

Inngangur

Tilgangur þessarar reglu er að skilgreina hvað teljist til reglulegs rekstrar í rekstrarreikningum fyrirtækja og mæla fyrir um framsetningu reglulegra og óreglulegra rekstrarliða, aflagðrar rekstrarstarfsemi og annarra tengdra atriða. Í lögum um ársreikninga, nr. 144/1994 og í reglugerð um framsetningu og innhald ársreikninga og samstæðureikninga, nr. 696/1996, er að finna fyrirmæli um þetta efni en þau fyrirmæli þarfnast nánari skýringa.

Í lögum um ársreikninga er ekki að finna ítarlegar skilgreiningar á hugtökum sem fyrir koma við gerð rekstrarreiknings. Af þeim sökum hefur í framkvæmd verið nokkur munur á því hvernig fyrirtæki flokka einstaka tekju- og gjaldaliði með þeim afleiðingum að samanburður á milli fyrirtækja er erfiðari en ella væri. Þá eiga fyrirtæki kost á því samkvæmt lögum að breyta um reikningsskilaaðferð eða matsaðferð, en framsetning þess konar breytinga hefur einnig verið með mismunandi hætti. Það er því mat Reikningsskilaráðs að reglna sé þörf í þessum efnunum og hefur ráðið, eins og áður, einkum tekið mið af reglum Alþjóðlegu reikningsskilanefndarinnar, sem í þessu tilviki eru staðlar nr. 8 og 35.

Í meginefninu sem hér fylgir á eftir eru reglur settar fram með feitu og skásettu lettri. Þar á eftir fer umfjöllun um einstaka liði eftir því sem tilefni er til. Líta ber á þá umfjöllun sem hluta af reglunum. Í viðauka eru sýnishorn af framsetningu og upplýsingagjöf í skýringum um þau málefni sem reglur þessar fjalla um.

Regla þessi tekur til þeirra aðila sem skylt er að fara að lögum um ársreikninga.

Reglur um framsetningu

1. Fyrirtæki skulu skýra frá hagnaði eða tapi af reglulegum rekstri, áhrifum óreglulegra rekstrarliða, aflagðs rekstrarþáttar, skekkja og mats- og reglubreytinga í samræmi við reglur þessar.
2. Samkvæmt lögum um ársreikninga og reglugerðum sem settar eru á grundvelli þeirra um framsetningu ársreikninga er rík áhersla lögð á að árangur fyrirtækja af reglulegum rekstri komi fram í rekstrarreikningi. Með hliðsjón af því að lesendur reikningsskila líta m.a. til þeirra sem tækis til þess að meta framtíðarrekstur fyrirtækis er eðlilegast að hugtakið reglulegur rekstur taki til afkomu sem ætla má að verði á næsta reikningstímabili að óbreyttum rekstrarskilyrðum. Af þessum sökum er þýðingarmikið fyrir lesendur reikningsskila að áhrif óreglulegra rekstrarliða, aflagðs rekstrarþáttar, skekkja, sem og áhrif mats- og reglubreytinga séu einangruð frá reglulegum og áframhaldandi rekstri og ítarlegar skýringar fylgi.

Skilgreiningar

3. Helstu hugtök sem fyrir koma í þessum reglum eru eftirfarandi:
 - Reikningsskilaaðferðir eru aðferðir sem fyrirtæki beitir á grundvelli fyrirmæla laga eða venja.
 - Regluleg rekstrarstarfsemi tekur til viðskipta sem varða áframhaldandi meginstarfsemi fyrirtækis og tekna og gjalda sem henni tengjast.
 - Óreglulegir rekstrarliðir eru tekju- og gjaldaliðir sem varða viðskipti eða atburði sem ekki tengjast áframhaldandi og reglulegum rekstri fyrirtækis. Samkvæmt því er ekki gert ráð fyrir að þessir tekju- og gjaldaliðir endurtaki sig í bráð eða lengd.
 - Aflagður rekstrarþáttur er rekstrarstarfsemi sem fyrirtæki hefur hætt og hafði verulega rekstrarlega þýðingu, en heyrði áður undir meginstarfsemi fyrirtækis.
 - Skekkjur eru mistök við gerð reikningsskila sem uppgötvast á yfirstandandi tímabili og varða reikningsskil fyrir fyrri ár og teljast vera svo mikilvægar að fyrri reikningsskil geta ekki lengur talist vera áreiðanleg þegar þau voru birt.

