kostnader. Utgiftene ved vareanskaffelsen skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt, jf. NRS 1 punkt 2. Beholdning av driftsmateriell vil ikke initiere inntekter, og formålet med balanseføring av driftsmateriale vil derfor ikke være å sammenstille utgiftene ved anskaffelsen med inntekt, men å sammenstille utgiftene ved anskaffelsen med frembringelse av offentlige tjenester.

NDRs begrunnelse for å søke unntak

Det fremgår av brev av 21.01.26, og gjennom samtaler med NDR og KUD i februar 2026, at NDR ønsker å kostnadsføre driftsmateriell under tilvirkning som brukes til restaurering av Nidarosdomen og Erkebispegården, og ikke balanseføre det som omløpsmiddel. NDR ønsker derfor også å kostnadsføre lønn som går med til arbeidet med bearbeiding av driftsmateriellet. Som følge av dette vil det heller ikke bli balanseført beholdning av ferdig egentilvirket driftsmateriell.

Som et resultat av at NDR ønsker å kostnadsføre driftsmateriell under tilvirkning, vil NDR heller ikke balanseføre beholdning av driftsmateriell under tilvirkning i sin åpningsbalanse

per 1.1.2026. Det vil følgelig heller ikke bli balanseført beholdning av ferdig egentilvirket driftsmateriell i åpningsbalansen.

I søknaden til NDR kommer det frem at NDR ønsker god styringsinformasjon fra virksomhetsregnskapet etter SRS. Kostnadsføring etter hvert som arbeid på driftsmateriell utføres vil slik NDR ser det vise den faktiske ressursbruken, mens balanseføring av beholdning av driftsmateriell under tilvirkning ikke vil gi NDR nyttig styringsinformasjon.

Driftsmaterialet som NDR kjøper inn for bruk til restaurering av Nidarosdomen og Erkebispegården, må bearbeides av ansatte før det kan brukes. Bearbeidingen kan ta opptil 12 måneder, i noen tilfeller flere år.

Mye av restaureringen kan kun skje i sommerhalvåret. NDR kjøper for eksempel steinblokker fra et spesielt steinbrudd som NDR har rettigheter til. Det er kun mulig å ta ut steinblokker fra steinbruddet når det ikke er tele i bakken, det vil si i perioden mai – september. Siste del av jobben, når det ferdigstilte driftsmaterialet brukes til restaurering, vil også i stor grad skje i sommerhalvåret.

Om NDR skal balanseføre alle kostnader som påløper ved klargjøring av driftsmateriale som skal brukes til restaurering, og kun kostnadsføre når driftsmateriale faktisk brukes til restaurering, vil dette føre til at størstedelen av kostnadene knyttet til driftsmateriell vil bokføres i sommerhalvåret. NDR mener at dette vil gi et feil bilde av virksomheten til NDR.

I realiteten påløper NDRs kostnader til restaureringsarbeid jevnt gjennom året etter hvert som de enkelte delaktivitetene skjer (innkjøp og bearbeiding). Dersom aktivitetssammenstilling gjøres, altså at aktiviteten som regnskapet skal vise kostnaden for er vedlikehold og restaurering, vil denne kun vises i resultatregnskapet i sommerhalvåret.

NDR formidler også at tilordning av bearbeidingsutgifter, som lønnsutgifter og faste og variable fellesutgifter, til driftsmateriell under tilvirkning, vil være svært tids- og ressurskrevende, og administrativt belastende. Både fordi de ansatte vil måtte registrere timer på et langt mer detaljert nivå enn i dag, og fordi både faste og variable fellesutgifter må fordeles systematisk. Videre vil dette fordre mange nye kontrollrutiner for å sikre at balanseført verdi av beholdningen er pålitelig, og for å redusere risikoen for vesentlige feil.

NDR mener at balanseføring av beholdning av driftsmateriell under tilvirkning i stedet for fortløpende kostnadsføring, vil føre til at regnskapet gir et feilaktig bilde av virksomhetens drift. I tillegg mener NDR at risikoen for feilføringer i SRS-regnskapet vil øke betraktelig. NDR vil ikke få den styringsinformasjonen de ønsker seg og mener at tilliten til SRS-regnskapet vil bli svekket.

KUD sier at balanseføring av beholdning av driftsmateriell under tilvirkning og beholdning av ferdig egentilvirket driftsmateriell ikke vil gi dem nyttig styringsinformasjon, og støtter unntakssøknaden fra NDR.

