

RR 20

DELÅRSRAPPORTERING

REDOVISNINGSRÅDET

AUGUSTI 2000

INLEDNING

Denna rekommendation behandlar delårsrapportering och gäller för delårsperioder som inleds den 1 januari 2001 eller senare.

En delårsrapport upprättas för en period som utgör en del av ett företags räkenskapsår. Den består av finansiella rapporter, som antingen är fullständiga eller som upprättas i sammandrag.

Årsredovisningslagen (9 kap.) innehåller bestämmelser om vilka företag som skall upprätta delårsrapport. Där anges också hur ofta delårsrapporter skall upprättas och när publicering senast skall ske. För bolag vars aktier är noterade tillkommer bestämmelser i respektive noteringsavtal eller motsvarande samt i Lag om börs- och clearingverksamhet (5 kap. 6 §).

Denna rekommendation

- a) anger minimikraven för innehållet i en delårsrapport och
- b) behandlar de principer som skall ligga till grund för bedömningen av vilka poster som skall tas med i resultat- och balansräkningen samt värderingsprinciper för delårsrapporter.

Minimikraven för innehållet i en delårsrapport är att den skall omfatta följande rapporter i sammandrag: balansräkning, resultaträkning, kassaflödesanalys, redogörelse för förändringar i eget kapital samt vissa andra upplysningar.

Den som läser ett företags delårsrapport förutsätts ha tillgång till den senaste årsredovisningen¹⁾. Delårsrapporten innehåller därför främst information om händelser och förändringar som inträffat sedan den senaste årsredovisningen avlämnats och som är av väsentlig betydelse för att förstå förändringarna i företagets finansiella ställning, resultatutveckling och kassaflöde.

Företaget skall i delårsrapporterna tillämpa samma redovisningsprin-

1) Begreppet årsredovisning omfattar i denna rekommendation både årsredovisning och koncernredovisning.

ciper som i årsredovisningarna. När byte av redovisningsprincip sker, skall den redovisningsprincip som kommer att tillämpas i efterföljande årsredovisning tillämpas även i delårsrapporterna. Rapportfrekvensen – årligen, halvårsvis eller kvartalsvis – skall inte påverka det redovisade årsresultatet. De belopp som redovisas i delårsrapporter skall därför beräknas på grundval av utvecklingen från räkenskapsårets början till delårsperiodens slut.

I en bilaga till rekommendationen ges vägledning om tillämpningen i delårsbokslut av de grundläggande redovisningsprinciperna på olika slag av tillgångar, skulder, intäkter och kostnader.

När man avgör hur man skall redovisa, klassificera eller lämna upplysning om en post i en delårsrapport skall frågan om väsentlighet prövas i förhållande till de finansiella uppgifterna för den aktuella rapportperioden.

| Innehållsförteckning | Sid. |
|---|------|
| SYFTE | 6 |
| TILLÄMPNINGSOMRÅDE | 6 |
| DEFINITIONER | 7 |
| INNEHÅLLET I EN DELÅRSRAPPORT | 7 |
| <i>Minimikrav för innehållet i en delårsrapport</i> | 8 |
| <i>Delårsrapportens innehåll och form</i> | 8 |
| <i>Upplysningar</i> | 9 |
| <i>Upplysning om överensstämmelse med Redovisningsrådets rekommendationer</i> | 10 |
| <i>För vilka perioder skall delårsrapporter presenteras?</i> | 10 |
| <i>Väsentlighet</i> | 11 |
| UPPLYSNING I ÅRSREDOVISNINGEN | 12 |
| VILKA POSTER SKALL TAS IN I RESULTATRÄKNINGEN OCH BALANSRÄKNINGEN OCH HUR SKALL DE VÄRDERAS? | 12 |
| <i>Samma redovisningsprinciper som i årsredovisningen</i> | 12 |
| <i>Intäkter som uppkommer med säsongvariationer, cykliska variationer eller på annat oregelbundet sätt under räkenskapsåret</i> | 14 |
| <i>Kostnader som uppkommer oregelbundet under räkenskapsåret</i> | 14 |
| <i>Tillämpning av redovisningsprinciper</i> | 14 |
| <i>Användning av uppskattningar och bedömningar</i> | 14 |
| OMRÄKNING AV TIDIGARE DELÅRSRAPPORTER | 14 |
| IKRAFTTRÄDANDE | 15 |
| ÖVERENSSTÄMMELSE MED IAS | 15 |
| <u>BILAGA 1</u> | |
| ILLUSTRATION: FÖR VILKA PERIODER SKALL REDOVISNING SKE? | 17 |
| <u>BILAGA 2</u> | |
| EXEMPEL PÅ TILLÄMPNINGEN AV REDOVISNINGSPRINCIPER | 18 |
| <u>BILAGA 3</u> | |
| EXEMPEL PÅ ANVÄNDNINGEN AV UPPSKATTNINGAR OCH BEDÖMNINGAR | 25 |

DELÅRSRAPPORTERING

De avsnitt i denna rekommendation som är skrivna med fet kursiv stil innehåller rekommendationens huvudprinciper. De skall läsas i sammanhang med den förklarande texten som är skriven med normalt typsnitt och i sammanhang med Förord till Redovisningsrådets rekommendationer. Där framgår bl.a. att rekommendationerna inte behöver tillämpas på oväsentliga poster.

SYFTE

Syftet med denna rekommendation är att ange minimikraven för innehållet i en delårsrapport och principerna för bedömningen av vilka poster som skall tas med i delårsrapporten samt hur dessa skall värderas.

En delårsrapport upprättas för en period som utgör en del av ett företags räkenskapsår. Den består av finansiella rapporter, som antingen är fullständiga eller som upprättats i sammandrag.

Aktuella och tillförlitliga delårsrapporter ökar investerares, kreditgivares och andras möjligheter att förstå ett företags förmåga att generera resultat och kassaflöden samt dess finansiella ställning.

TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

Denna rekommendation tillämpas vid upprättande av delårsrapporter. Årsredovisningslagen (9 kap.) innehåller bestämmelser om vilka företag som skall upprätta delårsrapporter. Där anges också hur ofta delårsrapporter skall upprättas och när publicering senast skall ske. För bolag, vars aktier är noterade, tillkommer bestämmelser i respektive noteringsavtal eller motsvarande samt i Lag om börs- och clearingverksamhet (5 kap. 6 §).

1

Varje årsredovisning eller delårsrapport bedöms för sig när det gäller överensstämmelse med Redovisningsrådets rekommendationer. En årsredovisning kan därför vara upprättad i överensstämmelse med Redovisningsrådets rekommendationer även om företaget inte har avgivit delårsrapporter eller har avgivit delårsrapporter som inte följer denna rekommendation.

2

När ett företag i en delårsrapport anger att denna är i överensstämmelse med Redovisningsrådets rekommendationer, måste den på alla punkter uppfylla vad som anges i denna rekommendation. Punkt 19 kräver vissa upplysningar i detta hänseende.

