



REDOVISNING AV
**EXTRAORDINÄRA
INTÄKTER OCH KOSTNADER**
SAMT
**UPPLYSNINGAR
FÖR JÄMFÖRELSEÄNDAMÅL**

REDOVISNINGSRÅDET

DECEMBER 1993

Innehållsförteckning:

	<i>Sid</i>
BAKGRUND OCH SYFTE	3
EXTRAORDINÄRA INTÄKTER OCH KOSTNADER	4
UPPLYSNINGAR FÖR JÄMFÖRELSEÄNDAMÅL	5
ÖVERENSSTÄMMELSE MED IAS	5
IKRAFTTRÄDANDE	5
APPENDIX	
<i>Överväganden i anslutning till rekommendationens utformning</i>	6



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 EXTRAORDINÄRA INTÄKTER OCH KOSTNADER SAMT UPPLYSNINGAR FÖR JÄMFÖRELSEÄNDAMÅL

BAKGRUND OCH SYFTE

Redovisade resultat- och räntabilitetsmått för ett aktuellt år används för jämförelser med tidigare år och med andra företag, som underlag för prognoser och för bedömning av ledningens förvaltning av sitt uppdrag. En särredovisning av extraordinära resultatposter och därmed sammanhängande redovisning av resultat före och efter sådana poster syftar till att underlätta jämförelser och förbättra prognosunderlaget. En föreställning härvid är att extraordinära poster stör jämförbarheten bakåt och framåt i tiden. Företagsledningens uppfattning är vanligtvis att ett resultat före extraordinära intäkter och kostnader är det mått, som är mest lämpligt för bedömning av förvaltningen av företaget.

Jämförbarheten störs emellertid inte enbart av resultatposter som redovisas som extraordinära. Vår dynamiska värld karakteriseras av förutsedda och oförutsedda förändringar inom företag och i deras omvärld. Föreställningen att man kan mäta företagets "normala vinstkapacitet" är därför ofta orealistisk. Frekvensen av extraordinära poster i företagets redovisning (t.ex. omstruktureringskostnader) ger vidare intryck av att de är mera "normala" än "onormala". Vad som redovisas som extraordinärt har påtagliga inslag av subjektivitet. Kriterier såsom rörelsefrämmande, ej återkommande, och periodfrämmande har visat sig vara svårtillämpade och mindre meningsfulla för ifrågavarande gränsdragningar.

1

2

International Accounting Standards Committee (IASC) intar numera en synnerligen restriktiv inställning till att rubricera vissa intäkter och kostnader såsom extraordinära. Huvudregeln kan sägas vara att inga poster skall redovisas under sådan rubrik. Endast helt unika företeelser anses motivera redovisning av extraordinära poster. Anledningen till denna restriktiva inställning är svårigheten att finna kriterier för gränsdragningen mellan extraordinära poster och poster i den löpande verksamheten.

3

Det är angeläget att svensk praxis anpassas till den internationella utvecklingen, även om det innebär en ganska radikal förändring i förhållande till nuvarande praxis. Konsekvensen av en sådan anpassning blir att årets nettovinst, justerad för effekten av bokslutsdispositioner, kommer i fokus på samma sätt som exempelvis i Storbritannien och USA såsom ett samlat mått på utfallet av årets totala verksamhet under de betingelser som gällt under året.

4

Målet att underlätta jämförelser och ge relevant underlag för prognoser får tillgodoses med andra metoder än redovisning av resultat före och efter extraordinära intäkter och kostnader. Detta får ske genom särskilda upplysningar om effekten på rörelseresultat och finansiella poster av sådana transaktioner, händelser m.m. som bedöms som betydelsefulla och viktiga att uppmärksamma, när resultatet för aktuell period jämförs med tidigare perioder eller andra företags resultat eller när prognoser om framtida resultat upprättas.

5

Syftet med denna rekommendation är att definiera vilka intäkter och kostnader som kan klassificeras som extraordinära samt att ange hur dessa skall redovisas. Rekommendationen behandlar också frågan om hur information skall lämnas om transaktioner, händelser m.m. som är viktiga att beakta vid jämförelser över tiden och mellan företag.

6

Rekommendationen behandlar inte beräkning av resultat per aktie. Rekommendationen behandlar heller inte redovisning av koncernbidrag eller aktieägartillskott.

7

EXTRAORDINÄRA INTÄKTER OCH KOSTNADER

Så gott som alla intäkter och kostnader som påverkar ett företags nettovinst orsakas av händelser inom ramen för företagets normala affärsverksamhet. Endast i sällsynta undantagsfall inträffar händelser som ger upphov till extraordinära intäkter eller kostnader.

