

29. Prinsippvalg, estimatendringer og feil

29.1 Innledning

De ulike regnskapsstandardene til IASB omhandler avgrensede problemstillinger. For eksempel gjelder IAS 12 og IAS 19 henholdsvis utsatt skatt og pensjon, og kan ikke uten videre anvendes på andre usikre forpliktelser. IAS 37 gjelder for usikre forpliktelser som er utenfor virkeområdet til andre standarder, som for eksempel IAS 12 og 19 nevnt ovenfor.

For å finne veiledning i mer prinsipielle spørsmål må en se hen til det konseptuelle rammeverket («Conceptual Framework for Financial Reporting»). Enkelte spørsmål er imidlertid omhandlet i tre regnskapsstandarder som på mange måter er forlengelser eller utdypninger av rammeverket og ikke har et avgrenset anvendelsesområde, nemlig IAS 1, IAS 8, og IAS 10. I denne artikkelen omtales tre sentrale problemstillinger i IAS 1 og IAS 8: prinsippvalg, estimatendringer og feil. Kravene til presentasjon og tilleggsopplysninger i IAS 1 og IAS 8 omhandles i artikkelen om presentasjon, mens IAS 10 omhandles i artikkelen om hendelser etter balansedagen.

29.2 Prinsippvalg

Regnskapsprinsipper er definert som «de særlige prinsipper, målegrunnlag, konvensjoner, regler og den praksis som et foretak anvender ved utarbeiding og presentasjon av finansregnskap» (IAS 8.5).

Prinsippvalg brukes i noen sammenhenger for å beskrive et fritt valg mellom to eller flere kjente, men ulike løsninger, som for eksempel mellom anskaffelseskostmodellen og verdireguleringsmodellen for driftsmidler i IAS 16. I andre sammenhenger, som i denne artikkelen, brukes begrepet i en utvidet betydning ved at det i tillegg til de nevnte fritt-valg-situasjonene henspiller på situasjoner hvor IFRS ikke angir én eller flere akseptable løsninger, og den regnskapspliktige derfor selv må utlede en formålstjenlig løsning.

I mange sammenhenger er prinsippvalgene gjort av standardsetter.

Teorieksempel 29.1: Prinsippvalg gjort av standardsetter

Standardsetter har besluttet at balanseført verdi på varige driftsmidler og immaterielle eiendeler ikke kan være høyere enn gjenvinnbart beløp (IAS 36) og at biologiske eiendeler skal måles til virkelig verdi med fradrag for salgsutgifter (IAS 41).

I andre sammenhenger, som for eksempel i virksomhetsoverdragelser som skjer mellom enheter under samme kontroll, overlater IFRS til de regnskapspliktige å utvikle formålstjenlige prinsipper. Når det ikke foreligger en regnskapsstandard eller tolkning som angir hvilke prinsipper som skal brukes, må de regnskapspliktige anvende det såkalte veiledningshierarkiet.

Praksiseksempel 29.1 Virksomhetssammenslutning*Business combinations under common control*

Business combinations involving entities under common control are accounted for on a historical cost basis. This means applying book value accounting, which is applied in the following manner:

- Assets and liabilities of the combining entities are reflected at their carrying amounts.
- No new goodwill is recognised as a result of the combination.
- The statement of profit or loss reflects the result of the combining entities for the full year, irrespective of when the combination took place.
- Comparative figures are restated.
- The purchase price is booked against equity at the acquisition date.

Elkem beskriver sitt regnskapsprinsipp for regnskapsføring av virksomhetssammenslutninger mellom selskaper under samme kontroll i sitt årsregnskap.

Kilde: Elkem ASA, Annual Report 2022, utdrag fra note 4

29.2.1 Veiledningshierarkiet¹

Det konseptuelle rammeverket har ikke samme status som regnskapsstandardene fordi regnskapsstandardene overstyrer rammeverket. Gjennom veiledningshierarkiet i IAS 8 og IAS 1 gis imidlertid det konseptuelle rammeverket autoritet i nærmere angitte problemstillinger.

Veiledningshierarkiet er gitt i IAS 8.7–12. For å få frem fullstendigheten må en imidlertid også se hen til rammeverket og IAS 1.15–17 og 19.

1. Dekkende fremstilling (IAS 1.15)

¹ Denne delen bygger i stor grad på omtalen av veiledningshierarkiet i boken «Konseptuelle rammeverk for regnskap» (Kvifte og Johnsen, 2008).

2. Standarder og tolkninger (IAS 1.16, IAS 8.7-9)
3. Relevant og pålitelig beslutningsnyttig informasjon (IAS 8.10)
 - a. Standarder og tolkninger som omhandler analoge problemstillinger (IAS 8.11 (a))
 - b. Kriterier for regnskapsføring i rammeverket (IAS 8.11 (b))
 - c. Andre standardsetteres anbefalinger, annen regnskapslitteratur og bransjepraksis (IAS 8.12)

Det øverste nivået i veiledningshierarkiet fremgår ikke av IAS 8, men av IAS 1. Systemet innebærer at en først går gjennom hierarkiet i IAS 8 og deretter vurderer om den valgte løsningen gir en dekkende fremstilling («fair presentation»). Et regnskap utarbeidet etter IFRS skal alltid gi dekkende fremstilling. Det innebærer at en regnskapsprodusent skal overstyre et krav i en regnskapsstandard eller tolkning, dersom anvendelse av standarden og tolkningen fører til et regnskap som ikke gir en slik dekkende fremstilling. Hva som ligger i begrepet dekkende fremstilling, er ikke nærmere redegjort for i IAS 1, i andre standarder eller i litteraturen for øvrig. Det fremgår imidlertid av IAS 1.15 at en forutsetning for at regnskapet skal gi en dekkende fremstilling er at kriteriene for regnskapsføring i rammeverket er lagt til grunn.

Denne forutsetningen kan neppe forstås bokstavelig, ettersom den i så fall ville medført at enhver regnskapsstandard som ikke representerer en lojal anvendelse av disse kriteriene, skulle overstyres.

Snarere tvert imot, det må kunne forutsettes at anvendelse av standardene og tolkningene, med unntak av helt spesielle tilfeller, bidrar til å gi en dekkende fremstilling. Det er således bare i ekstremt sjeldne tilfeller at det er aktuelt å overstyre standarder og tolkninger. Det er få, om noen, kjente eksempler på at overstyringsmekanismen har blitt benyttet av norske selskaper. Bestemmelsen har for øvrig fått svært begrenset anvendelse internasjonalt.

Teoriksempel 29.2: Utsatt skatt

Kravene til regnskapsføring av utsatt resultatskatt i IAS 12 vil av enkelte anses å være tomme bestemmelser om IAS 1.15 ga grunnlag for overstyring av standarder, under henvisning til at hverken utsatte skatteforpliktelser eller utsatte skattefordeler tilfredsstiller de balanseorienterte definisjonene i rammeverket (betraktningen kan utfordres).