3

DEFINITIONER

Följande termer används i denna rekommendation med den innebörd som anges nedan:

En delårsperiod omfattar tiden från räkenskapsårets början till och med utgången av den aktuella rapportperioden.

Aktuell rapportperiod är perioden från den senast avgivna delårsrapporten.

En delårsrapport innehåller antingen fullständiga finansiella rapporter eller sådana rapporter i sammandrag (såsom beskrivs i denna rekommendation) för delårsperioden samt, vad gäller resultaträkningen, även den aktuella rapportperioden.

4

INNEHÅLLET I EN DELÅRSRAPPORT

Enligt RR X Utformning av finansiella rapporter¹⁾ består en komplett uppsättning finansiella rapporter av följande delar:

- a) Balansräkning.
- b) Resultaträkning.
- c) Redogörelse som visar antingen (I) alla förändringar i eget kapital, eller (II) andra förändringar i eget kapital än sådana som uppstår genom kapitaltransaktioner med och utdelningar till ägare.
- d) Kassaflödesanalys.
- e) Redogörelse för redovisningsprinciper och vissa andra upplysningar.

5

Med hänsyn till kravet på snabb information och med beaktande av kostnadsaspekter samt för att undvika upprepning av tidigare lämnad information kan företaget välja att tillhandahålla information i mindre omfattning i delårsrapporter än i årsredovisningen. Enligt denna rekommendation är minimikraven på en delårsrapport att den innehåller finansiella rapporter i sammandrag inklusive vissa andra upplysningar. Delårsrapporten är avsedd att utgöra en komplettering till den information som lämnats i den senaste årsredovisningen. Följaktligen lämnar den främst information om händelser och omständigheter som avser tiden därefter. Information som lämnats tidigare behöver inte upprepas.

6

Denna rekommendation begränsar inte företagets möjligheter att publicera fullständiga finansiella rapporter i delårsrapporten. Rekommendationen uppmuntrar också företag att i delårsrapporter inkludera mer än det minimum av poster och vissa andra upplysningar som anges i rekommendationen. Den vägledning för redovisning som lämnas i rekommendationen gäller även i det fall fullständiga finansiella rapporter upprättas för en delårsperiod. Upprättas sådana rapporter, inkluderar de såväl alla upplysningar som krävs enligt denna rekommendation (speciellt tilläggsinformationen enligt punkt 16) som de upplysningar som anges i andra rekommendationer.

7

1) Redovisningsrådet har givit ut ett utkast rekommendation baserad på IAS 1, Presentation of Financial Statements. I det definieras begreppet fullständiga finansiella rapporter.

Minimikrav för innehåll i en delårsrapport

En delårsrapport skall som minimum innehålla följande delar:

- a) Balansräkning i sammandrag.*
- b) Resultaträkning i sammandrag.*
- c) Redogörelse i sammandrag som visar antingen (I) alla förändringar i eget kapital eller (II) andra förändringar i eget kapital än de som uppstår genom kapitaltransaktioner med och utdelning till ägare.*
- d) Kassaflödesanalys i sammandrag.*
- e) Vissa andra upplysningar.*

8

Delårsrapportens innehåll och form

När företaget publicerar en uppsättning fullständiga finansiella rapporter i sin delårsrapport skall de till sin form och till sitt innehåll vara i överensstämmelse med kraven i RR X, Utformning av finansiella rapporter¹).

9

När företaget publicerar en uppsättning finansiella rapporter i sammandrag i sin delårsrapport skall dessa handlingar som minimum innehålla sådana rubriker och delsummeringar som redovisades i företagets senaste årsredovisning samt viss tilläggsinformation i enlighet med vad som anges i denna rekommendation. Ytterligare information skall tas in om avsaknaden av sådan information skulle göra delårsrapporten missvisande.

10

Upplysning om resultat per aktie (före och efter utspädning) skall lämnas i resultaträkningen.

11

RR X, Utformning av finansiella rapporter¹) ger vägledning för hur finansiella rapporter utformas.

12

Av RR X, Utformning av finansiella rapporter¹) framgår att en redogörelse för förändringar i eget kapital utgör en av företagets finansiella rapporter. RR X tillåter dock att information om förändringar i eget kapital som uppstår genom kapitaltransaktioner med och utdelningar till ägare redovisas antingen i nämnda redogörelse eller, som alternativ, i noter. Samma uppställning för redogörelsen för förändringar i eget kapital används i delårsrapporten som i den senaste årsredovisningen.

13

Företag som är moderbolag i en koncern upprättar delårsrapport för koncernen med tillämpning av denna rekommendation. Enligt årsredovisningslagen skall en delårsrapport lämnas även för moderbolaget²).

14

1) Redovisningsrådet har givit ut ett utkast till rekommendation baserad på IAS 1, Presentation of Financial Statements.

2) I årsredovisningslagen anges minimikrav avseende uppgifter som måste lämnas.

Uppllysningar

En användare av en delårsrapport förutsätts ha tillgång till företagets senaste årsredovisning. I delårsrapporten räcker det därför med en förklaring av händelser och transaktioner som är väsentliga för att man skall kunna förstå företagets prestationer och förändringar av dess finansiella ställning sedan den senaste årsredovisningen och under den senaste rapportperioden.

15

En delårsrapport skall som minimum innehålla information enligt a) – j) nedan om informationen bedöms vara väsentlig. Informationen skall avse utvecklingen under delårsperioden. Dessutom skall uppllysningar lämnas om händelser och transaktioner som är betydelsefulla för att förstå utvecklingen under den aktuella rapportperioden. Informationen skall omfatta:

16

- a) *Ett uttalande om att samma redovisningsprinciper och beräkningsmetoder har använts i delårsrapporten som i den senaste årsredovisningen eller, om dessa principer eller metoder har ändrats, en beskrivning av karaktären på och effekten av förändringen.*
- b) *Kommentarer som förklarar säsongvariationer eller cykliska effekter som påverkat verksamheten.*
- c) *Karaktären och storleken på de poster som påverkar jämförbarheten och effekten härav på tillgångar, skulder, eget kapital, nettoresultat och kassaflöden.*
- d) *Uppgift om de effekter av ändrade uppskattningar och bedömningar som har redovisats i tidigare rapportperioder inom samma räkenskapsår eller under tidigare räkenskapsår om ändringarna har en väsentlig effekt på den aktuella rapportperioden.*
- e) *Uppllysning om emissioner, återköp och återbetalningar avseende skuldebrev, aktier och andra aktierelaterade värdepapper.*
- f) *Utdelning (sammanlagt eller per aktie) uppdelad på stamaktier och preferensaktier.*
- g) *Nettoomsättning och rörelseresultat per rörelsegren eller geografisk marknad, på det sätt dessa uppgifter redovisades i den senaste årsredovisningen.*
- h) *Händelser av väsentlig betydelse som inträffat efter delårsperiodens slut och som inte på annat sätt beaktas i delårsrapporten.*
- i) *Effekten av förändringar i företagets struktur under delårsperioden, såsom förvärv eller avyttring av dotterbolag samt investeringar, omstruktureringar och avveckling av verksamheter.*
- j) *Förändringar i eventualtillgångar och ansvarsförbindelser¹⁾ som inträffat efter räkenskapsårets början.*

1) Se Redovisningsrådets rekommendation RR 16, Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar.