Hagnaður eða tap

4. Allar tekjur og öll gjöld tiltekins tímabils skulu koma fram í rekstrarreikningi nema lög eða reglur Reikningsskilaráðs kveði á um annað.
5. Venjulega eru allar tekjur og gjöld tiltekins tímabils færð á því tímabili til ákvörðunar á rekstrarafkomu, þar með taldir óreglulegir liðir og áhrif breytinga á matsreglum. Samt sem áður kunna að koma upp tilvik þegar ákveðnir rekstrarliðir skulu ekki feldir inn í rekstrarreikning viðkomandi tímabils. Um tvenns konar tilvik af þessum toga er fjallað í reglum þessum, þ.e. leiðréttingar vegna skekkja og áhrif breyttra reikningsskilaaðferða. Aðrir liðir sem ekki eru til umfjöllunar í reglunum kunna

einnig að uppfylla þau skilyrði sem gerðar eru til slíkra liða, svo sem áhrif umbreytingar á ársreikningi úr einum gjaldmiðli í annan.

6. Hagnaður eða tap af rekstri fyrirtækis tekur til eftirfarandi þriggja þátta og skulu þeir skýrlega sundurgreindir í rekstrarreikningi fyrirtækis:

- a) hagnaður eða tap af reglulegri áframhaldandi rekstrarstarfsemi,
- b) aðrir rekstrarliðir sem taka til óreglulegra rekstrarliða og
- c) áhrif af aflögðum rekstrarþáttum.

7. Meginregla er að allar tekjur og öll gjöld skuli birtast í rekstrarreikningi. Í því felst að ekki er heimilt að færa tekjur og gjöld um eigið fé nema í þeim tilvikum sem reglur þessar heimila frávik frá meginreglunni. Þessi frávik eru tvö og er fjallað um þau í töluliðum 31 og 37. Annars vegar skal færa leiðréttingu á skekkju sem hefur mikilvæg áhrif á efni reikningsskila og hins vegar skulu áhrif vegna reglubreytinga færast til breytingar á eigin fé í upphafi þess reikningstímabils sem breytingin er gerð.

Óreglulegir rekstrarliðir

8. Fjárhæð og tegund hvers einstaks óreglulegs rekstrarliðar skal sérgreind í rekstrarreikningi enda sé hún veruleg.

9. Nánast öll viðskipti fyrirtækja sem leiða af sér tekjur eða gjöld verða til í venjulegum rekstri þeirra. Það heyrir því til undantekninga að viðskipti eða atburðir hafi í för með sér tekjur eða gjöld sem flokka skal sem óreglulega rekstrarliði. Það sem ræður því hvort um óreglulegan rekstrarlið er að ræða lýtur að því hvort eðli rekstrarliðarins er óvenjulegt með hliðsjón af rekstri viðkomandi fyrirtækis fremur en tíðni atburðarins. Þannig gæti tiltekinn rekstrarliður verið óreglulegur hjá einu fyrirtæki en ekki öðru.

10. Óreglulegir rekstrarliðir eru einkum liðir sem ekki lúta valdi forráðamanna fyrirtækis, heldur eru utanaðkomandi öfl að verki og eignaupptaka. Dæmi eru t.d. tjón af völdum jarðskjálfta eða annarra náttúruhamfara. Nauðsynlegt er, ásamt því að skýra frá tölulegum áhrifum í rekstri fyrirtækis, að veita frekari upplýsingar í skýringum um eðli hinna óreglulegu rekstrarliða, hvort sem þeir eru tekjur eða gjöld.

Rekstrarhagnaður eða rekstrartap af reglulegri starfsemi

11. Þegar tekjur og gjöld, sem falla undir reglulega starfsemi, eru verulegar fjárhæðir og hafa þýðingu við túlkun á reikningsskilum fyrirtækis skal greina frá tegund og fjárhæð viðkomandi rekstrarliða meðal reglulegra tekna eða gjalda.

12. Þó að þeir rekstrarliðir sem um er fjallað í tölulið 11 séu ekki óreglulegir samkvæmt reglunum, getur eigi að síður haft verulega þýðingu fyrir lesendur reikningsskila að fá upplýsingar um slíka rekstrarliði. Það má gera annað hvort með því að sérgreina viðkomandi rekstrarlið í rekstrarreikningi og/eða veita ítarlegar upplýsingar um hann í skýringum. Dæmi um þess konar rekstrarliði væru eftirfarandi:

- a) niðurfærsla birgða,
- b) söluhagnaður eða sölutap af eignum,
- c) sérstök niðurfærsla varanlegra rekstrarfjármuna,
- d) tjónabætur og kostnaður af málarekstri fyrir dómstólum,
- e) kostnaður við endurskipulagningu rekstrar.

