

Kommunal regnskapsstandard nr. 5



Fastsatt som KRS av styret i foreningen GKRS 08.10.2010

Endring av regnskapsprinsipper, estimater og korrigerings av tidligere års feil

1. INNLEDNING OG BAKGRUNN

1. Hovedoppgaven for regnskapet er å gi relevant og pålitelig informasjon om virksomhetens resultat, finansielle stilling og utvikling. Sentrale funksjoner er dermed registrering, bearbeiding, verddivurdering og måling, samt presentasjon av økonomiske data. Disse forhold påvirkes av eventuelle endringer i regnskapsprinsipper, estimater og korrigerings av tidligere års feil.
2. Denne standarden omhandler regnskapsmessig behandling av endringer i regnskapsprinsipper, endringer i regnskapsestimater og korrigerings av feil i tidligere års regnskap.

2. REGELVERK

1. De grunnleggende regnskapsprinsippene i kommuneregnskapet fremgår av kommuneloven § 48 nr. 2 og forskrift om årsregnskap og årsberetning for kommuner og fylkeskommuner av 15.12.2000 (regnskapsforskriften) § 7. Vurderingsreglene i regnskapsforskriften § 8 bidrar også til å definere de grunnleggende regnskapsprinsippene.
2. Det fremgår av regnskapsforskriften § 7 femte ledd at det i den grad enkelte utgifter, utbetalinger, inntekter eller innbetalinger ikke kan fastsettes eksakt ved tidspunktet for regnskapsavleggelsen, skal det registreres et anslått beløp i årsregnskapet for vedkommende år. Justering i henhold til eksakt beløp foretas i det påfølgende regnskapsår.
3. Virkningen av endringer i regnskapsprinsipp som påvirker arbeidskapitalen skal føres direkte mot konto for prinsippendringer, jf. regnskapsforskriften § 7 syvende ledd. I merknadene til denne bestemmelsen har departementet angitt hvilke tidligere prinsippendringer som skal regnskapsføres mot konto for prinsippendringer.

3. DRØFTELSE

3.1 Definisjoner

Følgende begreper anvendes i denne standarden:

Regnskapsprinsipper er retningslinjer for periodisering og måling av regnskapsposter. Regnskapsprinsippene skal være konsistente over tid, men endringer i lover, forskrifter eller god kommunal regnskapsskikk, kan medføre at regnskapsprinsippene må endres.

Regnskapsestimater er anslag på størrelser som har betydning for periodisering, verdivurdering og måling som for eksempel avskrivningstid for varige driftsmidler.

Tidligere års feil er feil oppdaget i regnskapet i ettertid som gjelder tidligere perioder og må korrigeres. Ofte gjelder dette feil bruk av regnskapsprinsipper, feilførte transaksjoner, feil i beregninger, feilvurderinger mv.

3.2 Endringer i regnskapsprinsipper

1. Som endring i regnskapsprinsipp regnes endringer i retningslinjer for periodisering og måling av regnskapsposter. Videre regnes pålagt endret praktisering av anordningsprinsippet som endring i regnskapsprinsipp, jf. merknadene til regnskapsforskriften § 7 syvende ledd. Som følge av at regnskapsprinsippene skal være konsistente over tid, vil endringer i regnskapsprinsipper ha karakter av å være uvanlige hendelser.
2. Slike uvanlige hendelser som ikke har sammenheng med kommunens drift det år endringen i regnskapsprinsipp gjennomføres, bør ikke påvirke kommunens drifts- eller investeringsregnskap. Virkningen av endringer i regnskapsprinsipper regnskapsføres derfor direkte mot egenkapitalen.
3. Virkning av endringer i regnskapsprinsipper som påvirker arbeidskapitalen regnskapsføres direkte mot egenkapitalen på egen konto for prinsippendringer. Regnskapsføringen kommer dermed ikke i konflikt med grunnleggende sammenhenger i kommuneregnskapet.
4. Endringer i regnskapsprinsipp som påvirker anleggsmidler og/eller langsiktig gjeld regnskapsføres direkte mot kapitalkonto.
5. Virkningen av prinsippendringen innarbeides i balansen det aktuelle året endringen skal gjennomføres. Det settes ikke krav til å omarbeide oppstillinger som omfatter tidligere år for sammenligninger.
6. Etter regnskapsforskriften § 13-4 skal den regnskapsmessige håndteringen av årets premieavvik enten skje ved føring av premieavviket i sin helhet i påfølgende regnskapsår, eller ved fordeling over de femten påfølgende regnskapsår. Det presiseres at endringen i håndteringen av årets premieavvik ikke skal regnskapsføres direkte mot egenkapitalen.
7. Virkningen av endring i regnskapsprinsipp skal opplyses i note til regnskapet.