DFØs vurdering av unntakssøknaden

DFØ har vurdert søknaden om unntak med hjemmel i reglement for økonomistyring i staten § 3 første ledd. DFØ er delegert myndighet til å fastsette unntak i instruks fra Finansdepartementet.

Etter DFØ sin vurdering er NDR sitt driftsmateriell under tilvirkning og ferdig tilvirket driftsmateriell, beholdning av driftsmateriell som skal verdsettes som omløpsmidler i åpningsbalansen etter SRS 1, og behandles etter SRS 12 ved løpende bokføring og rapportering. I avsnittene under beskriver vi hvordan regnskapsføringen etter vårt syn skulle vært, for å være i overensstemmelse med reguleringen i SRS 12.

Det er ikke opprettet egne kontoer i standard kontoplan for endring i beholdning av driftsmateriell. Alle endringer, uavhengig av om det er endring i beholdning av driftsmateriell som skal bearbeides («råvare»), driftsmateriell under tilvirkning eller driftsmateriell som er ferdig tilvirket, skal kostnadsføres i kontogruppe 6 eller 7 som *Andre driftskostnader*.

Ved balanseføring av beholdning av driftsmateriell, vil kjøpsutgiftene for driftsmateriellet først, ved mottak av faktura, kostnadsføres i kontogruppe 6 eller 7 som annen driftskostnad. Kjøpsutgiftene vil omfatte bl.a. kjøpspris, importavgifter og andre avgifter, transport, håndtering og andre utgifter som er direkte forbundet med anskaffelse av råvaren. Ved periodeslutt må det foretas en opptelling av innkjøpt, ubrukt driftsmateriell som skal bearbeides før det kan benyttes i restaureringsarbeidet, og endring i beholdningen vil balanseføres som beholdning av råvarer og halvfabrikata på artskonto 140 med motpost på relevant artskonto i kontogruppe 6 eller 7 (der innkjøpene er kostnadsført).

Når driftsmateriellet bearbeides må dette balanseføres sammen med utgifter som er direkte knyttet til bearbeidingen av driftsmateriellet (for eksempel lønnsutgifter) som beholdning av driftsmateriell under utvikling. Faste og variable fellesutgifter som går med til bearbeiding av driftsmateriellet skal også inngå som en del av beholdningen, og det må derfor gjøres en systematisk fordeling av disse, jf. SRS 12 punkt 8. Når driftsmateriellet er ferdig bearbeidet, blir det balanseført som ferdig egentilvirket driftsmateriell. Her vil driftsmateriellet være balanseført inntil det skal brukes til restaurering. Når ferdigutviklet driftsmateriell tas ut av lager, vil det ikke skje et salg slik som i en virksomhet som har lager av varer fordi den driver salg, det vil kun skje en kostnadsføring når det ferdigutviklede driftsmateriellet tas ut for bruk til vedlikehold og restaurering. I resultatregnskapet vil uttak av beholdning fra lager presenteres som *Andre driftskostnader*.

Hvis NDR får unntak fra SRS, vil kostnader knyttet til bearbeiding av innkjøpt driftsmateriell kostnadsføres fortløpende. Lønnskostnader som går med til bearbeiding av det innkjøpte

driftsmateriellet vil kostnadsføres som ordinær lønn i kontogruppe 5. Det vil ikke skje en periodisering av andel av faste og variable fellesutgifter som går med til tilvirkning av det innkjøpte driftsmateriellet, disse vil kostnadsføres i kontogruppe 6-7. I årsregnskapet vil lønnskostnadene vises på linje for *Lønnskostnader*, mens andel faste og variable fellesutgifter vil presenteres på regnskapslinjen *Andre driftskostnader*.

NDR formidler i unntakssøknaden at balanseføring av beholdning av driftsmateriell under tilvirkning vil være administrativt belastende og svært tids- og ressurskrevende. Dette kommer av at de ansatte vil måtte registrere timer på et langt mer detaljert nivå enn i dag, jf. beskrivelse over av regnskapsføring hvis driftsmateriell balanseføres versus om driftsmateriell kostnadsføres løpende. NDR informerer også om at de i tillegg vil måtte implementere mange nye kontrollrutiner for å sikre at balanseført verdi av beholdningen er pålitelig, og for å redusere risikoen for vesentlige feil.