Exempel på förhållanden som medför krav på upplysningar enligt punkt 16 ges nedan. Andra rekommendationer kan ge vägledning beträffande upplysningar om vissa av dessa företeelser:

17

- a) Större värdeförändringar i varulager vid värdering till nettoförsäljningsvärde i stället för till anskaffningsvärde, och vice versa, vid tillämpning av lägsta värdets princip.
- b) Nedskrivning av anläggningstillgångar och återföring härav.
- c) Återföring av tidigare avsättningar för omstruktureringsutgifter.
- d) Förvärv och avyttring av materiella anläggningstillgångar.
- e) Åtaganden att förvärva materiella anläggningstillgångar.
- f) Uppgörelser vid rättstvister.
- g) Korrigeringar av fel¹⁾ i tidigare rapporterade finansiella uppgifter.
- h) Extraordinära intäkter och kostnader.
- i) Eventuell obetald förfallen låneskuld, eller andra överträdelse av lånevillkor, som inte senare har korrigerats.
- j) Transaktioner med närstående.

I RR X, Utformning av finansiella rapporter och andra rekommendationer från Redovisningsrådet anges vilka upplysningar som skall lämnas i finansiella rapporter. De upplysningar som anges i dessa andra rekommendationer behöver inte lämnas i företagets delårsrapport om denna enbart innehåller finansiella rapporter i sammandrag inklusive vissa andra upplysningar.

18

Upplysning om överensstämmelse med Redovisningsrådets rekommendationer

När företagets delårsrapport har upprättats i överensstämmelse med denna rekommendation skall företaget lämna upplysning härom. Det får inte anges i en delårsrapport att den följer Redovisningsrådets rekommendationer om den inte uppfyller alla krav i alla tillämpliga rekommendationer och uttalanden från Redovisningsrådets akutgrupp.

19

För vilka perioder skall delårsrapporter presenteras?

De finansiella rapporter (i sammandrag eller i fullständig form) som ingår i en delårsrapport skall upprättas enligt följande:

20

- a) *En balansräkning per den aktuella rapportperiodens slut och jämförelsetal för närmast föregående räkenskapsårs utgång.*
- b) *En resultaträkning för såväl den aktuella rapportperioden som för delårsperioden med jämförelsetal för motsvarande perioder närmast föregående räkenskapsår.*
- c) *En redogörelse som visar förändringar i eget kapital under delårs-*

1) I IAS 8, Net Profit or Loss for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies definieras "Fundamental Errors" som motsvarar "fel" ovan. I IAS 8 anges även hur sådana fel skall redovisas. Någon motsvarande svensk rekommendation finns f.n. inte.

perioden med jämförelsetal för motsvarande period närmast föregående räkenskapsår.

d) En kassaflödesanalys för delårsperioden, med jämförelsetal för motsvarande period närmast föregående räkenskapsår.

För ett företag med säsongsberoende verksamhet kan en uppställning som visar uppgifter på rullande tolv månaders basis och relevanta jämförelseuppgifter vara av värde. Följaktligen uppmuntras sådana företag att överväga en redovisning av sådan information utöver den information som krävs enligt föregående punkt.

21

Bilaga 1 illustrerar de perioder som enligt rekommendationen redovisas av företag som rapporterar enbart halvårsvis respektive företag som rapporterar kvartalsvis.

22

Väsentlighet

För att avgöra vilka poster som skall tas med i resultat- och balansräkningarna, hur de skall värderas och klassificeras samt vilka upplysningar i övrigt som skall lämnas i en delårsrapport, skall en bedömning ske av vad som är väsentligt i förhållande till de finansiella uppgifterna för den aktuella rapportperioden. Härvid bör hänsyn tas till att värderingar i delårsrapporter i högre grad än i årsredovisningar kan grunda sig på uppskattningar och bedömningar.

23

I Förord till Redovisningsrådets rekommendationer anges att Redovisningsrådets rekommendationer inte behöver tillämpas på oväsentliga poster. I förordet förklaras att information är väsentlig om ett utelämnande eller en felaktighet kan ha betydelse för de beslut som användarna fattar på basis av den informationen som lämnas i de finansiella rapporterna. Enligt Redovisningsrådets rekommendation RR 4, Redovisning av extraordinära intäkter och kostnader samt upplysningar för jämförelseändamål, skall extraordinära intäkter och kostnader redovisas var för sig och specificeras i tilläggsupplysningarna, samt upplysningar lämnas om andra transaktioner och händelser som är viktiga att beakta vid jämförelser över tiden och mellan företag. Exempel på sådana händelser och transaktioner är nedskrivningar, valutakursförändringar, försäljning av betydande anläggningstillgångar, försäljning eller nedläggning av verksamhetsgrenar och likartade omstruktureringar, arbetskonflikter samt ändringar i uppskattningar och bedömningar. RR 4 innehåller inte några beloppsgränser som ger innebörd åt begreppet väsentlighet.

24

Bedömningar måste alltid ske när det gäller att avgöra vad som är väsentligt i en finansiell rapport. Detta gäller även för avgörandet av vilka poster som tas med i resultat- och balansräkningarna i en delårsrapport och vilka upplysningar som lämnas. För att delårsrapporten skall kunna förstås måste beaktas att bedömningarna avser en delårsrapport. Såvida lämnas exempelvis upplysningar om poster som påverkar jämförbarheten, om ändrade redovisningsprinciper eller ändrade uppskattningar och bedömningar på grundval av väsentlighet i förhållande till uppgifterna för den aktuella rapportperioden, för att risken för missvisande slutsatser som kan bli resultatet av att uppgifter utelämnas skall undvikas. Det övergripande målet är att säkerställa att en delårsrapport

25

inkluderar all information som är relevant för att man skall kunna förstå och bedöma företagets finansiella ställning, resultatutveckling och kassaflöde under delårsperioden och den aktuella rapportperioden.

UPPLYSNING I ÅRSREDOVISNINGEN

En uppskattning eller bedömning av ett belopp som rapporterats under en delårsperiod kan förändras på ett väsentligt sätt under räkenskapsårets sista rapportperiod. Om så är fallet och ingen separat delårsrapport presenteras för denna sista period, skall företaget lämna upplysning i årsredovisningen om karaktären av och storleken på förändringen.

