



**REDOVISNING AV
BYTE AV
REDOVISNINGS-
PRINCIP**

REDOVISNINGSRÅDET

DECEMBER 1993

Innehållsförteckning:

	<i>Sid</i>
INLEDNING	3
BEGREPP	3
GRÄNSDRAGNINGEN MELLAN REDOVISNINGSPRINCIPER SAMT UPPSKATTNINGAR OCH BEDÖMNINGAR	4
REDOVISNING AV BYTE AV REDOVISNINGSPRINCIP	4
REDOVISNING AV ÄNDRINGAR AV UPPSKATTNINGAR OCH BEDÖMNINGAR	5
UPPLYSNINGAR	6
ÖVERENSSTÄMMELSE MED IAS	6
IKRAFTTRÄDANDE	6
APPENDIX <i>Överväganden i anslutning till rekommendationens utformning</i>	7
EXEMPEL PÅ REDOVISNING AV EFFEKTER AV BYTE AV REDOVISNINGSPRINCIP	9



Staten genom Bokföringsnämnden, Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR och Sveriges Industriförbund bildade 1989 Stiftelsen för utvecklande av god redovisningssed. Stiftelsens styrelse utser nio ledamöter i ett råd — Redovisningsrådet — som har till uppgift att utfärda rekommendationer och sprida information om sådana redovisningsfrågor som har betydelse för publika företag.

REDOVISNING AV BYTE AV REDOVISNINGSPRINCIP

INLEDNING

Det är av stor betydelse för läsaren att de beloppsuppgifter som lämnas i årsredovisningar och delårsrapporter är jämförbara. I lagstiftningen återfinns krav på upplysningar, som skall underlätta jämförbarheten, i bl.a. 20 § första stycket BFL samt i 11 kap. 2 § första stycket och 8 § punkt 8 ABL. När företag byter redovisningsprincip uppkommer särskilda problem från jämförbarhetssynpunkt. Lagstiftningen reglerar inte hur dessa skall lösas.

1

Syftet med denna rekommendation är att klargöra dels hur effekten av byte av redovisningsprincip skall redovisas, dels hur gränsdragningen skall göras mellan byte av redovisningsprincip och ändringar i uppskattningar och bedömningar. Gränsdragningen är av betydelse, eftersom byte av redovisningsprincip får andra redovisningskonsekvenser än ändringar i uppskattningar och bedömningar.

2

I enlighet med väsentlighetsprincipen kan avvikelser ske från rekommendationen då det ej är fråga om väsentliga belopp.

3

BEGREPP

I rekommendationen används följande centrala begrepp:

- *Redovisningsprinciper* är 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.

4

GRÄNSDRAGNINGEN MELLAN REDOVISNINGSPRINCIPER SAMT UPPSKATTNINGAR OCH BEDÖMNINGAR

Gränsdragningen mellan byte av redovisningsprinciper å ena sidan samt ändringar i uppskattningar och bedömningar å den andra åskådliggörs nedan:

5

BALANSPOST	BYTE AV REDOVISNINGSPRINCIP	FÖRÄNDRADE UPPSKATTNINGAR OCH BEDÖMNINGAR
Varulager	Värdering till direkta och indirekta kostnader i stället för till direkta kostnader	Ändrade metoder för inkuransbedömning
Pågående arbeten	Tillämpning av successiv vinstavräkning i stället för resultatavräkning vid färdigställandet	Ändrade metoder för mätning av färdigställandegrad
Pensionsskuld	Redovisning av pensionsförpliktelse som skuld i stället för som ansvarsförbindelse	Ändrade antaganden om livslängd

Det är ibland svårt att göra åtskillnad mellan byte av redovisningsprinciper och ändringar i uppskattningar och bedömningar. I tveksamma fall skall ändringarna hänföras till den sistnämnda kategorien.

REDOVISNING AV BYTE AV REDOVISNINGSPRINCIP

Rekommendationer som utfärdas av Redovisningsrådet och som vid tillämpningen leder till förändringar av redovisningsprinciper anger som regel hur effekter härav skall redovisas. Sådana övergångsregler utformas normalt i enlighet med reglerna enligt föreliggande rekommendation. Då byte av princip sker på sådan annan grund som anges i punkt 7 skall effekten av bytet redovisas i enlighet med föreliggande rekommendation.

