

ANBEFALT STANDARD

Statlig RegnskapsStandard 3

Spesifikasjon av særlige poster, korrigerings av feil og virkning av prinsippendring og estimatendring

Innholdsfortegnelse

Innledning	2
Mål	2
Virkeområde	3
Definisjoner	3
Konkrete problemstillinger	4
Særlige poster	4
Virkning av estimatendring	4
Virkning av prinsippendring	5
Korrigerings av feil	5
Noteopplysninger	6
Iverksettelse	6
Appendiks	7

Innledning

Statlige virksomheter kan i samråd med overordnet departement velge å føre virksomhetsregnskapet etter andre prinsipper enn kontantprinsippet. Prinsippet som i tilfelle velges, skal være dokumentert og konsistent over tid, jf. punkt 3.2.3 i Bestemmelser om økonomistyring i staten.

Denne statlige regnskapsstandard er fastsatt av Finansdepartementet som anbefalt, men ikke obligatorisk standard med hjemmel i punkt 3.2.2 i Bestemmelser om økonomistyring i staten. Standarden er én av et sett anbefalte regnskapsstandarder for virksomheter som velger å føre periodisert virksomhetsregnskap.

Virkeområdet for de anbefalte statlige regnskapsstandardene (SRS) er statlige forvaltningsorganer som er en del av staten som juridisk person, heretter betegnet som statlige virksomheter, jf. § 2 i Reglement for økonomistyring i staten. Disse standardene gjelder ikke for statsforetak, helseforetak, særlovselskaper og andre statlige selskaper som fører sine regnskaper i henhold til annet lovverk.

De statlige regnskapsstandardene (SRS) inneholder regler om hvordan statlige virksomheter som følger disse, skal utarbeide og presentere sitt virksomhetsregnskap. Dersom en virksomhet, i samråd med overordnet departement, velger å føre sitt virksomhetsregnskap i henhold til de statlige regnskapsstandardene, skal som utgangspunkt alle standardene benyttes. Dersom en virksomhet avviker fra de anbefalte standardene på enkelte punkter, må dette opplyses om og begrunnes i regnskapspresentasjonen. Det skal i tillegg sendes en redegjørelse for eventuelle avvik til Senter for statlig økonomistyring via overordnet departement. Det vises også til Rundskriv R-114 om fastsettelse og bruk av anbefalte statlige regnskapsstandarder i virksomhetsregnskapene.

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 **halvfete typer** benyttet for å fremheve hovedprinsippene, men all tekst har samme autoritet.

Mål

Målsetningen med denne standarden er å beskrive den regnskapsmessige behandlingen av særlige poster, korrigering av feil samt regnskapsføring av virkning av endring av regnskapsprinsipper og endring av regnskapsestimer i statlige virksomheter som fører sine virksomhetsregnskaper i henhold til SRSene.

Virkeområde

1. Denne standarden skal brukes ved klassifisering og spesifikasjon av særlige poster, korrigering av feil samt regnskapsføring av virkning av endring av regnskapsprinsipper og endring av regnskapsestimater i virksomhetsregnskapene for statlige virksomheter som fører sine virksomhetsregnskaper i henhold til SRSene. Finansdepartementets rundskriv R-107 Behandling av uoppklarte differanser og feilføringer hos regnskapsførerne og/eller i statsregnskapet (av 21. desember 2004) gjelder uavkortet for korreksjoner som påvirker kontantregnskapet.
2. Denne standarden angir kriteriene for klassifisering av særlige poster, korrigering av feil samt regnskapsføring av virkning av endring av regnskapsprinsipper og endring av regnskapsestimater.
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 Senter for statlig økonomistyring (SSØ).

Definisjoner

4. Følgende begreper brukes i denne standarden:

Med **særlige poster** forstås poster som er av så stor betydning for vurdering av virksomhetens økonomiske stilling at det bør gis særskilte opplysninger om postene både som egen linje i regnskapsoppstillingen og i noter. Særlige poster er poster som er uvanlige og/eller uregelmessige.

Regnskapsestimater er anslag på størrelser som har betydning for periodisering og vurdering.

Endring av regnskapsprinsipp er en systematisk endring av hvordan en økonomisk realitet regnskapsføres.

Regnskapsestimater kan for eksempel være avsetninger for forventet tap på fordringer og avskrivningstid for varige driftsmidler. Estimatendringer skiller seg fra feil i tidligere årsregnskap og prinsippendringer ved at de må anses som en naturlig del av aktiviteten ved utarbeidelse av regnskaper. Feil i tidligere årsregnskap og prinsippendringer har karakter av å være uvanlige hendelser. Korrigering av feil i tidligere årsregnskap samt endring av regnskapsprinsipp må imidlertid ikke forveksles med endring av regnskapsestimat.