26

Enligt Redovisningsrådets rekommendation RR 5, Redovisning av byte av redovisningsprincip skall upplysningar lämnas om resultateffekten av en ändrad uppskattning eller bedömning som antingen har en väsentlig effekt under den innevarande perioden eller förväntas ha en väsentlig effekt under följande perioder. Punkt 16 d i denna rekommendation kräver liknande upplysningar i en delårsrapport. Som exempel kan nämnas ändrade uppskattningar och bedömningar under årets sista rapportperiod som rör omstruktureringar eller nedskrivningar som rapporterats under en tidigare delårsperiod under räkenskapsåret. De upplysningar som krävs enligt föregående punkt är förenliga med RR 5 och avser endast ett begränsat tillämpningsområde - den ändrade uppskattningen eller bedömningen. Företaget behöver således inte ta med ytterligare finansiell information från delårsperioden i sin årsredovisning.

27

VILKA POSTER SKALL TAS IN I RESULTAT- RÄKNINGEN OCH BALANSRÄKNINGEN OCH HUR SKALL DE VÄRDERAS?

Samma redovisningsprinciper som i årsredovisningen

Företaget skall tillämpa samma redovisningsprinciper i delårsrapporterna som i årsredovisningarna. När byte av redovisningsprincip sker, skall den redovisningsprincip som kommer att tillämpas i efterföljande årsredovisning tillämpas även i delårsrapporterna. Rapportfrekvensen (årligen, halvårsvis eller kvartalsvis) skall inte påverka det redovisade årsresultatet. De belopp som redovisas i delårsrapporter skall därför beräknas på grundval av utvecklingen från räkenskapsårets början till delårsperiodens slut.

28

Kravet på att företaget ska tillämpa samma redovisningsprinciper i delårsrapporter som i årsredovisningen innebär inte att varje aktuell rapportperiod utgör en självständig redovisningsperiod. Eftersom företagets rapporteringsfrekvens inte skall påverka dess årsresultat måste en aktuell rapportperiod betraktas som en integrerad del av ett räkenskapsår. Utfallet för den aktuella rapportperioden kan påverkas av ändringar i uppskattningar och bedömningar av belopp som rapporterades under tidigare delårsperioder under det innevarande räkenskapsåret. Principerna för redovisning av tillgångar, skulder, intäkter och kostnader under delårsperioder är emellertid desamma som i årsredovisningen.

29

Detta kan illustreras med följande:

- a) Samma principer som företaget tillämpar när det upprättar en årsredovisning skall tillämpas för nedskrivningar, redovisning av varulager och kostnader för omstruktureringar under en delårsperiod. Om sådana poster redovisas under en delårsperiod och uppskattningar och bedömningar ändras under en påföljande rapportperiod under samma räkenskapsår förändras dock den ursprungliga uppskattningen och bedömningen under den påföljande rapportperioden, antingen genom en tillkommande förlust eller genom återföring av det tidigare redovisade beloppet.
- b) En utgift som i slutet av en delårsperiod inte motsvarar definitionen på en tillgång redovisas inte som tillgång i balansräkningen. Avvaktan på framtida information som har betydelse för avgörandet om utgiften skall redovisas som tillgång i balansräkningen eller en strävan att utjämna resultatet mellan rapportperioder inom ett och samma räkenskapsår får inte påverka avgörandena.
- c) Skattekostnader redovisas under varje delårsperiod baserat på en uppskattning av inkomstskattesatsen för hela räkenskapsåret. Skattekostnaden under en delårsperiod kan behöva justeras under påföljande delårsperioder under räkenskapsåret om uppskattningen av inkomstskattesatsen för året förändras.

Definitionen av tillgång, skuld, intäkt och kostnad måste vara uppfylld för att en post skall tas in i balans- eller resultaträkningen, både vid års- och delårsbokslut. För tillgångar gäller samma kriterier för bedömning av framtida ekonomiska fördelar vid delårsperioders slut som i slutet av räkenskapsåret. Utgifter som till sin karaktär inte uppfyller kraven på tillgångar i slutet av ett räkenskapsår uppfyller inte heller dessa krav vid delårsperiodernas slut. På liknande sätt måste en skuld i slutet av en delårsperiod representera ett åtagande vid denna tidpunkt.

Ett företag som rapporterar halvårsvis använder den information som finns tillgänglig vid halvårsskiftet eller kort därefter vid värderingen av poster i halvårsbokslutet, och den information som finns tillgänglig vid räkenskapsårets slut eller kort därefter för årsbokslutet. Värderingen i årsbokslutet avspeglar eventuella förändringar av de uppskattade belopp som ingått i den första sexmånadersperioden. Inga retroaktiva justeringar görs av de belopp som ingått i delårsrapporten för den första sexmånadersperioden. Enligt punkterna 16 d) och 26 krävs att företaget lämnar upplysning om karaktären och storleken på väsentliga ändrade uppskattningar och bedömningar.

Ett företag som rapporterar oftare än halvårsvis redovisar intäkter och kostnader under delårsperioden genom att använda den information som finns tillgänglig vid varje rapporttidpunkt. Intäkts- och kostnadsbelopp som rapporteras för delårsperioden och den aktuella rapportperioden avspeglar eventuella ändringar av uppskattningar av belopp som ingått i tidigare delårsperioder under räkenskapsåret. De belopp som rapporteras för tidigare delårsperioder justeras inte retroaktivt. Enligt punkterna 16 d) och 26 krävs att företaget lämnar upplysning om karaktären och storleken på väsentliga ändrade uppskattningar och bedömningar.

Intäkter som uppkommer med säsongsvariationer, cykliska variationer eller på annat oregelbundet sätt under räkenskapsåret

Intäkter som uppkommer med säsongsvariationer, cykliska variationer eller på annat oregelbundet sätt under räkenskapsåret skall inte anteciperas eller redovisas i en efterföljande period om en sådan tidigare- eller senareläggning inte skulle kunna ske i årsredovisningen.

34

Exempel är utdelningsintäkter, royalty och statliga bidrag. Även i vissa andra fall är intäkterna under vissa delar av räkenskapsåret större än under andra delar. Exempel är säsongsanslutna intäkter i en detaljhandel. Sådana intäkter redovisas när de uppstår.

35

Kostnader som uppkommer oregelbundet under räkenskapsåret

Kostnader som uppkommer oregelbundet under ett räkenskapsår skall anteciperas eller redovisas i en efterföljande period endast om en sådan tidigare- eller senareläggning av kostnaden skulle kunna ske i årsredovisningen.

36

Tillämpning av redovisningsprinciper

I bilaga 2 ges exempel på tillämpningen av de allmänna redovisningsprinciper som anges i punkterna 28 – 36.

37

Användning av uppskattningar och bedömningar

De värderingsmetoder som används i en delårsrapport skall utformas så att de säkerställer att den lämnade informationen är tillförlitlig. Vidare skall företaget på lämpligt sätt lämna upplysning om all väsentlig finansiell information som är relevant för att man skall kunna förstå företagets finansiella ställning, resultat eller kassaflöden. Även om värderingen i såväl årsredovisningar som delårsrapporter ofta baseras på rimliga uppskattningar, kräver arbetet med delårsrapporter i allmänhet att uppskattningar och bedömningar används i större omfattning än i en årsredovisning.

