

Kommunal regnskapsstandard nr. 5 (revidert) - HU



Høringsutkast til revidert KRS fastsatt av styret i Foreningen GKRS 20.06.2025.

Endring av regnskapsprinsipper, estimater og korrigering av tidligere års feil

1 INNLEDNING OG BAKGRUNN

1. Denne standarden omhandler regnskapsmessig behandling av endringer av regnskapsprinsipper, endringer av regnskapsestimater og korrigering 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

1. Følgende begreper anvendes i denne standarden:
 - a) Med endring av regnskapsprinsipp siktes det til en systematisk endring i hvordan inntekter eller utgifter periodiseres, eller hvordan eiendeler eller gjeld

måles. Slik endring vil følge av endring i lov, forskrift og god kommunal regnskapsskikk eller av hvordan disse reglene skal forstås. Vedlegg 1 til denne standarden lister opp endringer som har vært gjennomført som endring av regnskapsprinsipper.

- b) Regnskapsestimater er anslag på størrelser som har betydning for periodisering og måling, for eksempel avskrivningstid for varige driftsmidler.
- c) 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. Virkningen av vesentlige endringer i regnskapsprinsipper skal opplyses i note til regnskapet, jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 5-10 bokstav c).
6. Virkningen av endret praktisering av regnskapsprinsipper skal ikke regnskapsføres direkte mot egenkapitalen, men som vanlige transaksjoner i drifts- og investeringsregnskapet på samme måte som ved retting av tidligere års feil, jf. punkt 3.4.
7. Etter budsjett- og regnskapsforskriften § 3-5 tredje og fjerde ledd skal den regnskapsmessige håndteringen av årets premieavvik enten skje ved tilbakeføring (amortisering) 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, men regnes som endret praktisering av regnskapsprinsipper, og skal ikke regnskapsføres direkte mot egenkapitalen. Endring av amortiseringsperiode er drøftet nærmere i vedlegg 2.

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- og/eller balanseregnskapet.
4. Ved endring av estimert utnyttbar levetid for et avskrivbart driftsmiddel skal avskrivningstiden justeres. Ny avskrivningstid skal settes til gjenværende utnyttbar levetid, men ikke lenger enn maksimal avskrivningstid etter budsjett- og regnskapsforskriften § 3-4 fratrukket driftsmiddelets alder på justeringstidspunktet.

Ved endring av avskrivningstiden skal bokført verdi på driftsmiddelet i sist avlagte årsregnskap fordeles over ny gjenværende levetid («knekkpunktmetoden»).

5. Det skal opplyses om vesentlige endringer av regnskapsestimater, jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 5-10 bokstav c).

3.4 Korrigerende 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. Korrigerende av tidligere års feil er en uvanlig hendelse som normalt ikke har sammenheng med kommunens drift det år korrigeringen gjennomføres. Korrigerende av tidligere års feil direkte mot egenkapitalen innebærer at driftsresultatet ikke blir belastet eller godskrevet med virkningen, noe som vil kunne undergrave balansekravet og kravene til inndekning av tidligere års merforbruk.
2. Korrigerende av tidligere års feil som påvirker netto driftsresultat og/eller arbeidskapitalen, skal gjennomføres som vanlige transaksjoner i drifts- og/eller investeringsregnskapet det året korrigeringen skjer.

Korrigerende av tidligere års feil som ikke har påvirket netto driftsresultat og/eller arbeidskapitalen kan kun føres direkte mot egenkapitalen dersom det ikke undergraver hensynet til balansekravet og kravene til inndekning av tidligere års merforbruk.