Teoriksempel 29.3: Klassifisering gjeld

Kravene i IAS 1 til å omklassifisere gjeld til kortsiktig på balansedagen, selv om gjelden tilfredsstiller kravene for å være klassifisert som langsiktig på det tidspunktet regnskapet publiseres (dvs. ved brudd med lånebetingelser på balansedagen som er reparert etter balansedagen, men før offentliggjøring av regnskapet) kan ikke overstyres under henvisning til IAS 1.15 og at kortsiktig klassifisering ikke gir en dekkende fremstilling.

En viktig nyansering av overstyringskravet i IAS 1 er at det ikke kan gjelde for løsninger som er tillatt etter regnskapsstandardene, selv om de åpenbart ikke gir en dekkende fremstilling.

Teoriksempel 29.4: Korridor

Det var relativt bred enighet om at korridoradgangen i IAS 19 som var tillatt frem til 2012, ikke ga en dekkende fremstilling. Overstyringskravet i IAS 1 ble likevel i praksis aldri forstått som et forbud mot bruk av korridoren. Først da IAS 19 ble endret med virkning for 2013, ble det slutt på bruk av korridorløsningen.

Denne sammenhengen kommer imidlertid ikke eksplisitt til uttrykk i IAS 1 eller andre steder i IFRS-litteraturen.

Det neste nivået i veiledningshierarkiet er nærmest en selvfølgelighet. Regnskapsstandardene og tolkningene skal anvendes (IAS 8.7). Det som imidlertid er viktig å merke seg, er at eventuell implementeringsveiledning / anvendelsesveiledning («Implementation Guidance» / «Application Guidance»), som ofte representerer vedlegg til de respektive regnskapsstandardene, i mange tilfeller skal følges. Det følger av IAS 8.9 at påskriften på disse vedleggene styrer hvorvidt veiledningen representerer et krav eller ikke. En påskrift om at vedlegget er en integrert del av standarden gir vedlegget standardautoritet, mens det motsatte reduserer autoriteten. I praksis legger man imidlertid langt mer vekt på vedlegg som ikke er en integrert del av standardene enn annen veiledning på nivå 3. Skillet mellom integrerte og ikke-integrerte vedlegg fremstår derfor snarere som en sikkerhetsventil i tilfelle konflikt mellom ikke-integrerte vedlegg og standardtekst, enn en reell nedprioritering.

Det tredje nivået i veiledningshierarkiet ville sjelden vært veiledende eller begrensende i utledningen av løsninger, hvis en ikke hadde utdypet dette nivået i IAS 8.11 og IAS 8.12. At informasjonen som gis i regnskapet skal være relevant, pålitelig og beslutningsnyttig, er selvfølgelig, spesielt ettersom kravet til dekkende fremstilling er utledet fra det samme utgangspunktet.

I enkelte tilfeller omhandles aktuelle problemstillinger i en standard, men de faller likevel utenfor standardens virkeområde, for eksempel fordi enkelte bransjer er ekskludert fra virkeområdet (3a).

Teoriksempel 29.5: Olje- og gassbransjen

Inntil en fikk IFRS 6 var det ingen konkret veiledning som gjaldt for regnskapsføring av bore- og leteutgifter i olje- og gassbransjen. Problemstillingen er analog med forsknings- og utviklingsutgifter som er omhandlet i IAS 38, men olje- og gassbransjen er utenfor virkeområdet til denne standarden.

En eksplisitt ekskludering fra en standards eller tolknings virkeområde overstyrer det generelle kravet om å anvende en standard eller tolkning analogt i tråd med 3a i veiledningshierarkiet. Det er imidlertid ikke noe i veien for å se hen til den aktuelle standarden i en slik situasjon.

Teoriksempel 29.6: Analog anvendelse

Det fremgår av begrunnelsesvedlegget til IFRIC 12 om tjenesteutsettingsordninger mellom offentlige og private enheter at tolkningen etter veiledningshierarkiet i IAS 8 kan anvendes analogt på tilsvarende avtaler mellom private enheter (IFRIC 12.BC14).

Teoriksempel 29.7: Virksomhetssammenslutninger

IFRS 3 gjelder for virksomhetssammenslutninger, men ikke om sammenslutningen skjer mellom selskap underlagt samme kontroll (IFRS 3.2(c)). I praksis har det utviklet seg en forståelse for at tilsvarende regnskapsføring som den som følger av IFRS 3 kan brukes på samme-kontroll-sammenslutninger, forutsatt at de anses å representere reelle transaksjoner. Denne forståelsen er en anvendelse av 3a i veiledningshierarkiet.

Rekkevidden til 3a er ikke alltid lett tilgjengelig. Det følger for eksempel av IAS 1.32 at nettopresentasjon av eiendeler og gjeld og inntekter og kostnader kun er tillatt dersom det følger av en regnskapsstandard eller tolkning. Innebærer IAS 1 på dette punktet at analog anvendelse av regnskapsstandarder, anvendelse av andre standardsetters anbefalinger og bransjepraksis som tilsier nettopresentasjon, ikke er aktuelt? Som et utgangspunkt må IAS 1.32 forstås strengt.

Dersom det ikke finnes standarder eller tolkninger som omhandler tilsvarende eller analoge problemstillinger, vil en i praksis normalt være henvist til 3b i veiledningshierarkiet, men det vil sjelden være egnet til å gi eksplisitt veiledning i å finne en løsning. Dette skyldes primært at rammeverket bare gir generelle retningslinjer for regnskapsføring.

I 3c likestilles andre standardsetters anbefalinger og uttalelser, annen regnskapslitteratur og utbredt bransjepraksis. Forutsetningen for å ta andre standardsetters uttalelser i betraktning er at de forholder seg til et tilsvarende konseptuelt rammeverk som IASB. Det betyr helt åpenbart at uttalelser fra de standardsettende organene i USA (Financial Accounting Standards Board (FASB)), Storbritannia (Financial Reporting Council (FRC)), Canada (Accounting Standards Board (AcSB)), Australia (Australian Accounting Standards Board (AASB)) og New Zealand (New Zealand Accounting Standards Board (NZASB)) er relevante ettersom alle har nærmest identiske rammeverk som IASB. Mer uklart er det om uttalelser fra andre standardsettere, som for eksempel Norsk RegnskapsStiftelse (NRS), kan være relevante. I Norge har vi et konseptuelt rammeverk representert ved de grunnleggende regnskapsprinsippene og den bakenforliggende utredning-

gen (NOU 1995:30), som i motsetning til IASBs rammeverk, er resultatorientert. At det norske rammeverket ikke er balanseorientert kan neppe i seg selv være diskvalifiserende i denne sammenhengen, ettersom det er en tilleggspremiss i 3c at løsningen som utledes ikke kan være i konflikt med kriteriene for regnskapsføring, herunder de balanseorienterte definisjonene (3b). En norsk løsning som gir balanseposter som ikke kvalifiserer som eiendeler og gjeld etter IASBs rammeverk, vil imidlertid ikke være aktuell.