38

I bilaga 3 ges exempel på användningen av uppskattningar och bedömningar i delårsrapporter.

39

OMRÄKNING AV TIDIGARE DELÅRSRAPPORTER

Ett byte av redovisningsprincip skall redovisas genom att finansiella rapporter för tidigare rapportperioder inom räkenskapsåret och jämförbara perioder under tidigare räkenskapsår (se punkt 20) omräknas, om sådan omräkning skall ske enligt Redovisningsrådets rekommendation RR 5, Redovisning av byte av redovisningsprincip. Detta gäller inte om en ny rekommendation från Redovisningsrådet uttryckligen anger annan hantering vid dess ikraftträdande.

40

Enligt RR 5 redovisas effekten av ett byte av en redovisningsprincip genom retroaktiv tillämpning, dvs. med omräkning av tidigare perioders finansiella data, när så är möjligt. Om det inte på ett rimligt sätt är möjligt att fastställa justeringen för tidigare räkenskapsår skall, enligt RR 5, redovisning av effekten av den nya redovisningsprincipen ske med tillämpning framåt. Detta innebär att den nya redovisningsprincipen tillämpas på händelser och transaktioner som inträffar fr.o.m. ändringstidpunkten.

41

Ett syfte med principen i punkt 40 är att säkerställa att en och samma redovisningsprincip tillämpas på ett visst slag av transaktioner under ett helt räkenskapsår. Om förändringar av redovisningsprinciper tilläts avspeglas under en delårsperiod av räkenskapsåret skulle två olika redovisningsprinciper tillämpas på ett visst slag av transaktioner under räkenskapsåret. I så fall skulle det vara svårt att på ett konsekvent sätt redovisa del- och helårsresultat. Vidare skulle det vara svårt att analysera rörelseresultatet och förstå information om delårsperioden.

42

IKRAFTTRÄDANDE

Denna rekommendation skall tillämpas på delårsrapporter som upprättas för delårsperioder som påbörjas fr.o.m. den 1 januari 2001. Tidigare tillämpning uppmuntras.

43

ÖVERENSSTÄMMELSE MED IAS

Denna rekommendation (RR 20) överensstämmer med International Accounting Standards Committee's rekommendation IAS 34, Interim Financial Reporting utom på följande punkter:

44

- a) IAS 34 anger inte vilka bolag som skall avge delårsrapport, och ej heller hur ofta delårsrapporter skall avges och när de skall publiceras. I RR 20 hänvisas i inledningen och i punkt 1 till Årsredovisningslagens och Lag om Börs- och clearingverksamhets bestämmelser om delårsrapportering.
- b) IAS 34, p. 4 behandlar definitioner. RR 20 punkt 4 avviker från de definitioner som används i IAS 34 genom att termen aktuell rapportperiod har tillagts. Motivet är att klargöra skillnaden mellan aktuell rapportperiod och delårsperioden.
- c) IAS 34, p. 16 g) innehåller ett krav på att nettoomsättning och rörelseresultat skall specificeras per rörelsegren eller geografisk marknad i enlighet med IAS 14, Segment Reporting. Redovisningsrådet har ännu inte givit ut någon rekommendation som motsvarar IAS 14¹⁾, varför motsvarande hänvisning saknas i RR 20.

1) Redovisningsrådet kommer att ge ut en rekommendation baserad på IAS 14, Segment Reporting. Avsikten är att den skall ersätta BFN R 9, Redovisning av rörelsegrenar m.m.

d) IAS 34, p. 39 anger att effekter av byte av redovisningsprincip skall redovisas antingen retroaktivt eller med tillämpning framåt i enlighet med de två alternativ som anvisas i IAS 8, Net Profit or Loss for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies. Enligt Redovisningsrådets rekommendation RR 5, Redovisning av byte av redovisningsprincip, skall effekter av byte av redovisningsprincip redovisas retroaktivt. Punkterna 40 – 42 i RR 20 avviker som en konsekvens härav från p. 43 – 45 i IAS 34.

Härutöver har vissa förkortningar av texten gjorts i förhållande till IAS 34.

BILAGA 1

ILLUSTRATION: FÖR VILKA PERIODER SKALL REDOVISNING SKE?

Denna bilaga utgör inte en del av rekommendationen. Dess syfte är endast att belysa tillämpningen av punkt 20 i rekommendationen.

Företaget publicerar delårsrapporter halvårsvis

Företagets räkenskapsår slutar den 31 december. Företaget presenterar följande finansiella rapporter (i sammandrag eller fullständiga) i sin halvårsrapport 2001:

| | | |
|---|--------------|------------------|
| Balansräkning per den | 30 juni 2001 | 31 december 2000 |
| Resultaträkning för halvårsperioden som slutar den | 30 juni 2001 | 30 juni 2000 |
| Kassaflödesanalys för halvårsperioden som slutar den | 30 juni 2001 | 30 juni 2000 |
| Redogörelse för förändringar i eget kapital för halvårsperioden som slutar den | 30 juni 2001 | 30 juni 2000 |

Företaget publicerar delårsrapporter kvartalsvis

Företagets räkenskapsår slutar den 31 december. Företaget presenterar följande finansiella rapporter (i sammandrag eller fullständiga) i sin halvårsrapport 2001:

| | | |
|---|--------------|------------------|
| Balansräkning per den | 30 juni 2001 | 31 december 2000 |
| Resultaträkning för delårsperioden, dvs. halvårsperioden som slutar den | 30 juni 2001 | 30 juni 2000 |
| för den aktuella rapport- perioden dvs. tremånaders- perioden som slutar den | 30 juni 2001 | 30 juni 2000 |
| Kassaflödesanalys för delårsperioden, dvs. halvårsperioden som slutar den | 30 juni 2001 | 30 juni 2000 |
| Redogörelse för för- ändringar i eget kapital för delårsperioden, dvs. halvårsperioden som slutar den | 30 juni 2001 | 30 juni 2000 |

BILAGA 2

EXEMPEL PÅ TILLÄMPNINGEN AV REDOVISNINGSPRINCIPER

Denna bilaga utgör inte en del av rekommendationen. Dess syfte är endast att illustrera tillämpningen av punkterna 28 - 36 i rekommendationen för att klargöra deras innebörd i olika situationer.

ARBETSGIVARAVGIFTER

1. När arbetsgivaravgifter och allmänna sociala avgifter beräknas på årsbasis, redovisas kostnaderna härför under delårsperioderna oberoende av när betalningen sker. Det förekommer att avgifter av detta slag påförs upp till en viss inkomstnivå per anställd. För anställda med högre inkomster kan avgiftstaket uppnås före räkenskapsårets slut. Delårsperiodens kostnad beräknas då på basis av en uppskattad genomsnittlig effektiv procentsats för hela året.

