

2011-09-06

Högsta förvaltningsdomstolen  
Box 2293

103 17 Stockholm

**Yttrande i mål nr** [REDACTED]

## YTTRANDE

God redovisningssed är att fel som avser ett eller flera tidigare räkenskapsår rättas i den årsredovisning eller det årsbokslut som upprättas närmast efter att felet upptäcks. Effekterna av ett byte av redovisningsprincip redovisas i den årsredovisning eller det årsbokslut som upprättas första gången efter principbytet.

## MOTIVERING

### Frågan

Högsta förvaltningsdomstolen har förordnat att BFN ska avge yttrande i målet. Frågan som remitterats till BFN är om ett nytt bokslut kan läggas till grund för ändrad taxering.

Med hänsyn till BFN:s verksamhetsområde begränsar nämnden yttrandet till följande redovisningsrättsliga fråga: På vilket sätt ska ett fel som avser ett eller flera tidigare räkenskapsår respektive ett byte av redovisningsprincip påverka redovisningen enligt god redovisningssed? BFN yttrar sig därför inte över den del av Högsta förvaltningsdomstolens fråga som rör förutsättningarna för ändrad taxering.

### Förutsättningarna

Företaget har i årsredovisningen per den 30 april 2003 tillämpat BFN:s rekommendation R 7 Värdering av fordringar och skulder i utländsk valuta och säkringsredovisat sina långfristiga skulder i utländsk valuta. Detta innebär att skulderna värderades till kursen vid anskaffningstillfället. I årsredovisningarna per den 30 april 2004 respektive den 31 december 2004 tillämpades inte längre BFN R 7

utan de långfristiga skulderna värderades till balansdagens kurs. I samband med bokslutet per den 31 december 2005 upprättade företaget även nya årsredovisningar per den 30 april 2004 respektive den 31 december 2004 och tillämpade därvid reglerna för säkringsredovisning enligt BFN R 7 samt begärde att Skatteverket skulle ompröva taxeringarna för taxeringsåret 2005.

### **Lagregler och kompletterande normgivning**

Tillämpliga lagar för frågan är bokföringslagen (1999:1078), BFL och årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL. I BFL och ÅRL saknas särskilda bestämmelser om på vilket sätt rättelse av fel i tidigare bokslut och hur byte av redovisningsprincip ska hanteras. Däremot finns det i 5 kap. 5 § BFL regler om rättelse av bokföringspost i den löpande bokföringen. Bestämmelsen gäller enligt 5 kap. 10 § även bokslutsposter. Bokföringspost definieras i 1 kap. 2 § första stycket 5 BFL som varje enskild notering i grundbokföringen eller huvudbokföringen. 5 kap. 2 § BFL anger att bokföring ska göras så snart det kan ske och detta gäller även bokslutsposter och rättelse av fel.

BFL och ÅRL är ramlagar som ska tillämpas tillsammans med kompletterande normgivning. Vilket normgivande organs kompletterande regler som ska tillämpas beror på företagets storlek, om det är noterat m.m. Vad gäller nu aktuell fråga har BFN inte gett ut någon kompletterande normgivning, men enligt nämndens allmänna råd BFNAR 2000:2 Tillämpning av Redovisningsrådets rekommendationer och uttalanden punkten 6 kan onoterade företag söka vägledning i Redovisningsrådets rekommendationer för de fall det inte finns någon normgivning från BFN.

Redovisningsrådet har i ett tillägg till rekommendationen RR 5 Redovisning av byte av redovisningsprincip (Appendix – Överväganden i anslutning till rekommendationens utformning), under rubriken Motsvarande rekommendation från IASC, uttalat följande. "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 önskvärdheten av en kontinuitet med FARs tidigare rekommendation och utgör enligt Rådets mening inte något avsteg från IAS."

I tillägget till RR 5 anges vidare, under rubriken Omräkning av fastställda resultat- och balansräkningar, att en redovisning i enlighet med rekommendationen dock ej innebär att tidigare av bolagsstämma fastställt bokslut ändras samt att det fastställda bokslutet ligger fast och att företaget således inte ska sända in till PRV ett med hänsyn till bytet av redovisningsprincip ändrat bokslut.

