

REKOMMENDATION R12

Byte av redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt rättelser av fel

November 2018

RKR

RÅDET FÖR KOMMUNAL REDOVISNING

Innehåll

Denna rekommendation ska tillämpas vid byte av redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar, samt rättelser av fel i tidigare finansiella rapporter.

Rekommendationen gäller för redovisningsskyldiga enligt lag (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning (LKBR).

Rekommendationens bindande verkan

Enligt 1 kap. 4 § LKBR ska bokföring och redovisning fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed. Rådet för kommunal redovisning (RKR) är normgivande organ inom kommunal redovisning och har till uppgift att utveckla god redovisningssed enligt LKBR.

Text markerad med fet stil utgör den normerande delen i denna rekommendation.

Enligt 4 kap. 3 § tredje stycket LKBR ska upplysning om skälen för avvikelse från denna rekommendation lämnas i en not.

Det är aldrig förenligt med god redovisningssed att avvika från uttryckliga lagregler (prop. 1996/97:52 s. 45).

Lagregler

Grundläggande redovisningsprinciper och avvikelse från dessa regleras i 4 kap. 4 § LKBR. Reglering av jämförelsetal finns i 5 kap. 6 § och 6 kap. 5 §. I 9 kap. 3 och 6 §§ regleras krav på upplysningar.

Definitioner

I denna rekommendation betyder:

kommun – kommun, landsting och kommunalförbund;

redovisningsprinciper – sådana grundläggande principer och regler som tillämpas vid upprättande och utformning av bokslut och redovisning;

uppskattningar och bedömningar – sådana antaganden som måste göras som underlag för mätning inom ramen för fastställda redovisningsprinciper.

REDOVISNING

Byte av redovisningsprincip

Byte av redovisningsprincip får ske om bytet krävs för anpassning till lagstiftning eller rekommendation från RKR. Om så inte är fallet, kan ett byte ändå äga rum, om den nya redovisningsprincipen på goda grunder kan anses leda till en mer rättvisande redovisning av resultat och ställning, och om den inte står i strid med rekommendation utgiven av RKR.

Byte av redovisningsprincip ska ske från och med ingången av nytt räkenskapsår, om det inte finns särskilda skäl mot det. Därigenom tillämpas samma principer i samtliga finansiella rapporter.

De finansiella rapporternas jämförelsetal ska justeras som om den nya redovisningsprincipen hade tillämpats även tidigare år. Den ackumulerade effekten av ett byte av redovisningsprincip ska redovisas som korrigeringspost i ingående eget kapital, om effekten av bytet kan fastställas med rimlig precision. I annat fall ska redovisning av effekten av ett byte av redovisningsprincip ske med tillämpning framåt. Detta innebär att den nya redovisningsprincipen tillämpas på händelser och transaktioner som inträffar från och med ändringstidpunkten.

Ändringar i uppskattningar och bedömningar

Det är ofrånkomligt att redovisningen innehåller uppskattningar och bedömningar, eftersom många poster i resultat- och balansräkningarna inte kan mätas med fullständig precision.

Uppskattningar och bedömningar ger inte uttryck för redovisningsprinciper. Ändrade uppskattningar eller bedömningar utgör därför inte byte av redovisningsprincip.

Effekten av en ändrad uppskattning och bedömning ska redovisas i resultaträkningen för

- den redovisningsperiod då ändringen sker, om ändringen påverkar endast perioden i fråga; eller
- den period då ändringen sker, och för framtida perioder, om ändringen påverkar

både den period då ändringen sker och framtida perioder.

Rättelser av fel

Fel är utelämnande eller felaktighet i de finansiella rapporterna för ett eller flera tidigare räkenskapsår på grund av underlåtenhet att använda, eller felaktig användning av, tillförlitlig information som

- fanns tillgänglig när de finansiella rapporterna avgavs, och
- rimligen kunde förväntas ha erhållits och beaktas när de finansiella rapporterna upprättades och utformades.

Fel omfattar även effekterna av t.ex. räknefel, misstag vid tillämpning av redovisningsprinciper, förbiseende eller feltolkningar av fakta samt bedrägeri.

Fel som inte är väsentliga ska rättas i de finansiella rapporter som avser den period då felet upptäcks. Rättelsen påverkar alltså resultat och ställning enbart för denna period.

Väsentliga fel under tidigare perioder ska, om det är möjligt, retroaktivt rättas i de första finansiella rapporter som godkänns för utfärdande efter upptäckten av felet. Rättelse görs genom omräkning av jämförelsetalen för den tidigare period eller de tidigare perioder där felet finns.

NOTER

Noter om byte av redovisningsprincip

Av 9 kap. 3 § LKBR framgår att upplysning ska lämnas, om avvikelse från grundläggande redovisningsprinciper görs med stöd av 4 kap. 4 § andra stycket LKBR. Enligt bestämmelsen ska upplysningen innehålla skälen för avvikelsen och en bedömning av effekten på kommunens resultat och ekonomiska ställning.

Vid byte av redovisningsprincip med retroaktiv tillämpning ska upplysning lämnas om effekten på eget kapital.