PERIODISKA UNDERHÅLLSARBETEN

2. Utgifter som avser periodiska underhålls- eller översynsarbeten eller andra säsongsbetonade utgifter som förväntas uppkomma under efterföljande perioder anteciperas inte i en delårsrapport såvida företaget inte har ett legalt eller informellt åtagande¹⁾. Enbart avsikten eller behovet att genomföra åtgärder som medför utgifter i framtiden är inte tillräckligt för att ett åtagande anses föreligga.

AVSÄTTNINGAR

3. En avsättning redovisas i balansräkningen när ett företag inte har något annat realistiskt alternativ än att genomföra de betalningar som följer av ett legalt eller informellt åtagande. Beloppet justeras uppåt eller nedåt om företagets bedömning av åtagandets storlek förändras.
4. Enligt denna rekommendation tillämpar ett företag samma kriterier för redovisning av en avsättning i slutet av en delårsperiod som i slutet av räkenskapsåret. Om ett åtagande finns eller inte finns avgörs inte av rapportperiodens längd.

BONUS

5. Det finns skilda slag av bonus. Sådan intjänas ibland genom fortsatt anställning under en viss tidsperiod. Bonus kan också intjänas på grundval av resultatet under en specificerad period. Bonus kan vara fastställd helt ensidigt, kontraktsmässigt eller utgöra en hävdvunnen rättighet.
6. Bonus anteciperas i en delårsrapport om den utgör ett legalt åtagande eller praxis gör utfästelsen av bonus till ett informellt åtagande där företaget inte har något annat realistiskt alternativ än att betala

1) Se Redovisningsrådets rekommendation RR 16, Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar.

och en tillförlitlig uppskattning av åtagandet kan göras. Redovisningsrådets rekommendation RR X, Ersättningar till anställda¹⁾ ger vägledning i denna fråga.

VILLKORADE HYRESBETALNINGAR

7. Villkorade hyresbetalningar kan vara ett exempel på ett legalt eller informellt åtagande som redovisas i balansräkningen. Om ett hyreskontrakt föreskriver villkorade betalningar, exempelvis baserade på att hyrestagaren uppnår en viss nivå av årlig försäljning, kan ett åtagande uppstå under en delårsperiod innan den aktuella försäljningsnivån har uppnåtts, om försäljningsnivån förväntas bli uppnådd senare under året och företaget därmed inte har något annat realistiskt alternativ än att göra den framtida hyresbetalningen.

IMMATERIELLA TILLGÅNGAR

8. Ett företag tillämpar de definitioner och kriterier som gäller vid redovisning av immateriella tillgångar på samma sätt i ett delårsbokslut som i ett årsbokslut. Utgifter som avser tiden innan en immateriell tillgång tas upp i balansräkningen redovisas som kostnad i resultaträkningen, medan utgifter som uppkommit därefter inräknas i anskaffningsvärdet. Det är inte tillåtet att redovisa utgifter som tillgång med utgångspunkt enbart från möjligheten att utgiften senare kommer att uppfylla villkoren för att tas upp som tillgång i balansräkningen.

PENSIONER

9. Pensionskostnader för en delårsperiod beräknas på basis av dels utvecklingen från årsskiftet till slutet av rapportperioden, dels den försäkringstekniskt fastställda pensionskostnaden för det nästföregående räkenskapsåret. Marknadsfluktuationer av betydelse under året liksom andra för beräkningen relevanta händelser måste beaktas. Redovisningsrådets rekommendation RR X, Ersättningar till anställda¹⁾ ger vägledning i denna fråga.

SEMESTER, LEDIGHET OCH ANNAN KORTFRISTIG KOMPENSERAD FRÅNVARO

10. Intjänade rättigheter till ledighet och annan frånvaro med lönekomensation beaktas i en delårsrapport enligt samma grunder som i en årsredovisning. Redovisningsrådets rekommendation RR X, Ersättningar till anställda¹⁾ ger vägledning i denna fråga.

1) Redovisningsrådet har påbörjat ett arbete med en rekommendation baserad på IAS 19, Employee Benefits.

ANDRA PLANERADE MEN OREGELBUNDET FÖREKOMMANDE UTGIFTER

11. Ett företags verksamhet kan inrymma utgifter som uppkommer oregelbundet under räkenskapsåret. Exempel är utgifter för personalutbildning. Sådana utgifter återkommer ofta år efter år. Att redovisa ett åtagande i slutet av en delårsperiod för framtida utgifter av detta slag är normalt inte förenligt med definitionen av en skuld och de kriterier som gäller för när en sådan skall redovisas i balansräkningen.

SKATTEKOSTNAD

12. Delårsperiodens skattekostnad beräknas genom att den skattesats används som bedöms gälla för räkenskapsåret. Skattekostnaden blir därmed den uppskattade genomsnittliga effektiva inkomstskattesatsen för räkenskapsåret applicerad på delårsperiodens resultat före skatt.
13. Den uppskattade genomsnittliga skattesatsen skall spegla den eventuella struktur för progressiva skatteskalor som bedöms komma att gälla under räkenskapsåret för det bedömda helårsresultatet. Redovisningsrådets rekommendation RR 9, Inkomstskatter ger vägledning för hur bedömningen sker av sannolika förändringar av inkomstskattesatser. Den uppskattade genomsnittliga effektiva skattesatsen för året kan behöva bedömas på nytt i enlighet med punkt 28 i denna rekommendation. Enligt punkt 16 d skall upplysning lämnas om en förändring av den bedömda skattesatsen medför en väsentlig effekt.
14. I den mån det är möjligt bedöms en genomsnittlig effektiv skattesats för året för varje land. Dessa skattesatser tillämpas vid beräkningen av delårsperiodens skattekostnader för varje land. Om olika inkomstskattesatser är tillämpliga på olika inkomstslag (exempelvis realisationsvinster eller inkomster som avser särskilda verksamheter) tillämpas på liknande sätt, i den mån det är möjligt, respektive skattesats på varje enskilt inkomstslag under delårsperioden. Även om en sådan detaljerad beräkning är önskvärd kanske den inte alltid kan uppnås. Ett viktat genomsnitt av skattesatserna för olika länder eller för olika inkomstslag används då om det innebär en rimlig approximation för en formellt mer korrekt beräkning.
15. Ovanstående illustreras med följande exempel: Antag att ett företag som rapporterar kvartalsvis förväntas uppnå ett resultat på 10 000 före skatt varje kvartal och att företaget är verksamt i ett land med en skattesats på 20 procent på de första 20 000 av årsresultatet och 30 procent på all vinst därutöver samt att utfallet motsvarar förväntningarna. Följande tabell visar den skattekostnad som rapporteras varje kvartal:

| | Första kvartalet | Andra kvartalet | Tredje kvartalet | Fjärde kvartalet | Helt år |
|----------------------|---------------------|--------------------|---------------------|---------------------|---------|
| Skattekostnad | 2 500 | 2 500 | 2 500 | 2 500 | 10 000 |