Vi forstår det som at NDR ønsker å bruke virksomhetsregnskapet etter SRS for å få god styringsinformasjon. Vi forstår det videre som at NDR vurderer at å følge reglene i SRS 12 for balanseføring av driftsmateriell under tilvirkning ikke vil gi NDR god styringsinformasjon, men at det i stedet vil gi et feilaktig bilde av aktiviteten og driften til NDR. I tillegg vil den nødvendige regnskapsføringen medføre betydelige merkostnader. Ifølge KUD vil en slik type informasjon heller ikke være nyttig for dem i deres styring av NDR.

DFØ er enig i at regnskapsreglene for balanseføring av beholdning av driftsmateriell under tilvirkning og kostnadsføring først når driftsmateriellet benyttes i Nidarosdomen eller Erkebispegården, er mer krevende enn fortløpende kostnadsføring av utgifter knyttet til tilvirkning av driftsmateriellet.

I NOU 2015:14 *Bedre beslutningsgrunnlag, bedre styring* punkt 9.8 *Utvalgets vurdering*, trekkes det frem at hvilken nytte virksomhetene vil få av SRS vil variere noe. Utvalget legger til grunn at der nytten er relativt liten er også kostnadene og ulempene små. I de tilfellene der det vurderes at kostnadene vil være vesentlig større enn nytten for den enkelte virksomhet og staten samlet, åpnes det for å kunne gi unntak fra aktuelle deler av regelverket, i tråd med etablert praksis. Muligheten for å kunne innvilge unntak i situasjonene som er omtalt av utvalget, var også en del av bakgrunnen for og del av DFØs tilrådning til FIN i 2019 om at SRS burde bli obligatorisk for alle statlige virksomheter.

I NDR sitt tilfelle, har vi en situasjon der kostnad overstiger nytten, men i tillegg der informasjonen fra å følge SRS-reguleringen anses som villedende for styringsformål. Vi forstår at balanseføring av tre ulike typer materiell-lagre, telling av lager, tilordning av faste og variable felleskostnader og en mer detaljert timeføring vil være svært krevende sett opp mot alternativet å ha et råvarelager av driftsmateriell og kostnadsføre alle tilvirkningskostnader fortløpende. Når vi i tillegg oppfatter at NDR og KUD anser at å følge SRS-reguleringen vil gi villedende styringsinformasjon, er vår vurdering at situasjonen med

vesentlig større kostnader enn nytte for den aktuelle virksomhet omtalt i NOU 2015 :14 foreligger. Det omtales imidlertid også at samme situasjon skal foreligge for «staten samlet» for at unntak skal være mulig. I og med at det ikke foreløpig utarbeides noe sammenstilt statsregnskap etter SRS, er det vår vurdering at nytten av en slik måling i åpningsbalansen og etterfølgende balanseføring av beholdninger av driftsmateriell under tilvirkning og ferdig tilvirket driftsmateriell heller ikke har noen nytte for staten samlet.

NDR har et styre som er ansvarlig for at virksomheten ved NDR tjener sitt formål. NDR har fire overordnede mål som styret utarbeider delmål og resultatindikatorer for. Overordnet mål 1 sier at Nidaros Domkirke og Erkebispegården planmessig skal sikres, vedlikeholdes og restaureres basert på forskning og etter gjeldende internasjonale restaureringsprinsipper. Dette overordnede målet er delt inn i fire såkalte periodemål, hvor periodemål 1.1. er «*Planmessig restaurering, forvaltning og drift av Nidaros domkirke, Erkebispegården og øvrige bygninger under vårt ansvar*». Hvert periodemål er igjen delt inn i prioriterte tiltak/prosjekt/delmål. I delmålene nevnes ulike deler av byggene som skal planmessig restaureres, forvaltes og driftes. I den tekstlige delen beskrives det at produksjon av ny stein til erstatning for det som må byttes ut på søndre tverrskip av Nidarosdomen er så godt som ferdigstilt, og at dette frigjør ressurser til å intensivere forberedende tiltak, som oppmåling og steinhugging, til den kommende restaureringen av fasaden på nordre kor. Dette kan tyde på at det er viktig for NDR å ha oversikt over ferdig egentilvirket beholdning av stein, men ikke at det er viktig å ha oversikt over hva det koster å lage den ferdige egentilvirkete beholdningen av stein.

