

6.3.2012

**Korrigeringar av fel från tidigare år i bokslutet**

1 Begäran om utlåtande Ordföranden i revisionsnämnden i stad X har bett bokföringsnämndens kommunsektion ge anvisningar om det korrekta sättet att verkställa ett beslut av högsta förvaltningsdomstolen som upphäver ett stadsfullmäktigebeslut om godkännande av en avskrivningsplan.

Bokföringsnämndens kommunsektion kan ge anvisningar och utlåtanden om tillämpningen av bokföringslagen och 68–70 § i kommunallagen på begäran av en kommun, samkommun eller kommunal organisation. De frågor som sökanden begärt anvisningar om är av allmänt intresse för bokförings- och bokslutspraxisen inom kommunsektorn och därför ger kommunsektionen ett utlåtande i ärendet.

Bakgrunden till begäran om utlåtande är en besvärprocess i vilken förvaltningsdomstolen 10.6.2010 upphävde stadsfullmäktiges beslut om ändring av avskrivningsplanen. I boksluten för 2009 och 2010 gjorde staden avskrivningar enligt plan i överensstämmelse med det upphävda beslutet. Högsta förvaltningsdomstolen avlog genom sitt beslut 17.1.2012 stadsstyrelsens besvär över förvaltningsdomstolens beslut.

Enligt högsta förvaltningsdomstolens sammandrag av beslutshandlingen hade stadsfullmäktige ändrat gällande avskrivningsplan genom att förlänga avskrivningstiderna och sänka procenttalen för restvärdesavskrivningarna för flera tillgångsgrupper bland bestående aktiva. Avskrivningstiderna och procenttalen för restvärdesavskrivningarna enligt den ändrade avskrivningsplanen låg i och för sig inom de gränser som anges i kommunsektionens allmänna anvisning. Variationsintervallen i den allmänna anvisningen angav skillnader i den ekonomiska livslängden i

fråga om motsvarande avskrivningar också mellan liknande tillgångar. De ekonomiska livslängderna och motsvarande avskrivningar skulle svara mot de krav på en rättvisande bild av verksamhetens resultat och kommunens ekonomiska ställning som ställs på bokslut enligt 68 § 3 mom. i kommunallagen. Ändringen av avskrivningsplanen fick inte leda till att riktigheten i bilden av verksamhetens resultat och kommunens ekonomiska ställning i bokslutet försvagas. Som stöd för fullmäktigebeslutet hade inte framlagts en tillräckligt specificerad teknisk-ekonomisk utredning av ändringen av serviceproduktionskapaciteten för dessa tillgångar. Enligt högsta förvaltningsdomstolens beslut skulle stadsfullmäktiges beslut upphävas.

Enligt motiveringarna till högsta förvaltningsdomstolens beslut var ändringen av avskrivningsplanen möjlig att godkänna under året efter räkenskapsåret, dock innan bokslutet för räkenskapsåret godkänts. Fullmäktiges beslut var i fråga om räkenskapsåret inte på den grunden lagstridig.

## 2 Motiveringar till utlåtandet

2.1 Kommunallagen Enligt 67 § i kommunallagen ger bokföringsnämndens kommunsektion anvisningar och utlåtanden om tillämpningen av bokföringslagen och 68–70 § i kommunallagen. Revisionsfrågorna i begäran om utlåtande behandlas inte då de inte hör till kommunsektionens behörighetsområde.

## 2.2 Bokföringslagen, bokföringsförordningen och utlåtanden av bokföringsnämnden

Bokföringslagen och bokföringsförordningen har inga specialbestämmelser om hur värderingsskillnader med upphov i ändrade bokslutsprinciper eller hur fel från tidigare räkenskapsperioder bör behandlas i bokslutet. 2 kap. 2 § 1 mom. i bokföringsförordningen föreskriver ändå en skyldighet att i noterna uppge intäkter och kostnader som hänför sig till tidigare räkenskapsperioder samt korrigeringar av fel, om de inte är av ringa betydelse.

Bokföringsnämnden gav utlåtandet 1344/1995 medan bokföringslagen av 1973 gällde. Där tog nämnden ställning till hur fel som hänför sig till tidigare räkenskapsperioder skulle behandlas i bokslutet. Enligt utlåtandet skulle ett sådant fel korrigeras enligt väsentlighetsprincipen genom att tas upp som en separat post i resultaträkningen under en lämplig grupp med tanke på felets karaktär. Om felet var väsentligt med tanke på räkenskapsperiodens resultat skulle rättelsen tas upp som extraordinär intäkt eller kostnad i resultaträkningen och specificeras närmare i noterna till den.