Aflögð rekstrarstarfsemi

13. Eftirfarandi tvö tilvik valda því að rekstrarstarfsemi telst vera aflögð: a) hafi fyrirtæki selt með formlegum hætti tiltekna rekstrarstarfsemi á viðkomandi uppgjörstímabili, eða b) hafi stjórn fyrirtækis samþykkt að leggja niður tiltekna starfsemi og tilkynnt þá ákvörðun.

14. Þótt ekki sé sérstaklega í lögum um ársreikninga fjallað um þau áhrif á rekstur fyrirtækis sem það kann að hafa að hætta tiltekinni rekstrarstarfsemi, má samt ætla að það samrýmist góðri reikningsskilavenju að greina frá þessum áhrifum í rekstrarreikningi fyrirtækis. Gagnstætt því sem á við um óreglulega rekstrarliði, þá geta stjórnendur fyrirtækis yfirleitt ákveðið hvort tiltekin starfsemi er lögð niður. Augljóslega getur það skipt lesendur reikningsskila miklu að fá upplýsingar um hvort starfsemi tiltekins rekstrarþáttar, sem gæti verið dótturfélag eða deild, verður haldið áfram. Af þeim sökum er þess krafist að áhrifin af hinni aflögðu rekstrarstarfsemi komi skilmerkilega fram.

15. Fyrirtæki skal veita eftirfarandi upplýsingar um aflagða starfsemi ef hún fullnægir skilyrðum 13. töluliðs: a) lýsingu á hinni aflögðu rekstrarstarfsemi, b) dagsetningu ákvörðunar um að starfsþáttur verði lagður af, c) tímann sem ætla má að það taki að leggja starfsemina niður, d) bókfært verð eigna og skulda er varða hina aflögðu starfsemi, e) tekjur, gjöld, hagnaður eða

tap af aflagðri starfsemi ásamt skattalegum áhrifum, og f) greiðsluáhrif hinnar aflögðu starfsemi og áhrif hennar á flokka yfirlits um sjóðstreymi.

16. Það fer eftir atvikum hversu ítarleg frásögnin þarf að vera um ofangreind atriði. Í sumum tilvikum er um einfalda aðgerð að ræða og engum sérstökum vandkvæðum er bundið að leggja niður tiltekinn rekstrarþátt. Í öðrum tilvikum getur verið talsvert flókið mál að leggja niður starfsemiþátt og það auk þess tekið nokkurn tíma. Meginmál er að lesandi reikningsskila fái greinargóða lýsingu á áhrifum þess að tiltekinni starfsemi er hætt. Hér er ekki aðeins átt við áhrif á tekjur og gjöld, heldur einnig áhrif í efnahagsreikningi. Sé ekki unnt að veita ofangreindar upplýsingar í reikningsyfirlitunum, þ.e. rekstrarreikningi, efnahagsreikningi og sjóðstreymi, skal veita frekari upplýsingar í skýringum með reikningsskilum. Til samræmis við meðhöndlun á skattalegum áhrifum óreglulegra rekstrarliða er gerð krafa um að skattaleg áhrif af aflagðri rekstrarstarfsemi komi skýrt fram.

17. Hafi ákvörðun um að leggja niður tiltekinn starfsþátt verið tekin eftir dagsetningu reikningsskila en áður en reikningsskilin eru samþykkt af stjórn, skal greina frá áhrifum aflagðrar starfsemi í samræmi við reglur þessar.

18. Samkvæmt þessari reglu er óheimilt að flokka tekjur og gjöld sem reglulega liði ef fyrir liggur, eftir dagsetningu reikningsskila, að samsvarandi rekstrarliðir muni ekki endurtaka sig á næsta rekstrartímabili. Það er sem sé ekki skilyrði fyrir flokkun rekstrarliða að tiltekinni rekstrarstarfsemi hafi verið hætt á meðan rekstrartímabilið stóð yfir; ákvarðanir sem teknar eru eftir dagsetningu reikningsskila en áður en þau eru formlega samþykkt af stjórn og varða framtíðarrekstur geta leitt til breytinga á flokkun tekna og gjalda.

19. Hafi rekstraraðili selt tiltekinn rekstrarþátt og þar með hætt honum skal skýra frá ágóða eða tapi af sölunni miðað við bókfært verð eigna og yfirtekinna skulda. Þá skal upplýsa um þýðingarmiklar breytingar á greiðsluflæði vegna slíkrar sölu, ef við getur átt. Taki tíma að leggja rekstrarstarfsþátt niður skal skýra frá áhrifum aflagðrar starfsemi á rekstur á meðan verkefninu er ekki að fullu lokið.

