

REKOMMENDATION 14.1

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

December 2006



RÅDET FÖR KOMMUNAL REDOVISNING

Innehåll

Denna rekommendation behandlar redovisning av byten av redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt rättelser/justeringar av fel i tidigare perioder.

Rekommendationens bindande verkan

Text markerad med fet stil utgör den normerande delen i denna rekommendation. Om avvikelser från rekommendationen görs skall enligt 1 kap. 3 § lagen (1997:614) om kommunal redovisning i årsredovisningen anges vilken avvikelse som gjorts och skälen för detta.

Lagregler

Lagen om kommunal redovisning reglerar inte hur ett byte av redovisningsprincip, ändringar av uppskattningar och bedömningar samt rättelser/justeringar av fel redovisningsmässigt skall hanteras.

Definitioner

Redovisningsprinciper – sådana grundläggande principer, redovisningskonventioner och regler som tillämpas vid upprättande av bokslut och redovisningshandlingar

Uppskattningar och bedömningar – återspeglar sådana antaganden som måste göras som underlag för mätning inom ramen för fastställda redovisningsprinciper

BYTE AV REDOVISNINGSPRINCIP

Förutsättningar för byte av redovisningsprincip

Byte av redovisningsprincip får som regel ske endast om bytet krävs för anpassning till lagstiftning eller redovisningsrekommendation. Om så inte är fallet kan ett byte ändå äga rum om den nya principen på goda grunder kan anses leda till en klart mer rättvisande redovisning av resultat och ställning och om den inte står i strid med rekommendation utgiven av Rådet för kommunal redovisning.

Byte av redovisningsprincip bör i normalfallet ske från ingången av nytt räkenskapsår så att samma principer tillämpas i delårsrapporter och i årsbokslut.

Redovisning

Den ackumulerade effekten av ett byte av redovisningsprincip skall redovisas som korrigeringspost i ingående eget kapital om effekten av bytet kan fastställas med rimlig precision. I annat fall skall 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 fr.o.m. ändringstidpunkten.

Upplysningar

Upplysning skall lämnas om orsaken till bytet av redovisningsprincip. Om byte av redovisningsprincip sker med retroaktiv tillämpning skall upplysning lämnas om effekten på eget kapital. Upplysning skall också lämnas om den påverkan som bytet har för den aktuella räkenskapsperioden. Om effekten av principbytet uppfyller kriterierna för jämförelsestörande post skall upplysning lämnas i enlighet med rekommendation 3.1 Redovisning av extraordinära poster och upplysningar för jämförelseändamål.

Vid tillämpning framåt skall upplysning lämnas om effekten på redovisat periodresultat.

Jämförelseuppgifter i årsredovisning och delårsrapporter skall, för att vara meningsfulla, omräknas med tillämpning av den nya redovisningsprincipen. Korrigeringen mot ingående eget kapital sker för det första år som jämförelsen omfattar. Omräkning kan underlåtas för ett eller flera år om omräkningen inte är meningsfull, eller då värdet av den information som en sådan omräkning ger inte står i rimlig proportion till kostnaden för att ta fram informationen. Sker inte omräkning, skall information lämnas om skälen till detta. Om omräkning av jämförelsetalen inte skett i flerårsöversikter i exempelvis årsredovisningar skall information lämnas om skälen till detta.

ÄNDRINGAR I UPPSKATTNINGAR OCH BEDÖMNINGAR

Redovisning

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

- a) den period då ändringen sker om ändringen endast påverkar perioden ifråga eller
- b) den period då ändringen sker och för framtida perioder om ändringen påverkar både den period då ändringen sker och framtida perioder.

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 och ändringar härav utgör således inte byte av redovisningsprincip.

Upplysningar

Om ändringar i uppskattningar eller bedömningar får väsentliga effekter på redovisat resultat skall upplysning lämnas om resultateffekten i enlighet med rekommendation 3.1 såsom jämförelsestörande post.

RÄTTELSE/JUSTERINGAR AV FEL

Fel kan uppstå avseende redovisning, värdering, utformning eller upplysningar om delar i de finansiella rapporterna.

Redovisning

Fel som inte är väsentliga skall rättas under den period som felet upptäcks. Rättelsen påverkar därmed i sin helhet resultat och ställning för denna period.