3. Korrigering av tidligere års feil gjennomføres som hovedregel som en reversering av opprinnelig regnskapsføring og ny postering med korrekt regnskapsføring. Det innebærer at en feilaktig utgift reverseres ved å kreditere opprinnelig utgiftskonto. En feilaktig inntekt reverseres tilsvarende ved å debitere opprinnelig inntektskonto.
4. Feil i tidligere års regnskap kan i enkelte tilfeller gå langt tilbake i tid. Hvor langt en skal gå tilbake for å rette tidligere års feil må vurderes utfra feilens karakter og vesentlighet. I vurderingen legges vekt på hvor stor del av regnskapet som er påvirket, og hvilken innvirkning feilen har på årets og kommende års regnskaper, herunder hensynet til balansekravet og dekning av merforbruk.
5. Det skal opplyses om vesentlige korrigeringer 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- eller investeringsregnskapet.

Ved endring i estimert utnyttbar levetid på varige driftsmidler, settes ny avskrivningstid til det laveste av gjenværende utnyttbar levetid og maksimal avskrivningstid etter budsjett- og regnskapsforskriften fratrasket driftsmiddelets alder. Bokført verdi i sist avlagte regnskap før justeringstidspunktet fordeles over ny avskrivningstid.

3. Korrigering av tidligere års feil som påvirker netto driftsresultat og/eller arbeidskapitalen, skal gjennomføres i drifts- og/eller investeringsregnskapet som vanlige transaksjoner.

Korrigering av tidligere års feil som ikke har påvirket netto driftsresultat og/eller arbeidskapitalen, kan føres direkte mot egenkapitalen kun dersom det ikke undergraver hensynet til balansekravet og kravene til inndekning av tidligere års merforbruk.

4. Virkningen av vesentlige endringer av regnskapsprinsipp, vesentlige estimatendringer og vesentlige korrigeringer 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 feriepenger 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

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 flere år](#)¹.

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.

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. Virkningen av å endre fra full amortisering til fordeling, eller omvendt, skal derfor ikke regnskapsføres direkte mot egenkapitalen, men føres over driftsregnskapet.

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 resonnementet 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, fortsetter over gjenværende [del av amortiseringsperioden](#).
- Alternativt kan kommunen utgiftsføre akkumulert premieavvik fra tidligere år i sin helhet det året kommunen endrer amortiseringspraksis.

Virkningen 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 kunne amortiseres over 15 år, premieavvik oppstått i 2011-2013 kunne amortiseres over 10 år og premieavvik oppstått i 2014 og senere kan amortiseres over 7 år.

VEDLEGG 3 KORRIGERING AV TIDLIGERE ÅRS FEIL

I dette vedlegget gis eksempler på hvordan korrigering av tidligere års feil skal gjennomføres.

a) Bundne midler avsatt til disposisjonsfond

Midler som kommunen har mottatt som var reservert et gitt formål har ikke blitt avsatt til bundet driftsfond.

Feilen har ikke påvirket netto driftsresultat eller arbeidskapitalen. Feilen kan imidlertid ha hatt konsekvenser for avslutningen av regnskapet, herunder strykninger og bruk av eller avsetning til disposisjonsfond. Feilen kan derfor ha påvirket behovet for inndekning av merforbruk.

Feilen rettes over driftsregnskapet ved å føre avsetning til bundet driftsfond.

b) Driftsutgifter ført i investeringsregnskapet

Utgifter som skulle vært ført i driftsregnskapet er ført i investeringsregnskapet. Utgiftene er aktivert som en del av anskaffelseskost på anleggsmidlene og inngått i avskrivningsgrunnlaget.

Feilen innebærer for lave utgifter i driftsregnskapet det året feilen skjedde. Netto driftsresultat var dermed for høyt, slik at en slik feil må rettes via drifts- og investeringsregnskapet.

En slik feil kan også innebære at det forekom ulovlig bruk av lån det år feilen skjedde. Det må imidlertid vurderes for investeringsregnskapet samlet sett. Videre har avskrivninger i senere regnskapsperioder vært for høye, noe som har påvirket minimumsavdraget. Slike følgefeil som går utover en ren regnskapsmessig feil, vil det som regel ikke være aktuelt å rette. Retting av feil på minimumsavdraget vil også innebære at det må tas flere forutsetninger på usikkert grunnlag.

