

Kommunal regnskapsstandard nr. 5



Oppdatert KRS fastsatt av styret i Foreningen GKRS 19.12.2019 med virkning fra og med regnskapsåret 2020. Vedlegg 2 tilføyd 29.04.2021.

Endring av regnskapsprinsipper, estimater og korrigerings av tidligere års feil

1 INNLEDNING OG BAKGRUNN

1. Denne standarden omhandler regnskapsmessig behandling av endringer av regnskapsprinsipper, endringer av regnskapsestimater og korrigerings av feil i tidligere års regnskap.
2. Med budsjett- og regnskapsforskriften forstås forskrift av 07.06.2019 nr. 714 om økonomiplan, årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning for kommuner og fylkeskommuner mv.
3. I standarden brukes benevnelsen kommuner om både kommuner og fylkeskommuner.

2 REGELVERK

1. De grunnleggende regnskapsprinsippene i kommuneregnskapet fremgår av kommuneloven § 14-6 tredje ledd. Målingsreglene i budsjett- og regnskapsforskriften §§ 3-2 og 3-3 kommer i tillegg til de grunnleggende regnskapsprinsippene.
2. Det fremgår av kommuneloven § 14-6 tredje ledd bokstav d) at hvis størrelsen på et beløp er usikkert, brukes beste estimat.
3. Virkninger av endring av regnskapsprinsipp føres direkte mot egenkapitalen. Virkninger som påvirker arbeidskapitalen, føres mot konto for prinsippendringer. Virkninger som påvirker anleggsmidler eller langsiktig gjeld, føres mot kapitalkonto, jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 3-7.

3 DRØFTELSE

3.1 Definisjoner

Følgende begreper anvendes i denne standarden:

Med endring av regnskapsprinsipper siktes det til en systematisk endring i hvordan inntekter eller utgifter periodiseres, eller hvordan eiendeler eller gjeld måles. Slik endring kan følge av endring i lov, forskrift og god kommunal regnskapskikk eller av hvordan disse reglene skal forstås.

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

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

3.2 Endring av regnskapsprinsipper

1. Endring av regnskapsprinsipper har karakter av å være uvanlige hendelser. Slike uvanlige hendelser som ikke har sammenheng med kommunens drift det år endringen i regnskapsprinsipper gjennomføres, skal ikke påvirke kommunens drifts- eller investeringsregnskap. Virkningen av endring av regnskapsprinsipper regnskapsføres derfor direkte mot egenkapitalen.
2. Virkningen av endring av regnskapsprinsipper som påvirker arbeidskapitalen, regnskapsføres på egen konto for prinsippendringer.
3. Virkningen av endring av regnskapsprinsipper som påvirker anleggsmidler og/eller langsiktig gjeld, regnskapsføres mot kapitalkonto.
4. Virkningen av prinsippendringen innarbeides i balansen det aktuelle året endringen skal gjennomføres. Det er ikke krav om å omarbeide oppstillinger som omfatter tidligere år for sammenligningsformål.
5. Etter budsjett- og regnskapsforskriften § 3-5 tredje og fjerde ledd skal den regnskapsmessige håndteringen av årets premieavvik enten skje ved føring av premieavviket i sin helhet i påfølgende regnskapsår, eller ved fordeling over flere år etter gjeldende regler. Endringer i håndteringen av årets premieavvik er ikke en prinsippendring og skal følgelig ikke regnskapsføres direkte mot egenkapitalen.
6. Virkningen av vesentlige endringer i regnskapsprinsipper skal opplyses i note til regnskapet, jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 5-10 bokstav c).

3.3 Endring av regnskapsestimater

1. Ved usikkerhet om beløpet regnskapsføres beste estimat. Beste estimat anslås på bakgrunn av den informasjonen som er tilgjengelig når regnskapet avlegges. Det innebærer at man også skal ta hensyn til 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 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. Virkningen av endring av regnskapsestimat regnskapsføres i den perioden endringen gjennomføres. Virkningen av estimatendringen regnskapsføres som vanlige transaksjoner i drifts-, investerings- eller balanseregnskapet.
4. Det skal opplyses om vesentlige endringer av regnskapsestimater, jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 5-10 bokstav c).

3.4 Korrigerings av tidligere års feil

1. I kommuneloven §§ 14-4 og 14-11 er det satt krav til henholdsvis budsjettbalanse og inndekning av tidligere års merforbruk. Disse bestemmelsene legger føringer på hvordan tidligere års feil må håndteres. Korrigerings av tidligere års feil er en uvanlig hendelse som normalt ikke har sammenheng med kommunens drift det år korrigerings gjennomføres. Korrigerings av tidligere års feil direkte mot egenkapitalen vil kunne undergrave balansekravet og kravene til inndekning av tidligere års merforbruk.
2. Korrigerings av tidligere års feil som påvirker netto driftsresultat og/eller arbeidskapitalen, gjennomføres som vanlige transaksjoner i drifts-, investerings- eller balanseregnskapet det året korrigerings skjer. Korrigerings direkte mot egenkapitalen tillates kun dersom det ikke undergraver hensynet til balansekravet og kravene til inndekning av tidligere års merforbruk.
3. Det skal opplyses om vesentlige korrigerings av tidligere års feil i note, jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 5-10 bokstav c).

