

# **FORELØPIG STANDARD**

## **Statlig RegnskapsStandard 3**

### **Ekstraordinære inntekter og kostnader, korrigering av feil og virkning av prinsippendring og estimatendring**

#### **Innholdsfortegnelse**

---

|                            |   |
|----------------------------|---|
| Innledning                 | 2 |
| Mål                        | 2 |
| Virkeområde                | 2 |
| Definisjoner               | 3 |
| Konkrete problemstillinger | 3 |
| Overgangsbestemmelser      | 5 |
| Iverksettelse              | 6 |
| Appendiks                  | 7 |

Versjon: 1.0

August 2008

## Innledning

I denne standarden er bestemmelsene satt med **halvfete typer**, mens kommentarer og forklarende tekst er satt i vanlig skrift.

## Mål

Målsetningen med denne standarden er å beskrive kriteriene for klassifisering av ekstraordinære inntekter og kostnader, presentasjon av andre poster, korrigering av feil samt regnskapsføring av virkning av endring av regnskapsprinsipper og endring av regnskapsestimer i statlige forvaltningsorganer (heretter kalt virksomheter) som fører sine virksomhetsregnskap etter periodiseringsprinsippet.

## Virkeområde

- 1. Denne standarden skal brukes ved klassifisering av ekstraordinære inntekter og kostnader, presentasjon av andre poster, korrigering av feil samt regnskapsføring av virkning av endring av regnskapsprinsipper og endring av regnskapsestimer i virksomhetsregnskapene for statlige virksomheter som fører sine virksomhetsregnskaper etter periodiseringsprinsippet i Finansdepartementets pilotprosjekt.**
2. Denne standarden er i denne omgang begrenset til Finansdepartementets pilotprosjekt og vil derfor ikke gjelde for andre virksomheter. Spesielt vil standarden ikke gjelde for statsforetak, helseforetak, særlovselskaper og andre statlige selskaper som fører sine regnskaper i henhold til annet lovverk.
3. Denne standarden omhandler kriteriene for klassifisering av ekstraordinære inntekter og kostnader, presentasjon av andre poster, korrigering av feil samt regnskapsføring av virkning av endring av regnskapsprinsipper og endring av regnskapsestimer. I den utstrekning standarden inneholder bestemmelser som går ut over virksomhetens fullmakter, er virksomhetens fullmakter bestemmende for regnskapsføringen.
4. Denne standarden er basert på NRS (5) Ekstraordinære inntekter og kostnader, korrigering av feil og virkning av prinsippendring og estimatendring, men begrenset til de forhold som antas å være aktuelle i statlige virksomheter. 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 Finansdepartementet.
- 5. Denne standarden angir kriteriene for klassifisering av ekstraordinære inntekter og kostnader, korrigering av feil samt regnskapsføring av virkning av endring av regnskapsprinsipper og endring av regnskapsestimer.**
- 6. Standarden er utarbeidet med hjemmel i punkt 3.2.2 i Bestemmelser om økonomistyring i staten. Standarden kommer i tillegg til de bestemmelser som er**

**gitt om regnskapsføring og rapportering i Reglement for økonomistyring i staten og Bestemmelser om økonomistyring i staten av 12. desember 2003 med endringer, senest 14. november 2006. Finansdepartementets rundskriv av 21. desember 2004 (R-107) gjelder uavkortet for korreksjoner som påvirker kontantregnskapet.**

## Definisjoner

### 7. Følgende begreper brukes i denne standarden:

**For at en post skal kunne klassifiseres som ekstraordinær må den være både uvanlig, uregelmessig og vesentlig.**

Den underliggende transaksjon eller hendelse må ikke ha sammenheng med den ordinære virksomheten, eller posten kan ligge innenfor den ordinære virksomheten, men skyldes en helt unormal risiko. I tillegg til å være uvanlig må transaksjonen eller hendelsen være av en slik type at den ikke kan forventes å inntreffe ofte eller regelmessig, og den må være vesentlig i forhold til virksomheten.

**Med andre poster forstås poster som ikke tilfredsstiller alle kriteriene for å bli klassifisert som ekstraordinære, men som likevel 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.**

**Regnskapsestimater er 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. Estimatendringer skiller seg fra feil i tidligere årsregnskap og prinsippendringer ved at de må anses som en naturlig del av aktiviteten forbundet ved produksjon 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.

**Begreper som er definert i andre statlige regnskapsstandarter brukes i denne standarden i den samme betydning som i de øvrige statlige regnskapsstandardene.**

## Konkrete problemstillinger

### Ekstraordinære inntekter og kostnader

8. **Inntekter og kostnader kan bare klassifiseres som ekstraordinære når de, ut fra virksomhetens spesifikke forhold, er både uvanlige, uregelmessige og vesentlige.**
9. En ekstraordinær hendelse forutsettes å forekomme svært sjelden, og transaksjonen eller hendelsen må være betydelig forskjellig fra de ordinære aktivitetene i

### SRS 3 Ekstraordinære inntekter og kostnader, korrigering av feil og virkning av prinsippendring og estimatendring

virksomheten. Det er et vilkår at inntekten eller kostnaden må være vesentlig i forhold til det ordinære resultatet eller over tid. Vesentlighet må vurderes ved skjønn i den konkrete situasjonen. Kostnader og tap som følge av at staten er selvassurandør kan ikke anses for ekstraordinære.