Konkrete problemstillinger

Særlige poster

5. **Særlige poster er vesentlige poster som er uvanlige og/eller uregelmessige. Særlige poster er poster som er av så stor betydning for vurdering av virksomhetens økonomiske stilling at det skal gis særskilte opplysninger på egen linje i regnskapsoppstillingen, i tillegg til noter.**
6. Når forholdene tilsier det, skal det i resultatregnskap og balanse foretas en ytterligere oppdeling av poster og tilføyelse av poster som ikke inngår i oppstillingsplanene, jf. SRS 1 Oppstillingsplaner for resultatregnskap og balanse. En ytterligere oppdeling av poster kan for eksempel være aktuelt når det er foretatt en uvanlig stor avhendelse av anleggsmidler eller uvanlig stor nedskrivning.
7. Inntekts- og kostnadsposter som tilfredsstillter kriteriet for ytterligere oppdeling eller tilføyelse av poster (særlige poster), skal spesifiseres og benevnes etter inntektens eller kostnadens innhold. Eksempelvis skal et uvanlig stort tap ved avhendelse av anleggsmidler presenteres på egen linje under driftskostnader. Grunnlaget for presentasjon på egen linje i regnskapsoppstillingen skal opplyses om i note.
8. **Det er ikke adgang til å klassifisere poster som ekstraordinære, verken i resultatregnskapet eller notene.**
9. Salg eller avvikling av vesentlige deler av eller et helt virksomhetsområde kan ha betydning for vurdering av virksomhetens økonomiske stilling. Det vil kunne øke informasjonsverdien i regnskapet å skille inntekter og kostnader for den gjenværende virksomheten fra virksomhet som er avviklet eller avhendet. I slike tilfeller kan den avviklede eller avhendede virksomhet presenteres på en egen linje mellom resultat av periodens aktiviteter og avregninger.

Virkning av estimatendring

10. Regnskapsestimater er anslag på størrelser som har betydning for periodisering og vurdering, som for eksempel avsetning for forventet tap på fordringer og avskrivningstid for varige driftsmidler. Estimater endringer skiller seg fra feil i tidligere årsregnskap og prinsippendringer ved at de revurderes som en naturlig del av den finansielle rapporteringen. Korrigering av feil i tidligere årsregnskap samt endring av regnskapsprinsipp må ikke forveksles med endring av regnskapsestimat.
11. Ny informasjon kan gjøre det nødvendig å revidere et regnskapsestimat. Virkningen av estimatendringer inngår i resultatet i den perioden estimatet endres, eventuelt også i fremtidige perioders resultat.
12. Ved usikkerhet skal det brukes beste estimat, basert på de mest pålitelige opplysningene om forhold på balansedagen som foreligger når estimatene foretas.

13. Estimaterne må vurderes på balansedagen, og eventuelt revideres enten som følge av endringer i forutsetningene som estimatene bygger på, ny informasjon, større erfaring eller nye hendelser. 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 SRSer.
14. En endring av avskrivningsplan er endring av regnskapsestimat. Virkningen av slik estimatendring kan fordeles over gjenværende brukstid, som alternativ til å resultatføre virkningen i den perioden estimatet endres.
15. Virkning av estimatendring skal vises på samme resultatlinje som estimatendringen knytter seg til, eventuelt på egen linje dersom virkningen kvalifiserer som særlig post i henhold til definisjonen i denne standarden.
16. 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.

Virkning av prinsippendring

17. **Virkning av prinsippendring skal føres direkte mot virksomhetskapital, avsetning for langsiktige forpliktelser eller avregning med statskassen i balansen, avhengig av hvilke poster prinsippendringen påvirker. Virkning av prinsippendring måles på tidspunktet for inngående balanse.**
18. Det skal for hver post i resultatregnskapet, balansen og kontantstrømoppstillingen vises tilsvarende tall for foregående årsregnskap. Tallene skal om nødvendig omarbeides for å bli sammenlignbare.
19. Dersom det ikke er mulig å foreta omarbeidelse 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. Virkningen av endring av regnskapsprinsipp skal opplyses i note til regnskapet.

Korrigering av feil

20. **Korrigering av vesentlige feil i tidligere årsregnskap skal føres direkte mot virksomhetskapital, avsetning for langsiktige forpliktelser eller avregning med statskassen i balansen, avhengig av hvilke poster feilen påvirker.**
21. Det kan forekomme at det ved utarbeidelsen av regnskapet blir oppdaget feil som gjelder tidligere perioder. Slike feil kan være feil bruk av regnskapsprinsipper, feil føring av transaksjoner, feil i matematiske beregninger, feil i fortolkninger av fakta (feil i vurderinger), feil som følge av underslag o.l. Slike korrigeringer skal bare gjelde vesentlige feil og vil forekomme i svært få tilfeller. Med vesentlige feil menes feil som

er av en slik karakter at inneværende årsregnskap ikke gir et riktig bilde av virksomheten uten at feilen korrigeres. Feil som ikke er vesentlige, skal resultatføres. Korrigering av feil i tidligere årsregnskap krever endring av sammenligningstall i resultat- og balanseoppstillingen.

Noteopplysninger

22. **Det skal gis noteopplysninger i tilknytning til alle regnskapslinjer som vedrører særlige poster.**

Det skal gis noteopplysninger om avviklet eller avhendet virksomhet.

Det skal opplyses om virkningen av endring av regnskapsprinsipp som er ført direkte mot virksomhetskapsital, avsetning for langsiktige forpliktelser eller avregning med statskassen i balansen. Dersom sammenligningstall ikke er omarbeidet, skal virkningen av endringen opplyses i note.

Det skal opplyses om korrigering av vesentlige feil i tidligere årsregnskap som er ført direkte mot virksomhetskapsital, avsetning for langsiktige forpliktelser eller avregning med statskassen.

Iverksettelse

23. **Denne regnskapsstandarden gjelder for regnskapsår som starter 1. januar 2010 eller senere. Det oppfordres til tidligere anvendelse.**

Appendiks

- Status: Anbefalt statlig regnskapsstandard
- Forholdet til NRS: Denne standarden er basert på og samsvarer innholdsmessig med NRS 5 Spesifikasjon av særlige poster, korrigering 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: Det er ingen prinsipielle avvik mellom NRS 5 og SRS 3.