Väsentliga fel under tidigare perioder skall, när det är praktiskt genomförbart, 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 uppkom.

Upplysningar

När rättelse av väsentliga fel görs skall upplysning lämnas om

- a) karaktären av felet i den tidigare perioden,
- b) för varje tidigare redovisad period, i den mån det är praktiskt genomförbart, rättelsebeloppet för varje påverkad post i de finansiella rapporterna och
- c) om retroaktiv omräkning är praktiskt genomförbar för en viss tidigare period, de omständigheter som ledde till att detta förhållande föreligger och en beskrivning av hur och från när felet har rättats.

Ikraftträdande

Denna rekommendation ersätter rekommendation 14, Byte av redovisningsprincip, februari 2003. Rekommendationen gäller från räkenskapsåret 2007. Tidigare tillämpning uppmuntras.

Bilaga

Bilagan utgör inte en del av rekommendationen utan syftar endast till att underlätta tillämpningen.

Exempel på ändrad redovisningsprincip respektive rättelse av väsentliga fel

Förutsättningar:

Kommun X har genomfört en sale and leasebackaffär i januari 2004. Realisationsvinsten uppgick till 100 mnkr och redovisades i sin helhet som intäkt. I samband med bokslutet 2006 ifrågasattes denna redovisning.

Rättelse av väsentligt fel:

I efterhand har man konstaterat att den redovisning som gjordes var felaktig. Eftersom leasebackavtalet uppfyllde kriterierna för finansiell leasing borde realisationsvinsten ha periodiserats över avtalsperioden (10 år).

Rättelse sker genom att jämförelsetalen för balans- och resultaträkning för föregående år omräknas, dvs. i resultaträkningens jämförelsekolumn för föregående år ska verksamhetens intäkter ökas med 10 mnkr ($100 \div 10$). Balansräkningens jämförelseår justeras på skuldsidan för periodiserade intäkter med + 80 mnkr ($100 - 10 - 10$) och Eget kapital med – 80 mnkr.

Upplysning lämnas om att intäkten för en sale and leasebackaffär periodiserats felaktigt år 2004, vilket påverkat resultatet för år 2004 med + 90 mnkr och år 2005 med – 10 mnkr.

Ändrad redovisningsprincip

Kommunen har klassificerat leasebackavtalet som operationellt och konstaterar att Rådets för kommunal redovisning nya rekommendation om Leasing/Hyra innebär att realisationsvinster från sale and leasebackaffärer där hyresavtalet är operationellt ska periodiseras över avtalsstiden. Kommunen justerar därför redovisningen med hänvisning till Rådets nya rekommendation. Justeringen görs på följande sätt:

Jämförelsetalen omräknas på samma sätt som vid rättelse av väsentligt fel (se ovan).

Upplysning lämnas om att man ändrat princip för redovisning av reavinster vid sale and leasebackaffärer som leder till operationell leasing. Innevarande års resultat påverkas med + 10 mnkr pga. den ändrade principen.

I noten för eget kapital anges:	2005	2006
Ingående eget kapital enligt fastställd balansräkning	100	
Effekt av byte av redovisningsprincip	- 90	
Ingående eget kapital justerat i enlighet med ny princip	10	10
Årets resultat	0	10
Utgående balans	10	20

Exempel på förändrade uppskattningar och bedömningar

- Leasingavtal – ändrad ränta vid beräkning av minimileaseavgifter
- Avsättning för deponier – Ändrad beräkningsgrund för avsättningens storlek
- Pensionsskuld – Ändrad antaganden om livslängd

Rådet för Kommunal Redovisning

är normgivande organ för redovisningen på det kommunala området, dvs. för kommuner, landsting och kommunalförbund.

Bokföring och redovisning
skall fullgöras enligt god redovisningssed.
Till god sed hör att följa rekommendationer som ges av
normgivande organ. Om man avviker från dessa skall
upplysning om detta och skälen för avvikelsen
anges i årsredovisningen.

Rådet för Kommunal Redovisning

publicerar normerande text under rubriken
”Rekommendationer”. Vad som i övrigt publiceras av Rådet,
såsom vägledningar och idéskrifter är inte normerande,
men kan vara till hjälp vid behov av tolkning av vad som är god
redovisningssed.