NDR søker om varig unntak fra SRS 1 og SRS 12. Fullmakten DFØ har fått delegert fra Finansdepartementet til å gjøre unntak fra økonomiregelverket, er ikke begrenset til kun å gjøre midlertidige unntak. DFØs praksis har likevel hittil vært at det hovedsakelig gis midlertidige unntak første gang en virksomhet søker om unntak, med mindre det er særlige forhold ved aktiviteten til virksomheten som tilsier at behovet er varig. Dette har sammenheng med at for å legge til rette for sammenlignbarhet i statsforvaltningen og for et fornuftig grunnlag for aggregering på statsnivået, er det viktig at like forhold behandles likt.

Det som taler for at det gis et varig unntak, er formålet med innføringen av de statlige regnskapsstandardene. Det framgår av rundskriv R-114 *Bruk av de statlige regnskapsstandardene (SRS) i virksomhetsregnskapet* at formålet med standardene hovedsakelig er å legge til rett for informasjon som skal kunne brukes i virksomhetens interne styring og i departementenes styring av underliggende virksomheter, og at både NDR og KUD gir uttrykk for at de ikke trenger informasjon om beholdning av driftsmateriell under tilvirkning og ferdig tilvirket driftsmateriell, samtidig som kostnadene ved å følge SRS vil være vesentlige.

Det som taler for at det gis midlertidig unntak er at NDR ikke har erfaring med bruk av SRS i styringen. Erfaringer fra andre statlige virksomheter som har gått over til SRS viser at det ofte tar flere år før en virksomhet ser hvordan SRS kan brukes på en nyttig måte i styringen.

Konklusjon

DFØ har vurdert søknaden om unntak med hjemmel i reglement for økonomistyring i staten § 3 første ledd. DFØ er delegert myndighet til å fastsette unntak i instruks fra Finansdepartementet.

DFØ gir varig unntak fra SRS 1 *Presentasjon av virksomhetsregnskapet* punkt 38 og 39, slik at beholdning av driftsmateriell under tilvirkning, og derfor også beholdning av ferdig egentilvirket driftsmateriell, ikke må kartlegges, verdsettes og presenteres som omløpsmiddel i åpningsbalansen.

På bakgrunn av at NDR ikke har erfaring med bruk av SRS i styringen, gir vi midlertidig unntak fra SRS 12 *Beholdninger av varer og driftsmateriell* punkt 23 og 25. Dette innebærer at NDR ikke trenger å foreta løpende bokføring av beholdning av driftsmateriell under tilvirkning og ferdig egentilvirket driftsmateriell for å oppfylle reguleringen i SRS 12 ved produksjon av årsregnskapet etter SRS. Dette innebærer også at kostnadsføring av balanseført driftsmateriell (råvare) vil skje ved uttak til videre bearbeiding, ikke når det ferdig bearbeidede driftsmateriellet benyttes i Nidarosdomen eller Erkebispegården. Videre innebærer det at bearbeidingsutgiftene kostnadsføres når de påløper.

Vi gjør oppmerksom på at det etter SRS 1 punkt 22 og 23 skal opplyses om anvendte regnskapsprinsipper for vesentlige transaksjoner og andre hendelser. I omtalen av regnskapsprinsipper skal det opplyses om vesentlige avvik fra enkeltbestemmelser i SRS. NDR må derfor i sin prinsippnote gi informasjon om innvilget unntak fra SRS 12 for beholdning av driftsmateriell under tilvirkning og ferdig egentilvirket driftsmateriell.

Det bør informeres om at beholdning av driftsmateriell under tilvirkning og ferdig egentilvirket driftsmateriell ikke er balanseført, både i note for beholdninger av varer og driftsmateriell til åpningsbalansen og til årsregnskapet i årene med midlertidig unntak, jf. krav til noteopplysning i SRS 12 punkt 27.

Unntakene gis midlertidig for fem år fra 1.1.2026. DFØ legger til grunn at NDR innen utløpet av unntaksperioden på nytt har vurdert, med bakgrunn i erfaring med bruk av SRS, om balanseføring av driftsmateriell under tilvirkning og ferdig egentilvirket driftsmateriell vil medføre vesentlige kostnader og ikke gi nytte. Hvis situasjonen er uendret, ber vi om at NDR sender en søknad om varig unntak fra SRS 12 for driftsmateriell under tilvirkning og ferdig egentilvirket driftsmateriell.

Vennlig hilsen

Marius Seljedal
avdelingsdirektør

Marte Wæge Myklebust
seksjonssjef

Brevet er elektronisk godkjent og sendes uten underskrift