Teoriksempel 29.8: Fremtidig vedlikehold

Adgangen under god regnskapsskikk til å avsette for fremtidig vedlikehold vil ikke kunne anvendes under IFRS ettersom en slik avsetning er i brudd med IAS 8.11(b) (en avsetning for fremtidig vedlikehold er ikke gjeld i IASBs rammeverk).

Det er interessant å merke seg at henvisningen til *annen regnskapslitteratur* ikke er begrenset på noen som helst måte, utover den generelle premissen om at løsningene ikke kan være i strid med kriteriene for regnskapsføring (3b). Med andre ord kan annen regnskapslitteratur være retningsgivende for å finne løsninger til tross for mangel på standarder, noe som synes å tilsi at et vidt spekter av tilgjengelig litteratur kan være relevant.

Teoriksempel 29.9: Annen regnskapslitteratur

Uttalelser og kommentarutgaver utarbeidet av de store revisjonsselskapene er annen regnskapslitteratur i denne sammenheng. Det er ingenting i veiledningshierarkiet som tilsier at en kilde av annen litteratur overstyrer en annen, for eksempel at en veiledningsuttalelse fra en revisorforening anses å overstyre en uttalelse fra et revisjonsselskap eller motsatt. I dette eksemplet kan imidlertid en vanlig rettskildetrukkning muligens tilsi at det bør legges mer vekt på førstnevnte enn sistnevnte kilde. Det samme gjelder når en ser hen til andre standardsettere med *lignende rammeverk*. En kan for eksempel ikke si at en uttalelse under US GAAP overstyrer en tilsvarende uttalelse under UK GAAP (begge har *lignende rammeverk*).

Tilsvarende kan bransjepraksis brukes som kilde for løsninger forutsatt at den er anerkjent (ikke *vedtatt* slik den offisielle norske oversettelsen av IAS 8.12 legger til grunn). Det tilsier at praksis innenfor bransjen må være rimelig ensartet for at den skal kunne tillegges vekt, på samme måte som en etablert og utbredt praksis er i samsvar med norsk god regnskapsskikk.

Ettersom US GAAP er langt mer utviklet enn IFRS, oppstår det stadig spørsmål om US GAAP kan anvendes etter veiledningshierarkiet i IAS 8. Gitt at US GAAP er forankret i et tilsvarende rammeverk som IFRS og de to standardsetterne på mange områder har samarbeidet tett om utvikling av regnskapsstandarder i nyere tid er det ofte særlig naturlig å se hen til praksis og veiledning etter US GAAP.

Teoriksempel 29.10: US veiledning

IFRS 15 om inntekter er så godt som identisk med den tilsvarende amerikanske standarden. For ikke-amerikanske selskaper notert i USA som anvender IFRS, men også for andre IFRS-rapporterende selskaper, er det rimelig å se hen til veiledning som er gitt til den amerikanske inntektsføringsstandard, selv om tilsvarende veiledning ikke kan gjenfinnes under IFRS.

Samsillet mellom de ulike nivåene i veiledningshierarkiet kan illustreres med teoriksempel 29.11 og praksiseksempel 29.2 om flerkundebibliotek.

Teoriksempel 29.11: Flerkundebibliotek

I seismikkbransjen var det tidligere vanlig å gjøre avskrivning av flerkundebiblioteker basert på en inntektsbasert modell som tilsvarer den som amerikanske seismikk-selskaper har brukt under US GAAP. Denne praksisen var således etablert i henhold til 3(c) i veiledningshierarkiet. Med virkning fra 1. januar 2016 gjorde IASB en endring i IAS 38, med den konsekvens at den amerikanskinspirerte praksisen ikke lenger kunne videreføres, ettersom standardendringen innebar at en fra og med 2016 har hatt mer autoritativ veiledning på nivå 2 i veiledningshierarkiet.

Praksiseksempel 29.2 Flerkundebibliotek

Nedenfor vises hvordan TGS ASA annonserte prinsippendringen i Teoriksempel 29.11 i sitt årsregnskap for 2015:

New Standards and Interpretations Issued, but not Yet Effective

The standards and interpretations that are issued, but not yet effective, up to the date of the issuance of TGS' financial statements are disclosed below. TGS intends to adopt these standards, if applicable, when they become effective.

• IAS 16 Property, Plant and Equipment and IAS 38 Intangible Assets

The amendments to these standards clarify that the use of revenue-based methods to calculate the depreciation of an asset is not appropriate because revenue generated by an activity that includes the use of an asset generally reflects factors other than the consumption of the economic benefits embodied in the asset. The amendments also clarifies that revenue is generally presumed to be an inappropriate basis for measuring the consumption of the economic benefits embodied in an intangible asset. This presumption, however, can be rebutted in certain limited circumstances. TGS has considered the impact of the amendment and will implement the following changes to amortization of the multi-client library from 1 January 2016:

- During the work in progress [WIP] phase, amortization will continue to be based on total cost versus forecasted total revenues of the project.
- After a project is completed, a straight-line amortization is applied. The straight-line amortization will be assigned over a remaining useful life, which for most projects is expected to be 4 years. The straight-line amortization will be distributed evenly through the financial year independently of sales during the quarters.

Kilde: TGS ASA, Annual Report 2015, utdrag fra note 1.

29.2.2 Prinsippendringer

Ovenfor er det redegjort for relevante vurderinger som må gjøres ved prinsippvalg. Ofte innebærer et prinsippvalg endring fra et tidligere prinsipp. Dette gjelder for eksempel når en ny standard trer i kraft. I en del situasjoner velger imidlertid selskaper å endre prinsipp uten at en ny standard eller tolkning eller endringer i disse har trådt i kraft. Dette omtales ofte som *frivillige prinsippendringer*. Frivillige prinsippendringer kan kun gjøres når det nye prinsippet medfører at regnskapet gir pålitelig og mer relevant informasjon enn det tidligere prinsippet. Denne vurderingen er krevende. Terskelen er etablert i tråd med det underliggende kravet om at en skal anvende konsistent prinsipper på tvers av regnskapsperioder, og for å unngå at selskaper tilpasser regnskapsprinsippene sine til periodespesifikke forhold.

