

Norsk RegnskapsStandard 5

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

(Oktober 1989, revidert november 1999. Endelig NRS november 2000, revidert 2001 og september 2009)

1. Virkeområde

Denne standarden omhandler kriterier for spesifikasjon av særlige poster, korrigering av feil samt regnskapsføring av virkning av endring av regnskapsprinsipper og endring av regnskapsestimater. Krav til opplysninger og presentasjon ved avvikling og avhendelse av virksomhet er regulert av NRS 12 Avvikling og avhendelse.

2. Regnskapsloven

Etter regnskapsloven § 6-3 første ledd skal det, når den regnskapspliktiges forhold tilsier det, i resultatregnskap og balanse foretas en ytterligere oppdeling av poster og tilføyelser av poster som ikke inngår i oppstillingsplanen. Av § 7-1 fremgår det videre at det skal gis opplysninger som er nødvendige for å bedømme den regnskapspliktiges stilling og resultat og som ikke fremgår av årsregnskapet for øvrig.

Etter oppstillingsplanen for resultatregnskapet, jf. regnskapsloven § 6-1, skal ekstraordinære inntekter og kostnader vises på egne linjer etter ordinært resultat. Regnskapsloven inneholder ingen bestemmelse som definerer ekstraordinære poster. I Ot.prp. nr. 42 (1997-98) er det uttrykt at skillet mellom ordinære og ekstraordinære poster bør utvikles videre gjennom god regnskapsskikk.

Etter regnskapsloven § 4-2 annet ledd skal virkning av endring av regnskapsestimater resultatføres i den perioden estimatet endres, med mindre resultatføringen kan utsettes i samsvar med god regnskapsskikk.

Etter § 4-3 annet ledd skal virkning av endring av regnskapsprinsipp og korrigering av feil i tidligere årsregnskap føres direkte mot egenkapitalen. Andre unntak fra kongruensprinsippet skal gjøres når det er i samsvar med god regnskapsskikk. Foretak må opplyse om virkning av prinsippendring i note, jf. § 7-3.

Etter § 7-6 skal det gis opplysning om store enkeltransaksjoner.

Etter § 7-24 skal det opplyses om størrelsen og arten av ekstraordinære inntekter og kostnader.

3. Særlige poster

Det kan være poster som er av så stor betydning for vurdering av foretakets inntjeningsevne at det bør gis særskilte opplysninger om postene som egen linje i regnskapsoppstillingen, i tillegg til i noter.

Når den regnskapspliktiges forhold tilsier det, skal det i resultatregnskap og balanse foretas en ytterligere oppdeling av poster og tilføyelser av poster som ikke inngår i oppstillingsplanene, jf. regnskapsloven § 6-3 første ledd. Poster som krever spesifisering på egen linje sammenfattes i denne standard som særlige poster. Særlige poster er vesentlige poster som er uvanlige og/eller uregelmessige.

En ytterligere oppdeling av poster kan for eksempel være aktuelt der det er foretatt en uvanlig stor nedskrivning av varelager. Et annet eksempel er restruktureringskostnader.

Inntekts- og kostnadsposter som tilfredsstill kriteriet for ytterligere oppdeling eller tilføyelse av poster (særlige poster), skal spesifiseres og benevnes etter inntektens eller kostnadens innhold. Eksempelvis skal en uvanlig stor nedskrivning av varelager som presenteres på egen linje, presenteres som en driftskostnad. Grunnlaget for presentasjon på egen linje i regnskapsoppstillingen skal opplyses om i note.

Det er ikke adgang til å klassifisere poster som ekstraordinære, verken i resultatregnskapet eller notene.

4 Virkning av estimatendring

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

Ny informasjon kan gjøre det nødvendig å revurdere et regnskapsestimat. Virkningen av estimatendringer inngår i det ordinære resultatet i den perioden estimatet endres, eventuelt også i fremtidige perioders ordinære resultat.

Ved usikkerhet skal det brukes beste estimat, basert på de mest pålitelige opplysningene om forhold på balansedagen som foreligger når estimatene foretas.

Estimatene 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 god regnskapsskikk for øvrig, jf. regnskapsloven § 4-2.

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.

Virkning av estimatendring skal vises på samme resultatlinje som estimatendringen knytter seg til, eventuelt på egen linje dersom virkningen kvalifiserer som særlig post iht. standardens punkt 3.

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.

5 Virkning av prinsippendring

Regnskapsloven krever at virkningen av endring av regnskapsprinsipp skal føres direkte mot egenkapitalen, jf. regnskapsloven § 4-3. Virkningen av prinsippendring måles på tidspunktet for inngående balanse. I følge regnskapsloven § 6-6 skal det for hver post i resultatregnskapet, balansen og kontantstrømoppstillingen vises tilsvarende tall fra foregående årsregnskap. Tallene skal om nødvendig omarbeides for å bli sammenlignbare, med mindre annet følger av god regnskapsskikk.

Dersom det ikke er mulig å foreta omarbeidelse uten for store kostnader og det heller ikke er vesentlig i forhold til forståelsen av selskapets inntjeningssevne, kan omarbeidelsen utelates med mindre det fremgår noe annet av andre regnskapsstandarder. Det må uansett foretas en omarbeidelse av inngående balanse slik at virkning av prinsippendring kan beregnes.

Virkningen av endring i regnskapsprinsipp skal opplyses i note til regnskapet, jf. regnskapsloven § 7-3.

6 Korrigering av feil i tidligere årsregnskap

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. Korrigering av tidligere års feil skal føres mot egenkapitalen, jf. regnskapsloven § 4-3. Dette gjelder bare for 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. Korrigering av feil som er ført mot egenkapitalen skal opplyses om i note, og med forklaring på hva feilen består i.

Korrigering av feil som ikke er vesentlige, skal resultatføres.

Korrigering av feil i tidligere årsregnskap som er ført mot egenkapitalen krever endring av sammenligningstall.

7 Ikrafttredelse

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