4 ANBEFALING

1. Virkningen av endring av regnskapsprinsipp som påvirker arbeidskapitalen, regnskapsføres direkte mot egenkapitalen på egen konto for prinsippendringer. Virkningen av endring av regnskapsprinsipp som påvirker anleggsmidler og/eller langsiktig gjeld, regnskapsføres direkte mot kapitalkonto. Virkningen av prinsippendringen innarbeides i balansen det aktuelle året endringen skal gjennomføres. Det er ikke krav om å omarbeide oppstillinger som omfatter tidligere år for sammenligningsformål.
2. Virkningen av endring av regnskapsestimat 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 vesentlige endringer av regnskapsprinsipp, vesentlige estimatendringer og vesentlige korrigerings av tidligere års feil skal opplyses i note til regnskapet.

VEDLEGG 1 PRINSIPPENDRINGER

Oversikt over prinsippendringer som er foretatt:

- Endringer knyttet til balanseføring av påløpte feriepengene i 1992 og 1994.
- Momskompensasjon for 1999 utbetalt i 2001.
- Endring i bokføring av påløpte renter i 2001.
- Endring i bokføring av materiallager i 2001.
- Innlemmingen av lærlingtilskuddet i 2003 (fylkeskommunene).
- Kommunenes overtakelse av landbrukskontorene i 1994.
- Endret periodisering av tilskuddet til ressurskrevende brukere i 2008 (kommunene).

VEDLEGG 2 ENDRING AV AMORTISERINGSPERIODE FOR PREMIEAVVIK

Det følger av punkt 3.2 nr. 5 at endringer i håndteringen av årets premieavvik ikke er en prinsippendring og skal derfor ikke regnskapsføres direkte mot egenkapitalen. Dette innebærer at virkningen av endret amortiseringsperiode for premieavvik skal føres over driftsregnskapet.

Reglene i budsjett- og regnskapsforskriften § 3-5 gir mulighet for to valg for amortisering av premieavviket i driftsregnskapet – enten amortisering i sin helhet året etter eller fordeling over henholdsvis 7, 10 og 15 år¹. Siden endring fra full amortisering til fordeling eller omvendt ikke er å anse som en prinsippendring, skal virkningen av en slik endring ikke regnskapsføres direkte mot egenkapitalen.

Generelt bør kommunene følge de samme prinsipper og praktisere disse mest mulig likt og konsistent over tid. Budsjett- og regnskapsforskriften § 3-5 innebærer likevel ikke noe forbud mot at en kommune kan endre prinsipp fra full periodisering til fordeling over flere år eller omvendt etter noen år.

Kommentarene nedenfor legger til grunn at en kommune har høyere pensjonspremie enn netto pensjonskostnad. Det vil si at premieavviket er inntektsført, slik at pensjonsutgiftene det aktuelle året er redusert, og oppført som omløpsmiddel i balansen. Dersom netto pensjonskostnad er høyere enn pensjonspremien vil resonnetet være tilsvarende, men i disse tilfellene en utgiftsføring med oppføring som kortsiktig gjeld.

Dersom en kommune som tidligere har valgt full amortisering av premieavviket året etter regnskapsåret, heretter velger å fordele premieavviket, vil dette kun ha konsekvenser for framtidige regnskapsår. I stedet for at premieavviket i år t utgiftsføres i sin helhet i år t+1, blir premieavviket amortisert ved at med 1/7 av totalbeløpet utgiftsføres hvert år f.o.m år t+1. Tidligere års føringer blir ikke berørt.

Dersom en kommune som tidligere har fordelt amortiseringen av premieavviket over flere år velger å endre prinsipp for amortisering av premieavvik ved å gå over til å følge alternativet i § 3-5 fjerde ledd med full amortisering påfølgende år, vil konsekvensen for regnskapet bli:

- Årets premieavvik føres opp i balansen og amortiseres, dvs. utgiftsføres, neste år.
- Amortiseringen av tidligere års premieavvik, som er ført opp i balansen og påbegynt amortisert over 7, 10 eller 15 års-perioden, fortsetter over gjenværende 7, 10 eller 15 års periode.
- Alternativt kan kommunen utgiftsføre akkumulert premieavvik fra tidligere år i sin helhet det året kommunen endrer amortiseringspraksis.

Virkingen på regnskapet av endret metode for amortisering av premieavvik opplyses i note til regnskapet iht. budsjett- og regnskapsforskriften § 5-12 bokstav c.

¹ Premieavvik oppstått i perioden 2002-2010 skal amortiseres over 15 år, premieavvik oppstått i 2011-2013 skal amortiseres over 10 år og premieavvik oppstått i 2014 og senere skal amortiseres over 7 år.