9 Byte av redovisnings-princip

9.1 RR 5 Redovisning av byte av redovisningsprincip

Tillämpnings-område

Rekommendationen RR 5 behandlar hur

- effekten av byte av redovisningsprincip ska redovisas
- gränsdragningen ska göras mellan byte av redovisnings-princip och ändringar i uppskattningar och bedömningar.

Rekommendationen gäller fr.o.m. den 1 januari 1994.

Sammanfattning

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.

I tveksamma fall ska ändringar hänföras till ändringar i ”uppskattningar och bedömningar”.

Andra rekommendationer som utfärdas av Redovisningsrådet och som vid tillämpningen leder till förändringar av redovisningsprinciper anger som regel hur effekter härav ska redovisas. Sådana övergångsregler utformas normalt enligt principerna i RR 5.

Av RR 5 framgår att byte av redovisningsprincip som regel får 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 IASB.

Den ackumulerade effekten, hänförlig till tidigare räkenskapsår, av byte av redovisningsprincip ska, med beaktande av

skatteeffekten, redovisas som *korrigeringspost i ingående eget kapital*. Detta ska ske om effekten av bytet kan fastställas med rimlig precision. I annat fall ska redovisningen av effekten av ett byte ske med *tillämpning framåt*.

Upplysning ska lämnas om att byte av redovisningsprincip har skett och motiven härtill. Då byte av redovisningsprincip sker med retroaktiv tillämpning ska upplysning lämnas om effekten på eget kapital.

9.2 Inkomstskatt

Sambandet

Några särskilda skatteregler för byte av redovisningsprincip finns inte. Det bör framhållas att byte av redovisningsprincip har skattemässig betydelse endast för sådana poster i näringsverksamheten där beskattningstidpunkten avgörs av god redovisningssed (jfr huvudregeln om beskattningstidpunkten i 14 kap. 2 § IL). För poster i näringsverksamhet där det finns uttryckliga bestämmelser om beräkning av intäkter och kostnader, t.ex. inventarier, saknar redovisningsprinciper och byte av sådana principer betydelse.

Frågor

Byte av redovisningsprincip som korrigeringspost i ingående kapital

RR 5 anger att den ackumulerade effekten av ett byte av redovisningsprincip ska redovisas som en korrigeringspost i ingående eget kapital. Som motpost uppkommer en korrigering i en annan balanspost, t.ex. lager eller pågående arbeten. En redovisning i enlighet med detta innebär att en redovisningsmässig resultateffekt inte kommer att passera någon resultaträkning till den del det är hänförligt till tidigare räkenskapsår.

De skattemässiga konsekvenserna av ett sådant byte av redovisningsprincip har inte prövats av RR. Enligt Skatteverkets uppfattning styrs den skattemässiga behandlingen av kontinuitetsregeln i 14 kap. 3 § IL, dvs. att värdet av ingående lager och andra balansposter ska tas upp till samma belopp som värdet vid det föregående beskattningsårets utgång. Eftersom bytet av redovisningsprincip i dessa fall innebär att en ingående balanspost redovisas med ett annat belopp än vad posten tagits upp till i den utgående balansen för det föregående räkenskapsåret uppkommer en skattemässig korrigeringspost motsvarande skillnaden mellan de två posterna, som i det skattemässiga resultatet uppstår antingen vid regleringen av posten under räkenskapsåret eller vid värderingen av

posten i den utgående balansen, i form av en tillkommande post (intäkt) eller en avgående post (avdrag).

Ett exempel på byte av redovisningsprincip är ett företag som tidigare använt sig av färdigställandemetoden när det gäller redovisningen av pågående arbeten och som byter metod till successiv vinstavräkning. Den nya principen innebär att balansposten pågående arbeten kommer att åsättas ett högre värde jämfört med den gamla principen. I enlighet med rekommendationen kommer därmed en vinst att bokföras, som var upparbetad föregående år men inte bokförd enligt den gamla principen, direkt mot det ingående egna kapitalet och inte över resultaträkningen. Den upparbetade vinsten som är hänförlig till innevarande räkenskapsår kommer däremot att redovisas över resultaträkningen. Ett annat exempel på byte av redovisningsprincip är ett företag med franchiseverksamhet som redovisar franchiseintäkter när avtal föreligger, vilket är oförändrad princip jämfört med tidigare år. Samtidigt reserveras, i enlighet med den nya redovisningsprincipen, beräknade kostnader för etablering av franchisebutiken. Tidigare år bokfördes etableringskostnaderna i takt med att de uppstod. Reservering sker i enlighet med den nya principen. Den del av reservering som är hänförlig till tidigare räkenskapsår bokas direkt mot det ingående egna kapitalet som reduceras. Reservering av etableringskostnader hänförliga till avtal som ingåtts under innevarande räkenskapsår redovisas däremot över resultaträkningen.