Vid byte av redovisningsprincip som ger effekt på redovisningen framåt i tiden ska

uppllysning lämnas om effekten på redovisat periodresultat.

Om effekten av bytet av redovisningsprincip uppfyller kriterierna för jämförelsestörande post, ska uppllysning lämnas i enlighet med rekommendation om extraordinära och jämförelsestörande poster.

Av 5 kap. 6 § andra stycket och 6 kap. 5 § andra stycket LKBR framgår att om principerna för värdering, klassificering eller indelning i poster eller delposter har ändrats, ska posterna för det närmast föregående räkenskapsåret räknas om eller ändras på det sätt som behövs för att de ska kunna jämföras med räkenskapsårets poster på ett meningsfullt sätt.

De krav på omräkning och ändring som framgår av 5 kap. 6 § andra stycket och 6 kap. 5 § andra stycket LKBR gäller även i övriga fall då en ny redovisningsprincip tillämpas.**Korrigeringen mot ingående eget kapital sker för det första år som jämförelsen omfattar.**

Av 5 kap. 6 § tredje stycket och 6 kap. 5 § tredje stycket LKBR framgår att omräkning eller ändring av jämförelsetal inte behöver göras, om det finns särskilda skäl och är förenligt med god redovisningssed samt kravet i 4 kap. 3 § på rättvisande bild.

De undantag från krav på omräkning eller ändring av jämförelsetal som framgår av 5 kap. 6 § tredje stycket och 6 kap. 5 § tredje stycket LKBR gäller även i övriga fall då omräkning eller ändring ska göras när en ny redovisningsprincip tillämpas. Särskilda skäl kan vara att värdet av den information som en sådan omräkning ger inte står i rimlig proportion till kostnaden för att ta fram informationen.

I 9 kap. 6 § LKBR anges att om det inte görs någon omräkning eller ändring av jämförelsetal med stöd av 5 kap. 6 § tredje stycket eller 6 kap. 5 § tredje stycket, ska uppllysning lämnas om skälen till detta.

RKR R12

Byte av redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt rättelser av fel

Även i andra fall där krav på omräkning och ändring av jämförelsetal finns vid tillämpning av ny redovisningsprincip ska, om omräkning eller ändring inte görs, upplysning lämnas om skälen till detta.

Om omräkning av jämförelsetalen inte skett i exempelvis flerårsöversikten i årsredovisningen, ska upplysning lämnas om skälen till detta.

Noter om ändringar i uppskattningar och bedömningar

Om ändringar av uppskattningar eller bedömningar får väsentliga effekter på redovisat resultat, ska upplysning lämnas om resultateffekten i enlighet med rekommendation om Extraordinära och jämförelsestörande poster.

Noter om rättelse av fel

Upplysning ska lämnas, om rättelse av väsentligt fel görs. Av upplysningen ska framgå:

- **karaktären av felet i den tidigare perioden,**
- **rättelsebeloppet för varje påverkad post i de finansiella rapporterna för varje tidigare redovisad period, om det är praktiskt möjligt att rätta de tidigare redovisade perioderna, samt**
- **om det inte är praktiskt möjligt enligt b): skälen till detta samt hur och från och med när felet har rättats.**

Ikraftträdande

Denna rekommendation gäller från och med räkenskapsåret 2019.

Rekommendationen ersätter rekommendation 14.1 Byte av redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt rättelser av fel (från 2006).

Bakgrund

Av 4 kap. 3 § första stycket LKBR framgår att årsredovisningen ska upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av verksamhetens resultat och kommunens ekonomiska ställning. I 1 kap. 4 § samma lag stadgas att bokföring och redovisning ska fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed.

Överväganden och motiveringar

I lagen finns reglerat att vissa grundläggande redovisningsprinciper ska iakttas vid upprättandet av årsredovisningen samt när avvikelser kan göras från dessa. I lagen ställs också krav på jämförelsetal och upplysningar. Det finns dock behov av kompletterande normering gällande byte av redovisningsprincip, ändringar av uppskattningar och bedömningar samt rättelser av fel. Till stöd för en hantering av dessa frågor enligt god redovisningssed har RKR därför tagit fram denna rekommendation.

RKR R12

Byte av redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt rättelser av fel

Bilagor

Bilagorna syftar till att underlätta tillämpning av rekommendationen, men utgör inte en del av denna.

Bilaga 1 – Exempel på notupplysningar

Not X Eget kapital [mnkr]	Kommunkoncernen		Kommunen	
	20X2	20X1	20X2	20X1

Ingående eget kapital enligt fastställd balansräkning				
Byte av redovisningsprincip för värdering av finansiella instrument				
Årets resultat				
Utgående balans				

Upplýsningar i not om redovisningsprinciper

Från och med 20X2 värderas finansiella instrument till verkligt värde i stället för som tidigare till anskaffningsvärde. Förändringen innebär att skillnaden mellan bokfört värde och verkligt värde vid ingången av räkenskapsåret redovisas direkt mot eget kapital som en följd av byte av redovisningsprincip.

Under året uppgår orealiserade vinster till totalt 1,5 mnkr. Dessa har redovisats som finansiell intäkt och påverkar årets resultat.

Jämförelsetalen för föregående år har omräknats enligt den nya principen.