Teoriksempel 29.12: Fra kontroll til felles kontroll

Gjeldende IFRS 10 forutsetter at ved tap av kontroll i et datterselskap skal gjenværende eierinteresse måles til virkelig verdi (IFRS 10.25, B98(b)). Gjeldende IAS 28 forutsetter at ved overføring av en eiendel, eksempelvis aksjer i et datterselskap, fra investor til en felleskontrollert virksomhet skal investor inntektsføre en forholdsmessig gevinst (IAS 28.28). Ved etablering av en felleskontrollert virksomhet med tingsinnskudd i form av aksjer i datterselskap, gir IFRS 10 og IAS 28 således motstridende løsninger. Praxis er derfor uensartet.

I 2023 etablerer Selskap A en felleskontrollert virksomhet sammen med Selskap X. Selskap A og Selskap X eier 50 % hver i den felleskontrollerte virksomheten. Selskap A skyter sine aksjer i det heleide datterselskapet, Selskap B, inn som tingsinnskudd i den felleskontrollerte virksomheten. Selskap A regnskapsførte det «nedsalget» som skjer i Selskap B gjennom etableringen av en felleskontrollert virksomhet, i tråd med IFRS 10. Selskap A innregnet dermed en gevinst på «nedsalget» i datterselskapet tilsvarende differansen mellom virkelig verdi og balanseført verdi på aksjene i Selskap B.

I 2024 gjennomfører Selskap A en tilsvarende transaksjon med Selskap X. Selskap A skyter inn aksjer i sitt heleide datterselskap, Selskap C, som tingsinnskudd i den nye felleskontrollerte virksomheten. Selskap A ønsker nå å regnskapsføre en forholdsmessig gevinst på overføringen i tråd med IAS 28. Selskap A vil ved bruk av dette prinsippet kun realisere en gevinst på tingsinnskuddet tilsvarende den andelen (50 %) som i realiteten overføres til medinvestoren, Selskap X.

Ettersom selskapet valgte å regnskapsføre transaksjonen i 2023 i tråd med IFRS 10, vil reglene for prinsippendringer få anvendelse dersom selskapet ønsker å endre prinsipp til regnskapsføring i tråd med IAS 28, for transaksjonen i 2024. Å underbygge at prinsippet i tråd med IAS 28 i 2024 er mer relevant enn prinsippet i IFRS 10 i den nevnte situasjonen, fremstår som vanskelig med mindre det er underliggende forhold i de to transaksjonene som er forskjellige og som kan på en overbevisende måte kan forklare ulike prinsipper.

Ved underbygging av et prinsipps relevans er praksis i det aktuelle markedet, for eksempel et børsmarked og/eller bransjepraksis, naturlig å se hen til. Å endre

et prinsipp som er dominerende i en bransje til et prinsipp kun et fåtall bransjeselskaper anvender, vil normalt være vanskelig å forsvare.

Teoriksempel 29.13: Prinsippendring

2.4 Endringer i regnskapsprinsipper og noteopplysninger

Verdiregulering av kontoreiendommer i Euroland (eiendom, anlegg og utstyr)

Konsernet har revurdert regnskapsføringen av eiendom, anlegg og utstyr (varige driftsmidler) knyttet til måling av en klasse varige driftsmidler etter førstegangsinnregning. Tidligere ble alle varige driftsmidler målt ved bruk av anskaffelseskostmodellen hvor eiendelen etter førstegangsinnregning ble balanseført til anskaffelseskost fratrukket akkumulerte avskrivninger og akkumulerte tap ved verdifall.

Fra 1. januar 2023 har konsernet valgt å endre metoden for regnskapsføring av kontoreiendom i Euroland klassifisert som varige driftsmidler ettersom konsernet mener at verdireguleringsmodellen gir mer relevant informasjon til brukerne av regnskapet da det er mer sammenstilt med praksis hos konkurrenter. I tillegg gir tilgjengelige verdsettelsesteknikker mer pålitelige estimater av kontoreiendommenes virkelige verdi. Konsernet har benyttet verdireguleringsmodellen prospektivt.

Etter førstegangsinnregning måles kontoreiendommene i Euroland til virkelig verdi på datoen for verdireguleringen minus eventuelle senere akkumulerte avskrivninger og tap ved verdifall. Se Note 17 for detaljer.

Kilde: Good Group International Ltd (EY eksempelregnskap), 2023, utdrag fra note 2.4.

Ettersom IAS 8 etablerer en terskel for prinsippendringer, er det sentralt å avgrense prinsippendringer fra andre endringer. For eksempel er ikke ytterligere spesifisering av en post i regnskapet en prinsippendring.

Teoriksempel 29.14: Ytterligere spesifisering

Selskap A hadde tidligere presentert immaterielle eiendeler, herunder patenter og kundeportefølje, på én linje i balansen. I 2023-regnskapet valgte selskapet å presentere patenter og kundeportefølje på separate linjer, rett etter hverandre.

Denne endringen er ingen prinsippendring, men snarere en ytterligere spesifisering av posten immaterielle eiendeler.

På den andre siden er en omrokking av linjer i regnskapet å anse som en prinsippendring.

Teoriksempel 29.15: Omrokking av linjer

Selskap A hadde tidligere presentert resultat fra felleskontrollert virksomhet på en egen linje i driftsresultatet. I 2023-regnskapet valgte selskapet å presentere resultatandelen på egen linje etter driftsresultatet.

Dette er å anse som en prinsippendring ettersom innholdet i driftsresultatet endres betydelig, og således representerer endringen noe mer enn en endring i spesifikasjonene av postene i resultatregnskapet.

Det er viktig å skille mellom de to nevnte situasjonene fordi prinsippendringster-skelen innebærer at endringen i teorieksempel 29.15 krever nærmere vurdering og begrunnelse før den eventuelt kan gjøres enn det som gjelder for teorieksempel 29.14. Omrokkering av linjer som representerer en prinsippendring forutsetter at nytt presentasjonsprinsipp er «mer relevant» enn det forrige (IAS 8.14(b)), mens ytterligere spesifisering gjennom oppsplitting av linjer er en vurdering av art og funksjon og vesentlighet (IAS 1.29).

Tilsvarende er det ikke å anse som en prinsippendring dersom det er tale om substansielt forskjellige transaksjoner (IAS 8.16(a)).

Teorieksempel 29.16: 45 % eierskap

Selskap A kjøpte i 2023 45 % av aksjene i Selskap B, og konsoliderte Selskap B under henvisning til at det forelå faktisk kontroll som følge av eierskapet. De resterende 55 % av aksjene var eid av en rekke andre småaksjeeiere uten noen form for tilknytning til hverandre, og ingen av disse eide mer 2 % av aksjene i Selskap B.

I 2024 kjøpte Selskap A 45 % av aksjene i Selskap C. Selskap A regnskapsførte investeringen etter egenkapitalmetoden ettersom Selskap A anså at det forelå betydelig innflytelse som følge av eierskapet. Det var fem andre aksjonærer i Selskap C. Ingen av disse hadde tilknytning til hverandre, og fire av disse eide 10 % og én eide 15 % av aksjene.