(Årets skattekostnad = 20 000 * 0,2 + 20 000 * 0,3 = 10 000)

16. Antag istället att företaget rapporterar kvartalsvis, har en vinst före skatt på 15 000 under första kvartalet men förväntas göra förluster på 5 000 under vart och ett av de tre återstående kvartalerna (och därmed inte redovisa någon vinst för året) samt är verksamt i ett land där den uppskattade genomsnittliga årliga inkomstskattesatsen bedöms bli 30 procent. Följande tabell visar den skattekostnad som rapporteras varje kvartal:

| | Första kvartalet | Andra kvartalet | Tredje kvartalet | Fjärde kvartalet | Helt år |
|---------------|---------------------|--------------------|---------------------|---------------------|---------|
| Skattekostnad | 4 500 | -1 500 | -1 500 | -1 500 | 0 |

(Årets skattekostnad = $0 \cdot 0,3 = 0$)

OLIKA RÄKENSKAPSÅR OCH BESKATTNINGÅR

17. Om räkenskapsår och beskattningsår skiljer sig åt beräknas skattekostnaden för en delårsperiod genom att de bedömda genomsnittliga effektiva skattesatserna för vart och ett av beskattningsåren appliceras på vinsterna under respektive beskattningsår.
18. Antag att ett företags räkenskapsår slutar den 30 juni och att företaget avger kvartalsrapporter. Beskattningsåret slutar den 31 december. För det räkenskapsår som börjar den 1 juli år 1 och slutar den 30 juni år 2 uppgår resultatet före skatt till 10 000 per kvartal. Den uppskattade genomsnittliga årliga inkomstskattesatsen är 30 procent år 1 och 40 procent år 2. Följande tabell visar den skattekostnad som rapporteras varje kvartal:

| | Kvartal som slutar den 30 septem- ber år 1 | Kvartal som slutar den 31 decem- ber år 1 | Kvartal som slutar den 31 mars år 2 | Kvartal som slutar den 30 juni år 2 | Helt år som slutar den 30 juni år 2 |
|---------------|---|--|--|--|--|
| Skattekostnad | 3 000 | 3 000 | 4 000 | 4 000 | 14 000 |

(Årets skattekostnad = $(10\,000 + 10\,000) \cdot 0,3 + (10\,000 + 10\,000) \cdot 0,4 = 14\,000$)

SKATTEKREDITER OCH ANDRA SKATTEFÖRDELAR

19. Inom vissa länder medför t. ex. investeringar, export och/eller forsknings- och utvecklingsutgifter skattekrediter. Beaktandet av denna typ av skatteförmåner avspeglas i allmänhet vid beräkningen av den effektiva inkomstskattesatsen för året, eftersom skattekrediten oftast lämnas och beräknas på årsbasis. Skattekonsekvenser av en engångshändelse påverkar dock direkt skattekostnaden för den aktuella rapportperioden och beräknas således inte med utgångspunkt från den effektiva skattesatsen för helt år. Detta är inte heller fallet då särskilda skattesatser gäller för särskilda inkomstslag. Det bör därutöver tilläggas att vissa skattekrediter eller skatteförmåner, inklusive vad som hänförs till investeringar och exportnivåer, i vissa länder har en karaktär av statligt bidrag som medför att de redovisas under den delårsperiod då de uppstår.

UTJÄMNING AV SKATTEFÖRLUSTER OCH SKATTEKREDITER BAKÅT OCH FRAMÅT

20. De ekonomiska fördelarna av ett underskottsavdrag påverkar den delårsperiod då den tillhörande skattemässiga förlusten uppstår. I Redovisningsrådets rekommendation RR 9, Inkomstskatter anges att "den fördel som hänför sig till en skatteförlust som kan föras tillbaka för att täcka en tidigare periods löpande skatt skall redovisas som en tillgång". En motsvarande minskning av skattekostnaden eller ökning av skatteintäkten redovisas i resultaträkningen.
21. I RR 9 anges att "en uppskjuten skattetilgång skall redovisas för skatteutjämning framåt med hjälp av utnyttjade skatteförluster och utnyttjade skattekrediter, i den mån som det är sannolikt att framtida beskattningsbara vinster kommer att finnas tillgängliga mot vilka de utnyttjade skatteförlusterna och utnyttjade skattekrediterna kan användas". RR 9 anger kriterier för bedömning av sannolikheten att det kommer att finnas framtida beskattningsbara vinster mot vilka de utnyttjade skatteförlusterna och utnyttjade skattekrediterna kan användas. Dessa kriterier tillämpas i slutet av varje delårsperiod och, om de uppfylls, avspeglas effekten av förlustutjämning framåt i beräkningen av den uppskattade genomsnittliga effektiva inkomstskattesatsen för året.
22. Antag att ett företag som rapporterar kvartalsvis i början av det innevarande räkenskapsåret har ett skattemässigt underskott från tidigare perioder som uppgår till 10 000 och som får utnyttjas i framtiden. Någon uppskjuten skattefordran har inte redovisats. Företagets vinst för det innevarande årets första kvartal är 10 000 och förväntas uppgå till 10 000 under vart och ett av de tre återstående kvartalen. Om hänsyn inte tas till effekten av underskottsavdraget bedöms den genomsnittliga inkomstskattesatsen till 40 procent. Skattekostnaden är som följer:

| | Första kvartalet | Andra kvartalet | Tredje kvartalet | Fjärde kvartalet | Helt år |
|---------------|---------------------|--------------------|---------------------|---------------------|---------|
| Skattekostnad | 3 000 | 3 000 | 3 000 | 3 000 | 12 000 |

(Årets skattekostnad = $(40\,000 - 10\,000) \cdot 0,4 = 12\,000$, dvs. genomsnittlig effektiv skattesats = $12\,000/40\,000 = 30\%$)

KONTRAKTSENLIGA ELLER ANTECIPERADE FÖRÄNDRINGAR AV ANSKAFFNINGSPRIS

23. Mängdrabatter eller andra rabatter och andra kontraktsevenliga förändringar av priser på råmaterial, arbetskraft eller andra köpta varor och tjänster beaktas för delårsperioder, både av kund och leverantör, om det är sannolikt att de har intjänats eller kommer att intjänas. Därmed anteciperas kontraktsevenliga rabatter och avdrag men inte sådana rabatter som inte uppfyller definitionen och kriterierna för redovisning som tillgång.

AVSKRIVNINGAR

24. Avskrivningar under en delårsperiod beräknas enbart på tillgångar som innehas under perioden. Företagets avsikt att förvärva eller sälja tillgångar har inte betydelse för periodens avskrivning.

LAGER

25. Lager värderas i delårsrapporter enligt samma principer som tillämpas i årsredovisningen. I Redovisningsrådets rekommendation RR 2, Redovisning av varulager behandlas redovisning av lagertillgångar. Lagervärdering medför särskilda problem vid all rapportering på grund av nödvändigheten att fastställa kvantiteter, anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärden. Trots detta tillämpas samma värderingsprinciper för lager för delårsrapporter. För att minimera tidsåtgång och kostnader uppskattas värden i större utsträckning vid delårsrapportering än vid årsbokslutet. Nedan följer exempel på tillämpningen av lägsta värdets princip och hur variationer i tillverkningsvolym beaktas vid värderingen.