6

Byte av redovisningsprincip får som regel ske endast om bytet krävs för anpassning till ny lag eller svensk redovisningsrekommendation. Saknas sådan rekommendation kan byte av redovisningsprincip ändå ske 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 IASC.

7

Den ackumulerade effekten av ett byte av redovisningsprincip skall, med beaktande av skatteeffekten, redovisas som *korrigeringspost i ingående eget kapital*. Detta skall ske 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. Som exempel kan nämnas beslut om att i varulagervärdet aktivera vissa utgifter som tidigare kostnadsförts. Om man därvid inte med rimlig precision kan kvantifiera de utgifter som skulle ha aktiverats under tidigare år med tillämpning av den nya principen tillämpas således den nya principen på utgifter fr.o.m. ändringstidpunkten.

8

Effekten av ett byte av redovisningsprincip redovisas i not till balansräkningen på följande sätt:

9

Ingående eget kapital enligt fastställd balansräkning	xx
Effekt av byte av redovisningsprincip	<u> x</u>
Ingående eget kapital justerat i enlighet med ny princip	xx

Jämförelseuppgifter i årsredovisningar och delårsrapporter skall, för att vara meningsfulla, omräknas med tillämpning av den nya redovisningsprincipen. Även i flerårsöversikter som lämnas i årsredovisningar, prospekt och liknande handlingar är behovet av jämförbarhet stort. Vid byte av redovisningsprincip skall därför jämförelsetalen omräknas, varvid korrigeringen mot ingående eget kapital sker för det första år som jämförelsen omfattar. Omräkning kan emellertid underlåtas för ett eller flera år, om omräkningen ej är meningsfull, t.ex. på grund av omfattande omstruktureringar, eller då värdet av den information som en sådan omräkning ger inte står i rimlig proportion till kostnaden för att ta fram informationen. Sker ej omräkning, skall information lämnas om skälen till detta.

10

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

11

REDOVISNING AV 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 och ändringar härav utgör således inte byte av redovisningsprincip.

12

Effekten av ändringar i uppskattningar och bedömningar skall redovisas i resultaträkningen för den period under vilka ändringarna genomförs och med oförändrad klassificering av ifrågavarande poster.

13

UPPLYSNINGAR

Upplysning skall lämnas om att byte av redovisningsprincip har skett och om motiven härtill. Då byte av redovisningsprincip sker med retroaktiv tillämpning skall upplysning lämnas om effekten på eget kapital i enlighet med punkt 9. Vidare skall upplysning lämnas om den påverkan som effekter av bytet har för den aktuella räkenskapsperioden samt för de perioder som presenteras för jämförelseändamål. Vid tillämpning framåt skall upplysning lämnas om effekten på redovisat periodresultat. Om omräkning av jämförelsetalen ej skett i flerårsöversikter i årsredovisningar, prospekt och liknande handlingar skall information lämnas om skälen till detta.

14

Om ändringar i uppskattningar eller bedömningar får väsentliga effekter på redovisat resultat skall upplysning lämnas om resultateffekten i enlighet med Redovisningsrådets rekommendation RR 4 Redovisning av extraordinära intäkter och kostnader samt upplysningar för jämförelseändamål.

15

ÖVERENSSTÄMMELSE MED IAS

Denna rekommendation överensstämmer i allt väsentligt med motsvarande delar i International Accounting Standards Committee's (IASC) rekommendation IAS 8 (revised 1993) "Net Profit or Loss for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies".

16

IKRAFTTRÄDANDE

Denna rekommendation skall tillämpas för helårs- och delårsbokslut som avser räkenskapsår som påbörjas fr.o.m. den 1 januari 1994.

17

APPENDIX

Överväganden i anslutning till rekommendationens utformning

Vissa huvudfrågor har särskilt diskuterats under arbetet med rekommendationen nämligen:

- Innebörden i uppskrivningsförbudet i bokföringslagen 15 § första stycket. Bestämmelsen är så formulerad att anläggningstillgång inte får upptas till högre värde än det vartill den är uppförd i närmast föregående balansräkning.
- Förhållningssättet till kongruensprincipen, vilken innebär att förändringar i eget kapital, som ej beror av sådana transaktioner med ägarna som utdelningar och kapitaltillskott, skall ha redovisats i resultaträkningen.
- Innebörden i aktiebolagslagens regel om att föregående års fastställda resultat- och balansräkningar skall redovisas i årsredovisningen för det aktuella året.
- Behovet av särskilda regler beträffande s.k. "Fundamental Errors".