20. Samkvæmt þessari grein skal ekki einungis veita upplýsingar um tekjur og gjöld þess rekstrarþáttar sem verður lagður af, heldur einnig um bókhaldslegan ávinning eða tap af sölu eigna þegar svo ber undir. Þá skal einnig veita upplýsingar um breytingar á greiðsluflæði á tímabilinu og næstu tímabilum á meðan enn er ekki lokið öllum verkefnum sem varða þá starfsemi sem hefur verið hætt.

21. Hætti fyrirtæki við að leggja starfsþátt í rekstri niður, sem áður hafði verið sýndur sem aflagður rekstrarþáttur, skal frá því skýrt í reikningsskilum og áhrifum þess á rekstur og efnahag.

22. Fjárhagslega endurskipulagningu og rekstrarliði sem henni tengjast má ekki flokka sem aflagða starfsemi nema þeir falli að skilgreiningum í reglum þessum.

23. Aflagða starfsemi má ekki flokka sem óreglulega rekstrarliði.

24. Birta skal samanburðarfjárhæðir fyrri ára sem svara til rekstrar aflagðrar starfsemi. Þá skal einnig í árshlutareikningsskilum skýra frá áhrifum aflagðrar rekstrarstarfsemi.

25. Þótt tekjur og gjöld á einu ári séu flokkuð sem regluleg starfsemi gæti það gerst á næsta rekstrartímabili að sömu rekstrarliðir séu flokkaðir sem aflögð rekstrarstarfsemi. Til þess að samanburðarfjárhæðir í rekstrarreikningi séu sambærilegar við rekstur á því ári sem ákvörðun er tekin um að leggja niður einhvern rekstrarþátt, verður að breyta samanburðarfjárhæðum miðað við flokkun tekna og gjalda árið á undan. Kostnað af fjárhagslegri endurskipulagningu sem ber að sýna sem sjálfstæðan gjaldalið í rekstrarreikningi meðal reglulegra gjalda en einnig væri unnt að upplýsa um hann í skýringum án þess að sérgreina hann í rekstrarreikningi. Loks er kveðið á um það í reglum þessum að hafi ákvörðun um að leggja niður tiltekna starfsemi verið breytt og frá því hafi verið greint í fyrri reikningsskilum, skal skýra frá áhrifum þess á reglulegan rekstur á því reikningstímabili sem sú ákvörðun er tekin.

Breyting á reikningshaldslegu mati

26. Skýra skal frá áhrifum breytinga á reikningshaldslegu mati á því tímabili sem matsbreyting er gerð og á síðari tímabilum, ef það getur átt við. Samkvæmt þessu eru afturvirkar matsbreytingar ekki heimilar.

27. Reikningsskil fyrirtækja byggja að ýmsu leyti á mati á ýmsum liðum. Til að mynda er það háð mati semjanda reikningsskila hversu mikið viðskiptakröfur eða birgðir eru færðar niður. Hið sama gildir um mat á líftíma eigna og ábyrgðarskuldbindingum sem eru færðar í bækur. Mat skal unnið á grundvelli ábyggilegra upplýsinga en þegar fram líða stundir geta forsendur hafa breyst og því nauðsynlegt að breyta matinu. Séu slíkar matsbreytingar gerðar gilda þær frá og með breytingarári en ekki er heimilt að gera afturvirkar breytingar á reikningsskilum fyrri ára gagnstætt því sem á við um breytingar á reikningsskilaaðferðum.

28. Stundum getur verið óljóst hvort breyting fellur í flokk matsbreytinga eða breytinga á reikningsskilaaðferð. Við þær aðstæður ber að flokka breytinguna sem matsbreytingu.

29. Áhrif matsbreytinga skulu koma fram í sama rekstrarlið og árið á undan. Upplýsa skal um fjárhæð og tegund matsbreytinga og þau áhrif sem matsbreytingin hefur á reikningsskil seinni tímabil ef unnt er.

30. Þó að áhrif matsbreytinga kunni að hafa veruleg áhrif á efni reikningsskila er óheimilt að flokka hana sem óreglulegan rekstrarlið, heldur verður matsbreytingin að koma fram í sama tekju- eða gjaldalið og breytingin varðar. Hins vegar mætti sérgreina hana í flokki viðkomandi tekna eða gjalda og þá ber að veita ítarlegri upplýsingar í skýringum um breytinguna en þó má ekki gefa upplýsingar sem eru til þess fallnar að kasta rýrð á fyrri reikningsskil, enda er afturvirk breyting ekki heimil.