Selskap A gjorde ikke noen form for prinsippendring fra konsolidering til egenkapitalmetoden ettersom investeringene i Selskap B og C reelt sett er ulike, til tross for at de to investeringene i form synes like. Investeringene hadde ulikt innhold ettersom Selskap A faktisk kontrollerte Selskap B, mens det ikke forelå kontroll, kun betydelig innflytelse, over Selskap C.

Videre er det ikke å anse som en prinsippendring om en endrer prinsipp i forhold til et tidligere prinsipp, dersom den aktuelle transaksjonen i tidligere års regnskap ikke har hatt vesentlig betydning for selskapet (IAS 8.16(b)).

Teorieksempel 29.17: Valutagevinst og -tap

Selskap A hadde i tidligere år innarbeidet valutagevinster og -tap på linjen *Andre driftskostnader*, som inngikk i *Driftsresultat*. I 2023 besluttet selskapet å presentere valutagevinster og -tap på en egen linje utenfor *Driftsresultat*. Årsaken var at denne posten først i 2023 representerte et vesentlig beløp, og endringen i 2023 ble således ikke ansett for å representere en prinsippendring.

29.2.3 Regnskapsføring av prinsippendringer

Prinsippendringer, uansett om de er frivillige eller følger av nye eller endrede standarder eller tolkninger, skal regnskapsføres ved at virkningen av prinsippendringen korrigeres mot egenkapitalen i inngående balanse (IAS 8.22). Det innebærer at en skal anvende det nyvalgte prinsippet tilbake i tid *som om* det alltid hadde blitt benyttet. Det er gitt unntak fra omarbeiding av tidligere perioders tall når omar-

beiding *ikke er praktisk mulig (IAS 8.23)*. Dette er imidlertid en høy terskel, og i praksis er det således sjelden at den kommer til anvendelse.

I mange tilfeller gis det egne overgangsbestemmelser når det utgis nye eller endrede standarder eller tolkninger. Slike særlige overgangsbestemmelser overstyrer de generelle kravene som er gitt i IAS 8. I fortsettelsen er det de generelle kravene som redegjøres for.

Dersom prinsippendringen har vesentlig innvirkning på balanse ved begynnelsen av foregående periode, altså sammenligningsperioden, skal det utarbeides og presenteres en tredje balanse som reflekterer balansen ved inngangen til foregående periode, jf. IAS 1.40A. Dette gjelder også når et selskap har flere sammenligningsperioder. Også i disse tilfellene skal tredjebalansen vise balansen ved inngangen til foregående periode, og ikke inngangen til den første sammenligningsperioden.

Teoriksempel 29.18: Tredjebalanse ved flere sammenligningsperioder

Selskap A gjorde en prinsippendring i 2023. Prinsippendringen hadde vesentlig virkning for inngående balanse i 2022. Selskap A presenterte sammenligningstall for de to foregående periodene, altså 2022 og 2021. I dette tilfellet måtte Selskap A presentere fire balanser; per 31. desember 2021, per 1. januar 2022, per 31. desember 2022, og per 31. desember 2023.

I praksis er det ikke uvanlig i slike tilfeller å markere utgående balanse for 2021 som et substitutt for inngående balanse for 2022 ved bruk av fotnote, forutsatt at de to er identiske (noe de ofte er).

Kravet til å presentere en tredje balanse gjelder også ved feilrettinger og når det gjøres omklassifiseringer i balansen.

Praksiseksempel 29.3 Tredjebalanse

Atea gjennomførte en prinsippendring i 2022-regnskapet som følge av en agendabeslutning fra IFRS IC og en feilretting, med den konsekvens at selskapet innarbeidet en tredjebalanse per 1. januar 2021, altså inngående balanse for foregående regnskapsår.

Consolidated statement of Financial Position

NOK in million	Note	31 Dec 2022	Restated 31 Dec 2021	Restated 1 Jan 2021
ASSETS				
Property, plant and equipment	<u>12</u>	541	493	538
Right-of-use assets	<u>19</u>	1,253	1,200	1,288
Deferred tax assets	<u>10</u>	207	276	303
Goodwill	<u>13</u>	4,132	3,942	4,088
Other intangible assets	<u>13</u>	452	328	289
Investment in associated companies	<u>14</u>	0	0	17
Long-term subleasing receivables	<u>19, 23</u>	36	53	83
Other long-term receivables	<u>15</u>	99	29	20
Non-current assets		6,719	6,321	6,626
Inventories	<u>14</u>	1,198	1,191	797
Trade receivables	<u>6, 15, 23</u>	6,701	5,189	5,818
Other receivables	<u>6, 15, 23</u>	2,268	1,916	1,606
Short-term subleasing receivables	<u>19, 23</u>	45	71	126
Other financial assets		4	7	5
Cash and cash equivalents	<u>23</u>	922	1,353	1,605
Current assets		11,138	9,727	9,957
Total assets		17,858	16,048	16,584
EQUITY AND LIABILITIES				
Share capital and premium	<u>16</u>	680	657	503
Other reserves		1,518	1,444	1,627
Retained earnings	<u>2</u>	1,531	1,406	1,234
Equity		3,728	3,507	3,363
Interest-bearing long-term liabilities	<u>18, 20, 23</u>	-	475	475
Long-term sublease liabilities	<u>19, 20, 23, 27</u>	36	53	83
Long-term leasing liabilities	<u>19, 23</u>	1,018	986	1,039
Other long-term liabilities	<u>23</u>	116	190	7
Deferred tax liabilities	<u>2, 10</u>	145	164	185
Non-current liabilities		1,316	1,867	1,790
Trade payables	<u>17, 23</u>	8,100	6,574	6,934
Interest-bearing current liabilities	<u>18, 20, 23</u>	586	8	7
Current sublease liabilities	<u>19, 20, 23, 27</u>	45	71	126
Current leasing liabilities	<u>19, 23</u>	318	284	310
Tax payable		265	136	133
Provisions	<u>22</u>	50	27	184
Other current liabilities	<u>6, 17, 23</u>	3,424	3,562	3,710
Other financial liabilities	<u>23</u>	26	12	28
Current liabilities		12,813	10,674	11,430
Total liabilities		14,129	12,541	13,220
Total equity and liabilities		17,858	16,048	16,584

Kilde: Atea Group ASA, Annual report 2022, balanseoppstilling.

29.2.4 Noteinformasjon om prinsippendringer

Ved prinsippendringer skal det gis tilleggsopplysninger som redegjør for hvorfor endringen er gjort. Dersom det er en konsekvens av en ny eller endret standard eller tolkning, skal det gis informasjon om denne, og i tilfelle endringen er gjennomført i samsvar med særskilte overgangsbestemmelser skal dette opplyses om. Når det er gjort en frivillig prinsippendring skal det redegjøres for hvorfor det nye prinsippet gir mer relevant informasjon enn det tidligere prinsippet.