10. Presentasjonen av kostnader som etter omstendighetene dekkes ved et særskilt bevilgningsvedtak vurderes i henhold til de ordinære bestemmelsene i denne standarden. Slike særskilte bevilgninger skal presenteres som ekstraordinær inntekt dersom de kostnadene de er ment å dekke er klassifisert som ekstraordinære.

#### Andre poster

11. **Vinning eller tap ved salg av vesentlige eiendeler fra den ordinære virksomheten skal vises på egen linje mellom ordinært resultat og ekstraordinære poster på samme måte som avvikling og avhendelse av virksomhet.**
12. 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 for restruktureringskostnader. Disse kostnadene spesifiseres i så fall som ordinære driftskostnader.
13. Salg eller avvikling av vesentlige deler av eller et helt virksomhetsområde kan ha betydning for vurdering av virksomhetens økonomiske stilling. Tilsvarende vil gjelde ved salg av vesentlige enkelteideler. Det vil kunne øke informasjonsverdien i regnskapet å skille inntekter og kostnader for den gjenværende virksomhet fra virksomhet som er avviklet eller avhendet. I slike tilfeller kan den avviklede eller avhendte virksomhet presenteres på en egen linje mellom ordinært resultat etter avregning og ekstraordinære poster.

#### Virkning av estimatendring

14. **Virkning av endring av regnskapsestimat er ordinær inntekt eller kostnad som skal resultatføres i den regnskapsperiode estimatet endres, med mindre spesielle bestemmelser i andre statlige regnskapsstandarter tillater en annen løsning.**
15. Ny informasjon kan gjøre det nødvendig å revidere et regnskapsestimat. Virkningen av estimatendringer inngår i det ordinære resultat i den perioden estimatet endres, eventuelt også i fremtidige perioders ordinære resultat. Ved usikkerhet skal det brukes beste estimat på bakgrunn av den informasjon som er tilgjengelig når årsregnskapet avlegges. Det er et krav at estimatene må revideres regelmessig enten som følge av endringer i forutsetningene som estimatene bygger på, ny informasjon, større erfaring eller nye hendelser. Virkningen av estimatendring er ordinær inntekt eller kostnad, og gruppering i resultatregnskapet skal følge inntektens eller kostnadens art. I enkelte tilfeller er det vanskelig å skille mellom endring av regnskapsestimat og endring i regnskapsprinsipp. I slike tilfeller skal endringen behandles som endring i regnskapsestimat med utfyllende noteopplysning.

#### Virkning av prinsippendring

16. **Virkning av prinsippendring skal føres direkte mot virksomhetskapital, avsetning for langsiktige forpliktelser eller avregning med statskassen i balansen avhengig av hvilken post prinsippendringen påvirker. Virkning av prinsippendring måles på tidspunktet for inngående balanse.**
17. Det skal for hver post i resultatregnskapet, balansen og kontantstrømpoppstillingen vises tilsvarende tall for foregående årsregnskap. Tallene må om nødvendig omarbeides for å bli sammenlignbare.
18. 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.

### Korrigerende av feil

19. **Korrigerende av vesentlige feil i tidligere årsregnskap skal føres direkte mot virksomhetskapital, avsetning for langsiktige forpliktelser eller avregning med statskassen i balansen avhengig av hvilken post feilen påvirker.**
20. 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 m.v. Slike korrigerende skal bare gjelde vesentlige feil og vil forekomme i svært få tilfeller. Med vesentlige feil menes feil som er av en slik karakter at tidligere årsregnskap ikke gir et riktig bilde av virksomheten uten at feilen korrigeres. Feil som ikke er vesentlige, skal resultatføres. Korrigerende av feil i tidligere årsregnskap krever endring av sammenligningstall.

### Noteopplysninger

21. **Ekstraordinære inntekter og kostnader skal spesifiseres etter art. Det skal opplyses om grunnlaget for klassifisering som ekstraordinær. Det skal opplyses om andre poster som presenteres på egen linje mellom ordinært resultat og ekstraordinære poster. Det skal opplyses om virkningen av endring av regnskapsprinsipp som er ført direkte mot virksomhetskapital, 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 vesentlige feil i tidligere årsregnskap som er ført direkte mot virksomhetskapital, avsetning for langsiktige forpliktelser eller avregning med statskassen.**

### Overgangsbestemmelser

22. **Alle bestemmelsene i denne standarden skal iverksettes fra den dato Finansdepartementet bestemmer, unntatt i relasjon til forhold som ikke er godkjent som følge av overgangsbestemmelser i andre statlige**

SRS 3 Ekstraordinære inntekter og kostnader, korrigering av feil og virkning av prinsippendring og estimatendring

**regnskapsstandarder. Opplysningsbestemmelsene i denne standarden kreves ikke iverksatt for slike forhold før de aktuelle overgangsbestemmelsene i andre statlige regnskapsstandarder utløper.**

## **Iverksettelse**

- 23. Denne statlige regnskapsstandarden gjelder for årsregnskap som omfatter regnskapsperioder som begynner 1. januar 2007 eller senere.**

**APPENDIKS**      SRS 3 Ekstraordinære inntekter og kostnader,  
korrigering av feil og virkning av prinsippendring og  
estimatendring

Status:                      Foreløpig standard

Format:                    SRS 3 er gitt samme nummer som tilsvarende IPSAS. Teksten i SRS 3 er redigert etter standardoppsettet i pilotprosjektet. Bestemmelsene er satt med uthevet skrift, mens kommentarer og utdypninger av bestemmelsene er satt som vanlig tekst.

Forholdet til NRS:      Denne standarden er basert på og samsvarer innholdsmessig med NRS 5 Ekstraordinære inntekter og kostnader, 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.