LAGRETS NETTOFÖRSÄLJNINGSVÄRDE

26. Lagrets nettoförsäljningsvärde fastställs med utgångspunkt från försäljningspriser och med beaktande av kostnader för att färdigställa och avyttra varan i slutet av delårsperioden. En tidigare genomförd nedskrivning till nettoförsäljningsvärdet återförs i ett delårsbokslut på samma grunder som i ett årsbokslut.

VARIATIONER I TILLVERKNINGSKOSTNADERNA UNDER OLIKA DELÅRSPERIODER

27. Effekter av variationer i pris, effektivitet, omkostnader och tillverkningsvolym redovisas i resultaträkningen för en delårsperiod på samma sätt som i resultaträkningen för ett räkenskapsår. Att skjuta upp effekterna av variationer som förväntas bli absorberade före årsskiftet är inte acceptabelt, eftersom det kan medföra ett värde på lagret i slutet av delårsperioden som är för högt eller för lågt med avseende på andelen verkliga tillverkningskostnader.

VINSTER OCH FÖRLUSTER VID VALUTAOMRÄKNING

28. Vinster och förluster vid valutaomräkning redovisas i delårsrapporter enligt samma principer som vid årsbokslut.
29. Redovisningsrådets rekommendation RR 8, Redovisning av effekter av ändrade valutakurser anger hur redovisningshandlingarna för utländska verksamheter omräknas till rapportvalutan. I enlighet med RR 8 används de verkliga genomsnittliga kurserna och balansdagskurserna för delårsperioden. Företag beaktar inte framtida valutakursförändringar under återstoden av räkenskapsåret när de utländska verksamheterna omräknas i ett delårsbokslut.
30. När RR 8 anger att effekter av valutaomräkning redovisas som intäkter eller kostnader under den period då de uppstår tillämpas denna

princip för varje delårsperiod. Redovisningen av effekter av valutaomräkning i slutet av en delårsperiod uppskjuts således inte även om effekten förväntas bli upphävd före räkenskapsårets slut.

NEDSKRIVNING AV TILLGÅNGAR

31. Redovisningsrådets rekommendation RR 17, Nedskrivningar anger att en tillgångs nedskrivningsbehov i vissa fall skall bedömas löpande i andra fall skall en bedömning ske då det föreligger indikationer på att värdet kan ha gått ner. Rekommendationen anger när nedskrivningsbehov skall prövas och anvisar beräkningsmetoder för detta. Rekommendationen om nedskrivningar skall tillämpas i varje delårsrapport. Detta innebär emellertid inte nödvändigtvis att företaget skall göra detaljerade beräkningar inför varje delårsrapport. Det innebär snarare att företaget undersöker om det finns indikationer på att nedskrivningsbehov har uppkommit efter det senaste årsbokslutet och därefter bedömer om beräkningarna är nödvändiga att göra.

BILAGA 3

EXEMPEL PÅ ANVÄNDNINGEN AV UPPSKATTNINGAR OCH BEDÖMNINGAR

Denna bilaga utgör inte en del av rekommendationen. Dess syfte är endast att illustrera tillämpningen av punkt 38 i rekommendationen för att klargöra dess innebörd i olika situationer.

1. **Varulager:** Det är inte nödvändigt att genomföra fullständiga inventeringar och värderingar av varulager vid delårsperiodens slut, även om inventeringar genomförs i slutet av räkenskapsåret. Det kan räcka med att göra uppskattningar baserade på försäljningsmarginaler.
2. **Klassificering av anläggnings- och omsättningstillgångar samt kortfristiga och långfristiga skulder:** Företaget kan göra en mer noggrann undersökning för att klassificera tillgångar och skulder i ovannämnda kategorier vid räkenskapsårets slut än vid delårsperiodens slut.
3. **Avsättningar:** Det kan ofta vara komplicerat, kostsamt och tidskrävande att ta fram underlag för bedömning av hur stor en avsättning skall vara (exempelvis avsättningar för garantiåtaganden, miljökostnader och återställningskostnader). Ibland tar företag hjälp av externa experter för de årliga beräkningarna. Uppskattningar vid delårsperiodens slut innebär då ofta snarare en uppdatering av den senaste avsättningen vid föregående års slut, än att man anlitar externa experter för att göra en ny beräkning.
4. **Pensioner: Redovisningsrådets rekommendation RR X, Ersättning till anställda¹⁾**, innebär att ett företag fastställer nuvärdet av pensionsåtaganden och marknadsvärdet på förvaltningstillgångar varje balansdag och uppmuntrar ett företag att engagera en utomstående expert för den aktuariella värderingen av åtagandena. För delårsrapporter kan ofta tillförlitliga värden erhållas genom extrapolering.
5. **Inkomstskatt:** Beräkningen av skattekostnad och uppskjutna skatteskulder årsbokslut sker genom att de individuella skattesatser för respektive land tillämpas. Enligt punkt 14 i bilaga 2 framgår emellertid att även om samma grad av precision är eftersträvaransvärd även vid delårsrapportering kanske det inte är möjligt att nå detta i samtliga fall. En genomsnittlig skattesats som erhålls genom att t. ex. länder och skilda inkomst kategorier viktas tillämpas då en beräkning på basis härav bedöms utgöra en god approximation av en teoretiskt korrekt beräkning.

1) Redovisningsrådet har påbörjat ett arbete med en rekommendation baserad på IAS 19, Employee Benefits.

6. **Eventualtillgångar och ansvarsförbindelser:** Värderingen av eventualtillgångar och ansvarsförbindelser kan innefatta yttranden från utomstående rådgivare t. ex. rättsexperter. Ibland erhåller företag formella rapporter från oberoende experter med avseende på villkorade tillgångar och skulder. Sådana yttranden om rättstvister, ersättningskrav, taxeringar och andra förhållanden vars utfall beror av osäkra faktorer kan behövas även vid upprättande av delårsrapporter.
7. **Koncerninterna avstämningar:** Vissa koncerninterna mellanhavanden som avstäms på en detaljerad nivå när man utarbetar koncernredovisningen vid räkenskapsårets slut kan avstämmas på en mindre detaljerad nivå när man utarbetar finansiella rapporter för koncernen avseende en delårsperiod.
8. **Specialiserade branscher:** På grund av komplexitet, kostnadsfaktorer och tidsaspekter kan värderingar vid slutet av en delårsperiod vara mindre exakta än vid räkenskapsårets slut. Ett exempel är försäkringsbolags beräkning av försäkringsreserver.



© **Copyright Redovisningsrådet 2000**

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 08 506 112 75 • FAX 08 32 12 50

www.redovisningsradet.se