For inneværende periode og tidligere perioder skal det gis opplysninger om virkningen av prinsippendringen på de ulike regnskapslinjene og resultat per aksje, herunder utvannet resultat per aksje. Dette gjelder uansett hva begrunnelsen for prinsippendringen er. I praksis ser en ofte at det syndes mot den første delen av dette kravet, det vil si at selskaper ofte ikke gir informasjon om virkningen av prinsippendringen i inneværende periode. Dette er ikke veldig overraskende, ettersom en normalt gjør prinsippendringen ved inngangen til en periode, og det er da særlig upraktisk å måtte videreføre det tidligere prinsippet parallelt med det nye prinsippet i endringsåret. Også fra et brukerperspektiv fremstår kravet noe underlig, ettersom det nye prinsippet er mer relevant og trendanalyser gjennom regnskapsperiodene således bør gjøres i samsvar med dette prinsippet, ikke det tidligere prinsippet. Når det er sagt, kravet gjelder (IAS 8.28(f)), og det må således etterleves.

Praksiseksempel 29.4 Prinsippendring

Vår Energi valgte i 2022 å endre regnskapsprinsipp for måling av «overløft» (solgt utover selskapets andel av periodens produksjon).

Restatement of overlift/underlift due to change in accounting principles

Vår Energi has elected to change its accounting policy for measurement of overlift to measure both overlift/underlift at cost as we believe this will provide more relevant information about financial performance and financial position of the Company. In addition, this change will also make Vår Energi more comparable to peer companies on the NCS. In prior reporting periods, the overlift was recognised for the fair value / sale price while the underlift was measured at the lower of production cost and sale price.

Comparative figures have been restated accordingly and the impact on relevant comparison periods is included in the table below.

Restating impact on Balance Sheet Statement

USD 1000	Note	01 Jan 2021	31 Dec 2021
Underlift before restatement		142 257	189 105
Impact of restatement		(67 948)	(78 888)
Underlift after restatement	<u>20</u>	74 309	110 217
Overlift before restatement		166 175	317 605
Impact of restatement		(121 034)	(276 428)
Overlift after restatement	<u>27</u>	45 142	41 177
Equity before restatement		1 854 877	1 472 369
Impact of restatement		11 679	43 459
Equity after restatement		1 866 556	1 515 828
Deferred tax before restatement		7 342 952	7 799 594
Impact of restatement		41 407	154 082
Deferred tax after restatement	<u>12</u>	7 384 359	7 953 676

Restating impact on Statement of Comprehensive Income

USD 1000	Note	2021
Adjustment of (over)/under lift before restatement		(116 947)
Impact of restatement		148 960
Adjustment of (over)/under lift after restatement	<u>6</u>	32 013
Income tax (expense) / income before restatement		(1 876 143)
Impact of restatement		(116 188)
Income tax (expense) / income after restatement	<u>12</u>	(1 992 331)
Earnings per share before restatement		0.25
Impact of restatement		0.01
Earnings per share after restatement		0.26

Impact of restatement include both NGL correction and change in accounting policy for measurement of overlift.

Difference between impact in P&L vs. change in equity is related to translation effects.

Kilde: Vår Energi ASA, Annual report 2022, utdrag fra note 3.

29.2.5 Fortsatt-drift-forutsetningen

Ved utarbeidelse av finansregnskap skal ledelsen vurdere selskapets even til å fortsette driften etter regnskapsperiodens slutt. Fortsatt drift er ikke definert i IFRS, men fremkommer implisitt ved at regnskapet skal utarbeides i tråd med forutset-

ningen med mindre ledelsen enten planlegger å avvike virksomheten eller ikke har noe annet realistisk alternativ, for eksempel på grunn av selskapets finansielle stilling.

Fortsatt-drift-forutsetningen er ikke et prinsipp under IFRS, men en underliggende forutsetning i henhold til IASBs rammeverk. Den er prinsiplignende siden et brudd på forutsetningen potensielt påvirker innregning, måling, presentasjon og noteopplysninger, men på en langt mer gjennomgripende måte enn et regnskapsprinsipp.

Under US GAAP (ASC 205–30) skal regnskapet utarbeides under forutsetning om likvidasjon når avviking er *uunngåelig* («imminent»). ASC 205–30 redegjør for hvordan eiendeler og gjeld skal måles i en slik situasjon. Eiendeler skal måles til forventet realisasjonsverdi, herunder eiendeler som tidligere ikke har blitt innregnet (for eksempel egenutviklede immaterielle eiendeler), mens gjeld skal måles som ved fortsatt drift (altså skal en for eksempel ikke anta at gjeld vil bli ettergitt). Forventede realisasjonsutgifter skal det avsettes for. Videre er det etter ASC 205–30 ikke krav om de samme regnskapsoppstillingene som ved fortsatt drift. Det er kun krav om en oppstilling over netto eiendeler og oppstilling over endringer i netto eiendeler i perioden.

IFRS er taus om hva som er alternativet til et fortsatt-drift-regnskap når fortsatt drift ikke kan legges til grunn etter IAS 1.25. Det følger av veiledningshierarkiet 3c at ASC 205–30 kan være et aktuelt referansepunkt etter IFRS. Det er imidlertid liten tvil om at terskelen for avvik fra fortsatt drift er lavere enn terskelen for likvidasjonsregnskap (at likvidasjon er uunngåelig) etter ASC 205–30. Det betyr således at avvik fra fortsatt drift kan være aktuelt til tross for at et likvidasjonsregnskap etter ASC 205–30 ikke er aktuelt. Det er også uklart om målereglene og regnskapsoppstillingsreglene etter ASC 205–30 kan anvendes under IFRS, og det må derfor vurderes konkret i de aktuelle tilfellene.

I noen tilfeller vil ledelsen, når den foretar sin fortsatt-drift-vurdering, ha kjennskap til vesentlige usikkerheter knyttet til hendelser eller forhold som kan så betydelig tvil om selskapets evne til fortsatt drift. Slike usikkerheter skal opplyses om i note. Dette kravet gjelder i de tilfeller hvor ledelsen, på tross av usikkerheten, vurderer at regnskapet skal avlegges under forutsetning om fortsatt drift. I slike tilfeller er det nærliggende å anse opplysningskravet i IAS 1.122 om skjønnsutøvelse som relevant. Ved betydelig usikkerhet er det lite tvil om at ledelsen har utøvet et skjønn som har stor betydning for regnskapet. Med andre ord er det ikke bare krav om å opplyse om usikkerheten, men også om skjønnen som ledelsen har utøvet og som har gitt grunnlag for utarbeidelse av et fortsatt-drift-regnskap.