Skekkjur

31. Skekkjur skulu færast til breytingar á óráðstöfuðu eigin fé í ársbyrjun og skal breyta samanburðarfjárhæðum til samræmis nema sérstökum vandkvæðum sé bundið að gera það og skal þá um það upplýst.

32. Skekkjur geta átt sér stað við gerð reikningsskila. Þær stafa einkum af röngum útreikningum, rangri beitingu reikningsskilaaðferða, misskilningi á staðreyndum, vísitandi rangfærslum eða vangá. Séu skekkjur svo mikilvægar að lesandi fengi aðra mynd af rekstri og efnahag fyrirtækis ef upplýst er um þær, verður að skýra frá þeim. Að öðrum kosti teljast skekkjur minniháttar og við þær aðstæður er engin ástæða til þess að skýra frá þeim í reikningsskilum og þær því einfaldlega felldar inn í viðeigandi rekstrarliði. Gera verður greinarmun á skekkjum og matsbreytingum enda eru kröfur um frásögn ólíkar.

33. Fyrirtæki skal skýra frá fjárhæð og tegund skekkju á reikningsskil. Upplýsa skal um áhrif á hvert rekstrarár sem birt er til samanburðar og hið sama gildir um áhrif í efnahagsreikningi.

34. Uppgötvist skekkja sem veruleg áhrif hefur skal færa hana um óráðstafað eigið fé. Varði skekkjan meira en eitt ár skal breyta samanburðarfjárhæðum fyrir þau reikningsár sem birt eru í reikningsskilunum. Þannig færast áhrif skekkju til breytingar á samanburðarfjárhæðum næstliðins ár og til breytingar á óráðstöfuðu eigin fé í upphafi þess árs sem fyrst er birt. Til frekari skýringar skal veita upplýsingar um fjárhæð og tegund skekkjunnar í sjálfstæðri skýringu með reikningsskilunum

Breyting á reikningsskilaaðferð

35. Fyrirtæki má aðeins breyta um reikningsskilaaðferð á grundvelli ákvæða laga um slíka breytingu eða á grundvelli fyrirsmála í opinberum reglum um reikningsskil eða ef önnur aðferð þykir betur eiga við það efnahagslega fyrirbrigði sem aðferðinni er ætlað að mæla.

36. Meginregla við gerð reikningsskila er samsvörun í gerð þeirra. Af þeim sökum er mjög þrengt að möguleikum fyrirtækja til þess að breyta um aðferðir við gerð reikningsskila. Í tveimur tilvikum er það heimilt eða skylt. Hafi lögum um reikningsskil eða reglum, sem gefnar eru út af til þess bærnum aðilum, verið breytt um meðhöndlun tiltekinna reikningsskilaatriða verður að breyta um aðferð og þá í samræmi við þau lög eða reglur sem um breytinguna eru settar. Breyting á reikningsskilaaðferð takmarkast þó ekki aðeins við þetta tilvik, heldur er einnig heimilt að breyta um aðferð ef hin nýja aðferð þykir eiga betur við. Samkvæmt þessu er ekki heimilt að breyta um aðferð til þess eins að draga fram æskilega niðurstöðu í reikningskilunum; breytinguna verður að vera unnt að rökstyðja með vísan til skýrari frásagnar og betri upplýsingagjafar.

37. Áhrif reglubreytingar skulu vera afturvirk og koma til breytingar á óráðstöfuðu eigin fé í byrjun þess árs sem breyting er gerð. Samanburðarfjárhæðum skal breyta til samræmis við hina nýju reikningsskilaaðferð, nema sérstökum vandkvæðum sé bundið að reikna þau afturvirku áhrif út. Í skýringum skal skýra frá ástæðum fyrir breytingunni.

38. Hafi breyting á reikningsskilaaðferð veruleg áhrif á rekstur fyrri ára eða síðari ára skal frá þeim áhrifum greint í skýringum.

39. Með þessari reglu er tekið fram að skýra skuli frá áhrifum aðferðarinnar á reikningsskil fyrri ára. Það skal gera með breytingum á reikningsyfirlitunum en sé þess ekki kostur verða skýringar að duga.

Gildistaka

40. Reglur þessar um meðferð óreglulegra rekstrarliða, skekkja, matsbreytinga og breytinga á reikningsskilaaðferð, sem settar eru samkvæmt heimild í 80. gr. laga um ársreikninga nr. 144/1994, taka til reikningsskila sem samin eru fyrir tímabil sem hefjast 1. janúar 2001 eða síðar.

Reikningsskilaráð

Reykjavík, 3. maí 2000.