Uppskrivningsförbudet

Det är uppenbart att lagstiftarens syfte med den formulering som återfinns i 15 § första stycket bokföringslagen är att förhindra uppskrivning. Redovisningsrådet har sökt bedöma om detta lagrum utgör hinder för en redovisning av byte av redovisningsprincip i enlighet med IAS. Härvid har Rådet fäst avseende dels vid att byte av redovisningsprincip som regel endast kan ifrågakomma om bytet krävs för anpassning till ny lag eller redovisningsrekommendation, dels att den nya principen endast innebär att en ny metod tillämpas för mätning av anskaffningsvärde.

En regel som motsvarar den i bokföringslagen 15 § första stycket återfinns i EG:s fjärde bolagsdirektiv, artikel 31 som anger att "den ingående balansen för varje räkenskapsår måste stämma överens med närmast föregående räkenskapsårs utgående balans". Olika meningar råder om innebörden av denna regel. För att denna regel inte utgör hinder för retroaktiv redovisning av effekter av byte av redovisningsprincip talar det förhållandet att man i vissa länder inom EG föreskriver att effekter till följd av byte av redovisningsprincip skall redovisas på det sätt som anges i Rådets rekommendation. Även i andra länder där man i övrigt ej tillåter uppskrivning av anläggningstillgång föreskrivs retroaktiv tillämpning av nya redovisningsprinciper.

Mot ovanstående bakgrund har Rådet funnit att uppskrivningsförbudet inte heller för svensk del utgör hinder för den retroaktiva redovisning som anges av IASC. Likartat synsätt med anknytning till uppskrivningsförbudet återfinns för övrigt i redovisningsrekommendationer och etablerad praxis vad gäller redovisning av intressebolag och värdering av utländska dotterbolags tillgångar i koncernbalansräkningen.

Kongruensprincipen

Vad beträffar det avsteg från kongruensprincipen som rekommendationen kan sägas innebära har Redovisningsrådet fäst avseende bl.a. vid den diskussion som fanns i aktiebolagsutredningen och som påvisade att avsteg från kongruensprincipen angavs kunna ske om posten i fråga saknade direkt samband med räkenskapsårets rörelse. Något direkt förbud mot avsteg från kongruensprincipen intogs ej heller i aktiebolagslagen men det kommenterades i förarbetena att sådana avsteg endast skulle få förekomma i särskilda undantagsfall när så kunde anses tillåtligt enligt god redovisningssed. Att under vissa speciella betingelser och i anslutning till de riktlinjer som IASC anvisar göra sådana avsteg från kongruensprincipen är enligt Redovisningsrådets uppfattning tillåtligt enligt god redovisningssed.

Omräkning av fastställda resultat- och balansräkningar

Enligt aktiebolagslagen II kap. 2 § första stycket skall resultat- och balansräkningarna för närmast föregående räkenskapsår återges i årsredovisningen. Om en ändring har vidtagits beträffande specificeringen av posterna skall räkningarna uppställas så att de kan jämföras med varandra. Det uppenbara syftet med detta lagrum är att årsredovisningen för det aktuella året skall tillhandahålla läsaren en jämförande uppställning för tidigare år som underlättar jämförelse. Det är Redovisningsrådets uppfattning att detta syfte bäst tillgodoses om belopp som skall vara jämförbara redovisas enligt samma redovisningsprinciper. En redovisning i enlighet med denna rekommendation innebär dock ej att tidigare av bolagsstämman fastställt bokslut ändras. Det fastställda bokslutet ligger fast och företaget skall således inte till PRV insända ett med hänsyn till bytet av redovisningsprincip ändrat bokslut. I årsredovisningen kan i stället en notupplysning lämnas som utvisar belopp enligt fastställda resultat- och balansräkningar, effekt av byte av redovisningsprincip samt belopp enligt resultat- och balansräkningar som justerats i enlighet med förändringen. Alternativt kan i årsredovisningen, vid sidan av omräknade resultat- och balansräkningar, intagas för föregående år fastställda resultat- och balansräkningar.