Feilen rettes ved å kreditere opprinnelig utgiftskonto i investeringsregnskapet og belaste driftsregnskapet på korrekt utgiftskonto med de aktuelle utgiftene. Videre nedskrives bokført verdi på anleggsmidlene mot kapitalkonto.

Dersom utgiftene ble finansiert med overføring fra driftsregnskapet, reverseres også overføringen. Dette for å unngå at driftsregnskapet over tid belastes dobbelt.

c) Manglende avskrivning av anleggsmidler

Anleggsmidler kommunen har anskaffet og utgiftsført i investeringsregnskapet er korrekt aktivert som anleggsmiddel i balansen. Ved en feil har imidlertid ikke anleggsmidlene blitt avskrevet. Dette innebærer at anleggsmidlene er overvurdert i balansen og at det er regnskapsført for lave avskrivninger. Da både bokført verdi på anleggsmidlene og avskrivningene er feil, har det også påvirket beregningen av minimumsavdrag. Hvordan virkningen på avdragene har vært, er det ikke mulig å si noe generelt om.

Feilen har påvirket brutto driftsresultat, men ikke netto driftsresultat. Heller ikke kommunens arbeidskapital er påvirket. Det er da sett bort fra en mulig følgefeil knyttet til avdrag på lån.

Retting av denne type feil som en transaksjon i rettingsåret, dvs. utgiftsføring av tidligere års manglende avskrivninger, vil trolig medføre en stor belastning i driftsregnskapet i rettingsåret. Feilen har ikke hatt betydning for netto driftsresultat eller arbeidskapitalen. Det anses heller ikke å være i konflikt med balansekravet eller krav til dekning av merforbruk å ikke rette en slik feil som en transaksjon i rettingsåret.

Feil knyttet til avskrivninger har klare likhetstrekk med endring av estimat på utnyttbar levetid. Det kan også være vanskelig å skille mellom feil og estimatendringer. Feilen rettes derfor på samme måte som ved endring av avskrivningsperiode, jf. punkt 3.3 nr. 4 i standarden.

Feilen rettes ved at avskrivninger av anleggsmidlet starter opp fra rettingstidspunktet. Bokført verdi på dette tidspunktet avskrives over avskrivningstiden («knekkpunktmetoden»). Avskrivningstid settes til gjenværende utnyttbar levetid, men ikke lenger enn maksimal avskrivningstid etter budsjett- og regnskapsforskriften § 3-4 fratrukket driftsmiddelets alder på justeringstidspunktet.

Potensiell følgefeil knyttet til låneavdrag rettes ikke, jf. omtale i eksempel b ovenfor. Minimumsavdrag beregnes på vanlig måte ut fra faktisk bokførte verdier.

d) Differanse på kapitalkontoen

Bokført saldo på kapitalkontoen stemmer ikke med den grunnleggende sammenhengen anleggsmidler fratrukket langsiktig gjeld og korrigert for ubrukte lånemidler.

En slik differanse kan ha flere årsaker. Det kan f.eks. ha skjedd en feil ved utskilling av likviditetsreserve og/eller prinsippendringer i sin tid, det kan ha skjedd feil med føring mot memoriakonto for ubrukte lånemidler etc. Feilen kan strekke seg langt tilbake i tid og være vanskelig å finne årsaken til.

Feilen har sannsynligvis ikke påvirket netto driftsresultat eller arbeidskapitalen. En slik differanse innebærer at det er en tilsvarende differanse i egenkapitalens fondsdelt, og kan derfor påvirke muligheten til inndekning av merforbruk.

Dersom det lar seg gjøre å fastslå årsaken til differansen, rettes dette etter hovedregelen som en vanlig transaksjon.

Dersom det ikke lar seg gjøre å fastslå årsaken til differansen, skal differansen føres bort mot egenkapitalens fondsdelt. Aktuelle motposter kan være disposisjonsfond eller ubundet investeringsfond. Korrigerende mot ubundne fond må vedtas av kommunestyret. Prinsippendringens kontoen kan i visse tilfeller også være aktuell å anvende som en midlertidig løsning mens årsaken til differansen avklares.