3.3 Endring i regnskapsestimater

1. Ved usikkerhet skal det regnskapsføres et anslått beløp i årsregnskapet, jf. regnskapsforskriften § 7 femte ledd. Denne bestemmelsen omtales som prinsippet om beste estimat. Beste estimat skal anslås på bakgrunn av den informasjon som er tilgjengelig når regnskapet avlegges. Dette innebærer at man også skal hensynta ny informasjon etter balansedagen om forhold som eksisterte på balansedagen.
2. Regnskapsestimater må revurderes regelmessig som følge av endringer i forutsetninger, informasjon, erfaring eller begivenheter. Revurdering av regnskapsestimater er således en naturlig del av regnskapsavleggelsen og har følgelig

ikke preg av å være av ekstraordinær karakter. Estimatendringer skiller seg således fra feil i tidligere årsregnskap og prinsippendringer.

3. Endring av regnskapsestimater regnskapsføres i den perioden endringen gjennomføres. Estimatendringer regnskapsføres som vanlige transaksjoner i drifts-, investerings- eller balanseregnskapet.

3.4 Korrigerings av tidligere års feil

1. I kommuneloven §§ 46 og 48 er det satt krav til henholdsvis budsjettbalanse og inndekning av tidligere års regnskapsmessige merforbruk. Disse bestemmelsene legger føringer på hvordan tidligere års feil kan håndteres.
2. Korrigerings av tidligere års feil er en uvanlig hendelse som normalt ikke har sammenheng med kommunens drift det år korrigerings gjennomføres. Dette tilsier at korrigerings ikke bør påvirke kommunens drifts- eller investeringsregnskap. Imidlertid vil korrigerings av tidligere års feil direkte mot egenkapitalen kunne undergrave balansekravet og kravene til inndekning av tidligere års regnskapsmessige merforbruk. Korrigerings av tidligere års feil som påvirker netto driftsresultat og/eller arbeidskapitalen gjennomføres derfor som vanlige transaksjoner i drifts-, investerings- eller balanseregnskapet. Korrigerings direkte mot egenkapitalen tillates kun dersom det ikke undergraver hensynet til balansekravet og kravene til inndekning av tidligere års regnskapsmessige merforbruk.
3. I den grad korreksjon av tidligere års feil er av vesentlig betydning for å bedømme kommunens resultat eller stilling, skal det gis tilleggsopplysninger om dette i note til regnskapet.

4. ANBEFALING

1. Virkningen av endringer i regnskapsprinsipper som påvirker arbeidskapitalen regnskapsføres direkte mot egenkapitalen på egen konto for prinsippendringer. Virkningen av endringer i regnskapsprinsipper som påvirker anleggsmidler og/eller langsiktig gjeld regnskapsføres direkte mot kapitalkonto. Virkningen av prinsippendringen innarbeides i balansen det aktuelle året endringen skal gjennomføres. Det settes ikke krav til å omarbeide oppstillinger som omfatter tidligere år for sammenligninger.
2. Endring i regnskapsestimater regnskapsføres i den perioden endringen gjennomføres, som vanlige transaksjoner i drifts-, investerings- eller balanseregnskapet.
3. Korrigerings av tidligere års feil som påvirker netto driftsresultat og/eller arbeidskapitalen gjennomføres i drifts-, investerings- eller balanseregnskapet som vanlige transaksjoner.
4. Virkningen av endring i regnskapsprinsipp og vesentlige estimatendringer skal opplyses i note til regnskapet. Det samme gjelder dersom korreksjon av tidligere års feil er av vesentlig betydning for å bedømme kommunens resultat eller stilling.