Praksiseksempel 29.5 Opplysningskrav knyttet til forutsetning om fortsatt drift

Finanstilsynet har gjennom sin kontrollvirksomhet gitt uttrykk for sin forståelse av innholdet i dette kravet, og oppsummerte sine vurderinger i Rundskriv 12/2015.

4 Opplysningskrav knyttet til forutsetning om fortsatt drift

Det følger av IAS I *Presentasjon av finansregnskap* nr. 25 at ledelsen skal vurdere om forutsetningen for fortsatt drift er til stede ved utarbeidelse av finansregnskapet. Dersom ledelsen i sin vurdering er klar over forhold som kan skape vesentlig usikkerhet rundt evnen til fortsatt drift, skal det opplyses om disse usikkerhetene. Dette gjelder både ved avleggelsen av årsregnskapet og delårsregnskapet, jf. IAS I .4.

IAS I .26 gir en mer utfyllende beskrivelse av de vurderingene som ledelsen skal gjøre knyttet til om en fortsatt driftsforutsetning er passende eller ikke. Ledelsen skal blant annet ta hensyn til all tilgjengelig informasjon om fremtiden, og omfanget av analysene som må gjøres, vil være avhengig av selskapsesifikke forhold som blant annet nåværende og forventet lønnsomhet og tilgang på kapital. I en situasjon der det er knyttet usikkerhet til fortsatt drift, forventes det at det har blitt gjort omfattende analyser av disse forholdene.

Det skal opplyses i noter om det skjønn ledelsen har utøvet i vurderingen av forutsetningen for fortsatt drift, jf. IAS 1.122 og agendaavgjørelsen fra IFRS' Interpretations Committee (IC) fra juli 2014.2 Noteopplysningene må være selskapsesifikke og detaljerte, slik at en bruker av regnskapet klart kan forstå de forutsetningene som antakelsen om fortsatt drift hviler på.

Fortsatt drift og likvidetsrisiko

Forutsetninger om fortsatt drift er nært knyttet til et foretaks likvidetsrisiko. Det følger av IFRS 7 *Finansielle instrumenter - opplysninger* nr. 39 a) og c) at et foretak skal gi en forfallsanalyse av finansielle forpliktelser, og en beskrivelse av hvordan iboende likvidetsrisiko håndteres. I IFRS 7 BI OA, BI 1 og BI IC-F gis det ytterligere veiledning til hvilken informasjon som bør gis.

For et foretak der det er usikkerhet om fortsatt drift, vil det være av vesentlig betydning å men oversikt over fremtidige forfall brutt ned i korte nok tidsperioder. Det må presiseres at intervallene som er gitt som eksempel i IFRS 7 BI I kun er eksempler, og at hensiktsmessige perioder må vurderes i hvert enkelt tilfelle. I de fleste tilfeller der det er usikkerhet om fortsatt drift, vil det være naturlig å dele opp perioden fra tre måneder til ett år og fra ett år til fem år i flere tidsintervaller enn hva som er gitt i eksemplet.

Finanstilsynet har kommentert likvidetsrisiko og opplysninger om lånevilkår i rundskriv 5/2013 og i rundskriv 31/2014. Se punkt 2.2.2 «Likvidetsrisiko» og 2.2.4 «Opplysninger om låneavtlevilkår» i rundskriv 5/2011, og punkt 7 «Likvidetsrisiko - håndtering av den iboende risikoen» i rundskriv 31/2011.

Informasjon i delårsrapporteringen

Et foretak skal i delårsrapporten sin inkludere en forklaring av hendelser og transaksjoner som er vesentlige for å forstå endringene i foretakets finansielle stilling og inntjening siden slutten av forrige årsrapporteringsperiode, jf. IAS 34 *Delårsrapportering* nr. 15. Ved betydelig usikkerhet om fortsatt drift, er det etter Finanstilsynets vurdering avgjørende at informasjonen i delårsregnskapene er presis og dekkende om disse forholdene.

Det er ikke tilstrekkelig at mer utfyllende informasjon eventuelt blir gitt i børsmeldinger eller presentasjonsmaterieell i forbindelse med fremleggelse av delårsrapportene.

Kilde: Finanstilsynets kontroll med finansiell rapportering i 2015, Rundskriv 12/2015.

29.3 Estimaterendringer

Etter IAS 8 skal estimaterendringer periodiseres «prospectively» (fremadrettet). Det skilles mellom estimaterendringer som bare vedrører inneværende periode, og estimaterendringer som vedrører inneværende og fremtidige perioder. I sistnevnte tilfelle skal resultatføringen av virkningen av estimaterendringen fordeles over de relevante periodene (IAS 8.36). Dette er for eksempel tilfellet ved endring av avskrivningstid for anleggsmidler. En økning i forventet økonomisk levetid knyttet til et anleggsmiddel kan justeres ved å reversere tidligere kostnadsførte avskrivninger over resultatet i endringsåret (reverseringsløsningen). Alternativt kan amortisering av estimaterendringen over gjenværende avskrivningstid være en aktuell løsning (knekkpunktsløsningen). Begge løsningene medfører endrede avskrivninger både i inneværende og fremtidige perioder i forhold til opprinnelig avskrivningsplan, og representerer i så måte «prospective» periodisering. Det er imidlertid en vanlig forståelse at bare knekkpunktsløsningen kan anvendes etter IFRS.

Praksiseksempel 29.6 Prospektiv endring

Scatec ASA opplyste i sitt konsernregnskap for 2022 at det har endret sitt estimat på forventet levetid på solcelleanlegg fra 25 til 30 år, med prospektiv anvendelse fra og med 1. januar 2023.

Estimation uncertainty

Estimated useful life of power plants

The estimated useful lives of power plants are reviewed on an annual basis and changes in useful lives are accounted for prospectively.

In most of these markets the sale of electricity depends on having a PPA, hence, the length of the PPA is deemed to be the critical factor for determine useful life. The power plants currently in operation have 15 to 25 years off-take agreements. Whether or not these agreements will be extended is not currently known. Technical useful life for the power plants is deemed to be at least 30 years, a factor also considered when assessing depreciation period. The assessment is made on a plant by plant basis, and most of the Group's power plants are depreciated over the length of the PPA. Existing Ukrainian regulation allow to choose to sell electricity under a PPA agreement or directly in the electricity spot market, thus the solar plants in Ukraine are not dependent on an PPA agreement and will be able to sell produced electricity in the existing electricity spot market in the country during and/or after expiry of the current PPA contracts. There are no limitations on the terms and validity of the market energy sales agreements. Consequently, the Group has revised the estimated useful life of its five solar plants in Ukraine from 25 to 30 years per 31 December 2022. This change in estimate will be applied prospectively from 1 January 2023 and will not result in any restatement to the current or prior year consolidated financial statements.