I utlåtandet 1750/2005 ändrade bokföringsnämnden sina tidigare anvisningar så att ändringar i bokslutsprinciperna och korrigeringar av fel som hänför sig till tidigare räkenskapsperioder framöver ska göras endast genom rättelser i eget kapital (*Balanserad vinst (förlust) från tidigare räkenskapsperioder*). Korrigeringar görs således inte längre så att de inverkar på resultatet utan retroaktivt. Motsvarande korrigeringar ska också göras i den utgående balansen för den föregående räkenskapsperioden, som utgör jämförelseår. Det är däremot inte nödvändigt att ändra jämförelseårets resultaträkning så att den blir jämförbar, men om detta är nödvändigt för att ge en rättvisande bild ska noterna innehålla information om ändringens inverkan på resultatet så att det blir möjligt att jämföra räkenskapsperioderna. Om jämförelseårets siffror ändå korrigeras, bör ändringarna och grunderna för dem framgå i noterna.

Om verksamhetsberättelsen eller noterna till bokslutet innehåller bokslut eller nyckeltal för flera räkenskapsperioder ska även dessa i mån av möjlighet göras jämförbara eller åtminstone förses med ett tydligt omnämnande om de eventuella delar som inte är jämförbara. Då korrigeringar görs bör väsentlighetsprincipen iakttas.

2 kap. 2 § 1 mom. i bokföringsförordningen föreskriver en skyldighet att i noterna uppge intäkter och kostnader som hänför sig till tidigare räkenskapsperioder samt korrigeringar av fel, om de inte är av ringa betydelse. Bokföringsnämnden anser att noterna, med beaktande av kravet på en rättvisande bild, på motsvarande sätt ska innehålla specificerade uppgifter om de ändringar i eget kapital som beror på ändrade boksluts-

principer och ändringar på grund av korrigeringar av fel som uppkommit under tidigare räkenskapsperioder.

### 2.3 Kommunsektionens allmänna anvisningar

#### *Kommunsektionens allmänna anvisning om upprättande av balansräkning för kommuner och samkommuner (2010)*

Med hänvisning till bokföringsnämndens utlåtande 1750/2005 har behandlingen av ändringar av bokslutsprinciper och fel som hänför sig till tidigare räkenskapsperioder också förenhetligats i kommunsektionens allmänna anvisningar. Därigenom ska ändringar i bokslutsprinciperna samt väsentliga fel som hänför sig till tidigare räkenskapsperioder också i kommunernas bokföring korrigeras genom att posten *Överskott/underskott från tidigare räkenskapsperioder* rättas i det egna kapitalet. Korrigeringar görs inte så att de påverkar resultatet utan retroaktivt. Vid korrigeringar bör väsentlighetsprincipen iakttas. Poster av ringa betydelse som hör till tidigare räkenskapsperioder bokförs i de resultat- och balansposter till vilka de kan hänföras.

I den allmänna anvisningen konstateras särskilt att skillnader på grund av periodisering inte är att betrakta som ett ovan nämnt fel.

#### *Kommunsektionens allmänna anvisning om avskrivningar enligt plan för kommuner och samkommuner (2011)*

Enligt den allmänna anvisningen kan avskrivningar under tidigare räkenskapsperioder inte korrigeras när avskrivningsplanen ändras. En ändring gäller endast avskrivningarna enligt plan under den räkenskapsperiod då ändringen görs och därpå följande räkenskapsperioder. Genom detta utlåtande preciserar kommunsektionen sin allmänna anvisning enligt ställningstagandet i motiveringarna till högsta förvaltningsdomstolens beslut, enligt vilket ändringar i avskrivningsplanen för räkenskapsperioden dock kan göras tills bokslutet godkänts.

### 3 Kommunsektionens utlåtande

Avskrivningar som gjorts felaktigt under tidigare år korrigeras i balansräkningen i bokslutet för det år då felet uppdagas på kontot *Överskott/underskott från tidigare räkenskapsperioder* med respektive tillgångar bland bestående aktiva som motkonton. Avskrivningar under bokslutsåret bokförs såsom resultatpåverkande enligt gällande avskrivningsplan.

Korrigeringar av fel från tidigare år anges i noterna i den utsträckning som krävs och behövliga korrigeringar görs i jämförelseuppgifterna.