”Fundamental Errors”

Redovisningsrådet har fäst avseende vid den debatt som förts inom IASC beträffande oklarheten i innebörden av detta begrepp. Rådet har uppfattat frågan så att begreppet ”Fundamental Errors” tillkommit inom ramen för IASCs avsiktsförklaring i ”Comparability of Financial Statements” som en kompromisslösning mellan olika intresseriktningar snarare än som resultat av en logisk och sammanhängande analys. Mot denna bakgrund och med hänsyn tagen till att Rådet haft svårigheter att finna goda exempel på vad som skulle kunna utgöra ”Fundamental Errors” har Rådet inte funnit anledning att föreskriva några specifika redovisningsregler för behandlingen härav. Dock bör noteras att frågeställningen berörs i rekommendationen Redovisning av extraordinära intäkter och kostnader samt upplysningar för jämförelseändamål där det i punkt 11 sägs att upplysningar skall lämnas om ”rättelse av fel i tidigare års räkenskaper”.

Motsvarande rekommendation från IASC

IASC behandlar i sin rekommendation IAS 8 (revised 1993), ”Net Profit or Loss for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies”, frågor som enligt Rådet med fördel kan behandlas i två separata rekommendationer, *Redovisning av byte av redovisningsprincip* respektive *Redovisning av extraordinära intäkter och kostnader samt upplysningar för jämförelseändamål*. Uppdelningen har skett med hänsyn till önskvärldheten av en kontinuitet med FARs tidigare rekommendation och utgör enligt Rådets mening inte något avsteg från IAS.

EXEMPEL PÅ REDOVISNING AV EFFEKTER AV BYTE AV REDOVISNINGSPRINCIP

Förutsättningar

Ett företag redovisar i boksluten för år 1 och 2 direkta men ej indirekta kostnader vid värdering av sitt varulager.

Till följd av en ny redovisningsrekommendation övergår företaget år 3 till att i varulagervärdet medta förutom direkta kostnader även indirekta kostnader. Detta innebär en ändring av dittills gällande redovisningsprincip. De indirekta kostnadernas andel av varulagervärdet uppgår vid slutet av åren 1–3 till:

	Före skatt	Skatt (30 %)	Efter skatt
År 1	400	120	280
År 2	300	90	210
År 3	500	150	350

Företagets fastställda resultat- och balansräkningar för år 1 och 2 visas i sammandrag nedan. I sammandrag visas även resultat- och balansräkningar för år 3 upprättade enligt samma redovisningsprinciper som tillämpats år 1 och 2.

	År 1 Enligt fastställda resultat- och balansräkningar	År 2 Enligt fastställda resultat- och balansräkningar	År 3 Resultat- och balansräkningar enligt de redo- visningsprinciper som tillämpats år 1 och år 2
RESULTATRÄKNING			
Rörelsens intäkter	15.900	15.000	15.200
Rörelsens kostnader	<u>– 14.000</u>	<u>– 13.500</u>	<u>– 13.600</u>
Resultat före avskrivningar	1.900	1.500	1.600
Avskrivningar och finansiella intäkter och kostnader	<u>– 600</u>	<u>– 600</u>	<u>– 600</u>
Resultat efter finansiella intäkter och kostnader	1.300	900	1.000
Skatt	<u>– 390</u>	<u>– 270</u>	<u>– 300</u>
Årets vinst	<u>910</u>	<u>630</u>	<u>700</u>
BALANSRÄKNING			
Varulager	3.900	3.500	3.300
Övriga tillgångar	10.000	10.600	11.000
Summa tillgångar	<u>13.900</u>	<u>14.100</u>	<u>14.300</u>
Skatteskuld	390	270	300
Övriga skulder	6.600	6.290	5.760
Bundet eget kapital	5.400	5.491	5.554
Balanserad vinst	600	1.419	1.986
Årets vinst	<u>910</u>	<u>630</u>	<u>700</u>
Summa skulder och eget kapital.....	<u>13.900</u>	<u>14.100</u>	<u>14.300</u>

Omräkning till ny redovisningsprincip

Enligt punkt 10 i rekommendationen omräknas resultat- och balansräkningar för jämförelseåret, år 2, i bokslutet för år 3 som om den nya redovisningsprincipen tillämpats även för detta år.

Nedan visas omräkningen av företagets resultat- och balansräkningar för år 2 samt resultat och balansräkningar för år 3 enligt den nya redovisningsprincipen.