Kilde: Scatec ASA, Annual report 2022, utdrag fra note 9.

Som omtalt i kapittel 29.2.3 og kapittel 29.4 følger det av IAS 8 at virkningen av prinsippendringer og feil skal korrigeres mot egenkapitalen i inngående balanse («retrospective application»). Estimatendringer skal som nevnt resultatføres i endringsperioden. Det er derfor viktig å skille estimatendringer fra prinsippendringer og feil. I mange tilfeller er dette skillet opplagt, men i noen tilfeller er det usikkert om en regnskapsmessig virkning kan henføres til en estimatendring eller en prinsippendring. Et bytte av målebasis, for eksempel virkelig-verdi-måling som erstatning for transaksjonsmåling, representerer en prinsippendring i denne sammenhengen. En endring av avskrivningsperioden er imidlertid en estimatendring, og mer generelt kan en legge til grunn at virkningen av endringer i inndata eller endringer i målemetoder skal behandles som estimatendringer (IAS 8.34A). I tilfeller hvor en ikke er i stand til å bestemme om en regnskapsmessig virkning skyldes en estimatendring eller en prinsippendring, skal en behandle virkningen som en estimatendring (IAS 8.35).

Teorieksempel 29.19: Diskonteringsrente

Et eksempel på en situasjon hvor det ikke er åpenbart om en endring representerer en prinsipp- eller en estimatendring, er bytte av statsobligasjonsrenten med foretaksobligasjonsrenten som grunnlag for fastsettelsen av diskonteringsrenten ved regnskapsføring av pensjonsforpliktelser etter IAS 19. Dette ble et aktuelt spørsmål i Norge i 2012 da mange norske selskaper valgte å begynne og bruke renten i OMF-markedet som grunnlag for fastsettelse av diskonteringsrenten, mens de i tidligere perioder hadde brukt statsobligasjonsrenten. Samtlige anså dette som en estimatendring under henvisning til at prinsippet var det samme både før og etter endringen, nemlig bruk av foretaksobligasjonsrenten dersom det eksisterer et dypt foretaksobligasjonsmarked, og bruk av statsobligasjonsrente i andre tilfeller. Overgangen til bruk av OMF-rente var begrunnet i at dette markedet nå ble ansett som dypt og en følgelig tilfredsstilte kravene i IAS 19 til å bruke foretaksobligasjonsrenten. Det ble også vist til at det å behandle dette som en prinsippendring ville innebære at sammenligningstallene ville blitt omarbeidet ved bruk av foretaksobligasjonsrente i en periode (2011) da det ikke eksisterte et dypt marked for foretaksobligasjoner. Med endringen i IAS 8 med virkning for 2023, IAS 8.34A, har den nevnte praksisen fra 2012 fått eksplisitt støtte i standarden.

IAS 8 krever noteopplysninger om arten av estimatendringer og kvantifisering av virkningen av estimatendringer som har effekt i inneværende periode eller forventes å ha effekt i fremtidige perioder. Det gis unntak fra kravet om kvantifisering av effekten for fremtidige perioder dersom det ikke er praktisk mulig. *Praktisk mulig* representerer en høy terskel. Det skal med andre ord mye til for å argumentere for at en har en situasjon hvor en kan unnlate å gi informasjon som angitt. Dersom effekten i fremtidige perioder ikke lar seg kvantifisere, skal dette opplyses om.

29.4 Feil

I enkelte tilfeller avdekkes feil i tidligere rapporterte tall. IAS 8.5 definerer feil i tidligere regnskapsperioder som «utelatelser fra og feilaktige opplysninger i foretakets finansregnskap for én eller flere perioder som skyldes manglende eller feilaktig bruk av pålitelig informasjon som a) var tilgjengelig da finansregnskapet for disse periodene ble godkjent for offentliggjøring, og b) med rimelighet kunne forventes å ha blitt innhentet og tatt i betraktning ved utarbeiding og presentasjon av finansregnskapene.»

Typiske eksempler på feil er regnefeil, feil anvendelse av regnskapsprinsipper, forglemmelser, feiltolkninger av faktum og bedrageri. Estimatendringer skiller seg tydelig fra feilrettinger ved at informasjonen som estimatendringen bygger på er ny i forhold til tidligere perioder. Men dersom det gjøres en endring i et estimat i en periode basert på informasjon som også var tilgjengelig da regnskapet for foregående periode ble utarbeidet, vil dette være en feilretting og ikke en estimatendring, og behandles tilsvarende (med omarbeiding av tidligere perioders tall).

Feilretting skal regnskapsføres på samme måte som prinsippendringer, altså ved at tidligere perioders tall skal omarbeides og virkningen av feilen korrigeres mot inngående balanse i sammenligningsperioden (med mindre feilen oppstod på et senere tidspunkt). Dersom virkningen på tidligere perioder ikke er vesentlig, kan omarbeiding unnlates. Det er også et praktisk-mulig-unntak for omarbeiding av tidligere perioders tall ved feilretting, men som tidligere nevnt er dette en særlig høy terskel. Kravet om å presentere en tredje balanse (IAS 1.40A) gjelder også ved feilretting. Dette er nærmere omtalt i kapittel 29.2.3.

Opplysningskravene er tilsvarende som for prinsippendringer, med unntak av at det ikke er krav om å vise virkningen av feilen på tallene for inneværende periode. Det er selvforklarende at det å reflektere feilen i inneværende periode, etter at den er avdekket, vil gi rimelig meningsløs informasjon.

Praksiseksempel 29.7 Retting av feil

Atea rettet en feil i sitt 2022-regnskap, og forklart feilrettingen i note

b) Prior period Errors

Change in equity in the opening balance as at 1 January 2021

The equity in the opening balance as of 1 January 2021 has been changed due to prior period accounting errors. The errors are due to historical calculation of deferred tax assets in Atea Denmark related to goodwill, resulting in understated deferred tax liabilities. Because the errors have accumulated over multiple years, it has been impracticable to allocate the period-specific effects of the errors to specific years. Consequently, the opening balance sheet of the comparison financial period to 31 December 2021 has been restated to reflect adjustments relating to

all prior years. The changes have been applied retrospectively. The impact on Atea's financial statements for financial year 2021 is:

- Deferred tax expense is increased by NOK 3 million.
- Profit for the period is reduced by NOK 3 million.
- Earnings per share and diluted earnings per share is reduced by NOK 0.03 per share.
- Deferred tax liabilities opening balance 1 January 2021 is increased by NOK 20 million.
- Retained earnings in the opening balance 1 January 2021 is reduced by NOK 20 million.

Kilde: Atea Annual ASA, Annual report 2022, utdrag fra note 2.