Problematiken har behandlats av RSV:s referensgrupp i fråga 1995:17 och 2000:1. Fallet 1995:17 handlade om ett bolag som ändrat sin redovisning av reservdelar, vilka tidigare hade redovisats som lager. Med stöd av BFN U 90:13 utgjorde reservdelarna anläggningstillgångar, vilka kunde kostnadsföras direkt antingen som korttidsinventarier eller som inventarier av mindre värde. Bolaget åberopade RR 5 och önskade minska det ingående egna kapitalet med den del av det ingående lagrets värde som belöper på reservdelarna, vilken effekt uppkommit som följd av bytet av redovisningsprincip. Referensgruppen ansåg att minskningen av det egna kapitalet var avdragsgill vid inkomsttaxeringen. I fråga 2000:1 uttalade referensgruppen att rätt beskattningsår för ändring är det år då omräkningen kommer till uttryck i räkenskaperna.

Byte av redovisningsprincip med tillämpning framåt

I dessa situationer finns inte problematiken med ingående balansposter. För det fall bytet av redovisningsprincip med tillämpning framåt görs i enlighet med kraven i RR 5 kommer bytet av princip även att slå igenom vid beskattningen inom det kopplade området, eftersom det enligt 14 kap. 2 § IL är god redovisningssed som avgör beskattningstidpunkten.

Inom redovisningen är jämförbarheten en av de viktigaste principerna. RR 5 ger uttryck för att ett företag i princip är bundet vid vald redovisningsprincip, och att principen endast kan ändras under vissa förutsättningar. Detta är skälet till att byte av redovisningsprincip endast får ske i undantagsfall.

Vid inkomstbeskattningen gäller att god redovisningssed avgör beskattningstidpunkten inom det kopplade området. Det innebär att om ett byte av redovisningsprincip i ett företag innebär en redovisning i strid med god redovisningssed kan redovisningen inte läggas till grund för beskattningen. Denna fråga har behandlats av RSV:s referensgrupp i fråga 2000:1 och det svar som lämnades var att den ändrade redovisningsprincipen i det aktuella fallet inte kunde ligga till grund för beskattningen. Frågan avsåg ett företag som under 1997 bytt redovisningsprincip för redovisning av terminspremier. Företaget begärde dessutom omprövning av taxeringarna för år 1996 och 1997. Referensgruppen ansåg att förutsättningarna för byte av redovisningsprincip, enligt RR 5, inte var uppfyllda eftersom företagets nya redovisningsprincip inte innebar en klart mera rättvisande redovisning av dess resultat och ställning.

Allmänt om bokföring av poster direkt mot eget kapital

En näraliggande fråga är rent allmänt hur poster som bokförs direkt mot eget kapital och som således inte passerar resultaträkningen ska behandlas skattemässigt. RR har i två avgöranden haft frågeställningen uppe till prövning. I RÅ 1998 ref. 6 godtogs avdragsrätt respektive skatteplikt för koncernbidrag som inte passerar resultaträkningen utan som direkt bokförs mot eget kapital. I RÅ 1999 ref. 3 godtog RR avdrag för nyemissionskostnader som bokförs direkt mot eget kapital.

Påpekas kan att i de båda rättsfallen var det fråga om poster där avdragsrätten är särskilt reglerad i skattelagstiftningen.

Kontrollproblem

Byte av redovisningsprincip i enlighet med RR 5 kan innebära att det uppkommer en justeringspost i deklarationen, i de fall ingående balansposter inte överensstämmer med föregående års utgående balansposter. I och med detta uppkommer ett kontrollproblem vid beskattningen.

I årsredovisningen ska företaget lämna upplysning om den effekt bytet har för den aktuella räkenskapsperioden samt för de perioder som presenteras för jämförelseändamål. I not ska beloppsmässig uppgift lämnas om vilken effekt bytet av redovisningsprincip haft på det ingående egna kapitalet. Det bör observeras att detta belopp inte är det belopp som ska återfinnas i deklarationen som en korrigeringspost. Skälet till detta är att den beloppsmässiga effekten på eget kapital är beräknad med beaktande av skatteeffekten. Om exempelvis den ackumulerade effekten brutto uppgår till ett positivt belopp om 100 på grund av ingående höjt lagervärde är det belopp som påverkat det ingående egna kapitalet 72, efter att hänsyn har tagits till schablonmässig skatt om 28 (bokförs som uppskjuten skatt). I deklarationen ska återfinnas en tilläggspost på 100.

9.3 Rättspraxis m.m.

Skatteverkets ställningstaganden

– Skattekonsekvenser vid ändring av redovisningsmetod	1995:17
– Terminsaffärer och byte av redovisningsprincip	2000:1