	År 2		År 3	
	Enligt fastställda resultat- och balansräkningar		Efter omräkning till ny redovisningsprincip (Proforma)	Upprättad med tillämpning av ny redovisningsprincip
RESULTATRÄKNING				
Rörelsens intäkter	15.000		15.000	15.200
Rörelsens kostnader	– 13.500	– 100 ¹	– 13.600	– 13.400
Resultat före avskrivningar	1.500	– 100	1.400	1.800
Avskrivningar och finansiella intäkter och kostnader	– 600		– 600	– 600
Resultat efter finansiella intäkter och kostnader	900	– 100	800	1.200
Skatter	– 270	+ 30 ²	– 240	– 360
Årets vinst	<u>630</u>	<u>– 70</u>	<u>560</u>	<u>840</u>
BALANSRÄKNING				
Varulager	3.500	+ 300 ³	3.800	3.800
Övriga tillgångar	10.600		10.600	11.000
Summa tillgångar	<u>14.100</u>	<u>+ 300</u>	<u>14.400</u>	<u>14.800</u>
Skatteskuld	270	+ 90 ⁴	360	450
Övriga skulder	6.290		6.290	5.760
Bundet eget kapital	5.491		5.491	5.554
Balanserad vinst	1.419	+ 280 ⁵	1.699	2.196
Årets vinst	<u>630</u>	<u>– 70</u>	<u>560</u>	<u>840</u>
Summa skulder och eget kapital	<u>14.100</u>	<u>+ 300</u>	<u>14.400</u>	<u>14.800</u>

Jämfört med fastställda resultat- och balansräkningar för år 2 avviker de i bokslutet för år 3 för jämförelseändamål intagna räkningarna på följande punkter:

¹ Effekt på utgående varulagervärde till följd av byte av redovisningsprincip	300
Effekt på ingående varulagervärde till följd av byte av redovisningsprincip	– 400
Effekt på rörelsens kostnader för år 2 till följd av byte av redovisningsprincip	– 100
² Effekt på redovisad skattekostnad som konsekvens av justeringen enligt ¹	
Vid en antagen skattesats om 30% blir skatteeffekten	+ 30
³ Effekt på utgående varulagervärde till följd av byte av redovisningsprincip	+ 300
⁴ Som latent skatteskuld redovisas 30% å 300 (³ ovan)	+ 90
⁵ Effekt på ingående varulagervärde till följd av byte av redovisningsprincip	400
Avgår: Latent skatt härpå	– 120
Effekt på ingående eget kapital till följd av byte av redovisningsprincip	+ 280



Presentation i årsredovisningen

Enligt punkt 8 i rekommendationen redovisas den ackumulerade effekten av ett byte av redovisningsprincip som en korrigeringspost i ingående eget kapital.

Som resultat- och balansräkningar för föregående år intar företaget i årsredovisningen för år 3 de proformaräkningar som visas under "Omräkning till ny redovisningsprincip" ovan. I not lämnas upplysning om belopp enligt fastställda resultat- och balansräkningar för föregående år, effekt av bytet av redovisningsprincip samt belopp enligt de i årsredovisningen intagna proformaräkningarna.

Not till eget kapital i balansräkningen presenteras av företaget på följande sätt:

	Aktie- kapital	Reserv- fond	Balanserad vinst	Totalt eget kapital
Ingående eget kapital 1.1 år 3 enligt fastställd balansräkning för föregående år	5.000	491	2.049	7.540
Effekt av byte av redovisningsprincip			+ 210	+ 210
Ingående eget kapital 1.1 år 3 justerat i enlighet med ny redovisningsprincip	5.000	491	2.259	7.750
Avsatt till reservfond enligt bolagsstämmans beslut		+ 63	- 63	
Årets vinst			+ 840	+ 840
Utgående eget kapital 31.12 år 3	<u>5.000</u>	<u>554</u>	<u>3.036</u>	<u>8.590</u>

Vinstdisposition

Det belopp som av bolagsstämman skall avsättas till reservfond enligt aktiebolagslagen 12 kap. 4 § beräknas av företaget på basis av nettovinst för år 3 jämte det belopp varmed balanserade vinstmedel ökar till följd av bytet av redovisningsprincip. Till reservfond föreslås således en avsättning med 105 – 10% av summan av årets vinst (840) och effekt av byte av redovisningsprincip (210).



© Copyright Redovisningsrådet 1993.

Innehållet i denna publikation är skyddat enligt lagen om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk. Mångfaldigande, helt eller delvis, utan Redovisningsrådets medgivande är förbjudet.



REDOVISNINGSRÅDET

BOX 6417 • 113 82 STOCKHOLM • TFN 08-15 18 95 • FAX 08-32 12 50
BESÖKSADRESS: NORRTULLSGATAN 6, 2 TR.