I Redovisningsrådets rekommendation RR 4 Redovisning av extraordinära intäkter och kostnader samt upplysningar för jämförelseändamål anges i punkten 11 att

upplysningar ska lämnas om resultateffekten av händelser och transaktioner som är viktiga att uppmärksamma när periodens resultat jämförs med andra perioder och företag. Som exempel på när sådan upplysning ska lämnas anges rättelse av fel i tidigare års räkenskaper.

I RR 4 och RR 5 anges att rekommendationerna överensstämmer i allt väsentligt med motsvarande delar i International Accounting Standards Committee's (IASC, numera IASB) standard IAS 8 (reviderad 1993) och att rekommendationerna ska tillämpas på bokslut som avser räkenskapsår som påbörjas fr.o.m. den 1 januari 1994.

BFN har år 2002 hemställt om ett förtydligande i lag vad gäller retroaktiva ändringar av fastställda bokslut. Av hemställan framgår att BFN anser att det inte finns stöd i lagstiftningen för sådana ändringar och att det inte är möjligt - eller ens lämpligt - att tillåta en ordning med ändrade bokslut. BFN tog åter upp frågan i ett remissvar med anledning av promemorian Ds 2006:6 Informationskrav i noterade företag, m.m. Frågan hanterades i den efterföljande propositionen (prop. 2006/07:65, s. 224) med följande uttalande av regeringen: ”Bokföringsnämnden anser att det inte bör vara möjligt att begära rättelse av fastställda årsredovisningar utan att fel bör rättas i den redovisningsperiod där felet upptäcks. Vad Bokföringsnämnden anfört är i överensstämmelse med det relevanta regelverket. Som framgår av IAS 8 punkten 41 skall potentiella fel under den aktuella perioden, som upptäcks under den perioden, rättas innan de finansiella rapporterna godkänns för utfärdande. Dock upptäcks ibland väsentliga fel inte förrän under en efterföljande period och dessa fel avseende tidigare perioder rättas i den jämförande informationen som redovisas i de finansiella rapporterna för denna efterföljande period (se punkterna 42–49 i IAS 8). IAS 8 gäller för de företag som omfattas IAS-förordningen, dvs. då noterade företag upprättar koncernredovisning. Genom Redovisningsrådets rekommendation RR 32 så är bestämmelsen även tillämplig för dessa företags årsredovisning.”

IAS 8 ska tillämpas fr.o.m. 2005 men tidigare tillämpning uppmuntras. Även av den tidigare versionen av IAS 8 framgår att fel rättas i den finansiella rapport som upprättas närmast efter den period då felet upptäcks.

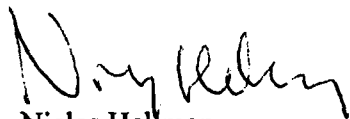
### **Bedömning**

Såsom framgår ovan saknas i BFL och ÅRL särskilda bestämmelser om på vilket sätt ett fel som avser ett eller flera tidigare räkenskapsår respektive ett byte av redovisningsprincip ska påverka redovisningen. Eftersom det inte heller finns någon normgivning från BFN om vad som är god redovisningssed i den aktuella frågan får vägledning sökas i Redovisningsrådets rekommendationer. Mot bakgrund av vad Redovisningsrådet uttalat i appendix till RR 5 och vad som framgår av punkten 11 i RR 4 är det BFN:s bedömning att ett fel som avser ett eller flera tidigare räkenskapsår rättas i den årsredovisning eller det årsbokslut som upprättas närmast efter det att felet upptäcks. Effekterna av ett byte av redovisningsprincip redovisas i den årsredovisning eller det årsbokslut som upprättas första gången efter principbytet. BFN:s bedömning överensstämmer med den internationella

normgivningen, IAS 8. Bedömningen ligger väl i linje med BFL:s bestämmelser om rättelse av bokföringsposter i den löpande bokföringen och ger liksom dessa uttryck för den grundläggande principen om räkenskapsårets slutenhet.

BFN:s bedömning gäller såväl den i målet aktuella tidpunkten som idag.

Detta yttrande har beslutats av BFN vid sammanträde den 6 september 2011. Olle Stenman har anmält jäv och därför inte deltagit i beslutet.



Niclas Hellman  
Vice ordförande



Gunvor Pautsch  
föredragande