8

Exempel på sådana händelser är förluster på grund av jordbävningar, krigshändelser eller konfiskation av utländska dotterbolag.

9

Extraordinära intäkter och kostnader skall redovisas var för sig. Specifikation lämnas i not.

10

UPPLYSNINGAR FÖR JÄMFÖRELSEÄNDAMÅL

Upplysning skall lämnas om **resultateffekten** av händelser och transaktioner, som är viktiga att uppmärksamma när periodens resultat jämförs med andra perioder och företag. Exempel på sådana händelser och transaktioner är:

- nedskrivningar
- valutakursförändringar
- försäljning av betydande anläggningstillgångar
- försäljning eller nedläggning av verksamhetsgrenar och likartade omstruktureringar
- arbetskonflikter
- ändringar i uppskattningar och bedömningar
- rättelse av fel i tidigare års räkenskaper

11

Upplysningar om sådana händelsers **resultateffekt** skall lämnas i not till berörda resultatmått i resultaträkningen. Resultateffekten kan alternativt särredovisas i resultaträkningen. Upplysning i not ersätter inte sådan information som enligt aktiebolagslagen skall lämnas i förvaltningsberättelse om händelser som är viktiga för bedömning av företagets resultat och ställning.

12

I **resultaträkningen anges rörelsens resultat** före och efter avskrivningar, resultat efter finansiella poster samt årets nettovinst. Om extraordinära poster finnes anges också resultat efter dessa. Det är inte förenligt med det synsätt som denna rekommendation bygger på att införa sådana resultatbegrepp i resultaträkningen som resultat före eller efter omstruktureringkostnader.

13

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".

14

IKRAFTTRÄDANDE

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

15

Resultaträkningar för tidigare perioder som presenteras för jämförelseändamål skall omarbetas i enlighet med denna rekommendation.

16

APPENDIX

Överväganden i anslutning till rekommendationens utformning

Föreliggande rekommendation har utarbetats under hösten 1992 och vintern 1993. Huvudfrågan har varit hurvida definitionen av extraordinära poster skulle göras vidare i förhållande till IASC med hänvisning till etablerad praxis i Sverige. I sina överväganden har Redovisningsrådet prövat alternativa definitioner av extraordinära händelser och transaktioner. Bedömningen är att det är svårt att finna en definition som på ett logiskt sätt gör åtskillnad mellan extraordinära poster och andra. Redovisningsrådets rekommendation sammanfaller därför med motsvarande delar i IASCs rekommendation IAS 8 (revised 1993) "Net Profit or Loss for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies", som antagits av IASCs styrelse i november 1993.

I bokföringslagens schema för resultaträkningen finns särskilda rader för extraordinära intäkter och extraordinära kostnader. I propositionen till bokföringslagen sägs: "För att rätt kunna bedöma ett företags resultat är det väsentligt att resultatet av rörelsen redovisas utan extraordinär påverkan. I schemat föreskrivs därför att extraordinära intäkter och kostnader skall redovisas separat. Jag har inte ansett lämpligt att i schemat precisera vilka dessa intäkter och kostnader kan vara. Helt allmänt vill jag nämna att utmärkande för de poster som tas upp under nämnda rubriker är att posterna ligger utanför den produktion eller försäljning som företaget inriktat sig på. Det är alltså fråga om poster vid sidan av den egentliga rörelsen. Därav följer att stor restriktivitet bör iakttas när det gäller att föra poster till extraordinära poster."

FAR har i sin rekommendation nr 13 preciserat vad som krävs för att en post skall klassificeras som extraordinär. I rekommendationen anges följande tre kriterier:

- 1) Händelsen eller transaktionen som ger upphov till resultatposten saknar klart samband med företagets ordinarie verksamhet.
- 2) Händelsen eller transaktionen är av sådan typ att den inte kan förväntas inträffa ofta eller regelbundet.
- 3) Resultatposten uppgår till ett väsentligt belopp.

De kriterier som FAR angett överensstämmer med de som återfinnes i IASCs nu ersatta rekommendation om extraordinära poster. Erfarenheterna av denna, liksom av FARs rekommendation, är att företag valt att beteckna fler transaktioner som extraordinära än vad som kan betecknas som "restriktivt".

I IAS 8 (revised 1993) sägs att "Virtually all items of income and expense... arise in the course of the ordinary activities of the enterprise. Therefore, only on rare occasions does an event or transaction give rise to an extraordinary item." Som exempel på händelser som kan ge upphov till extraordinära poster nämns jordbävningar och expropriation.

Det brittiska redovisningsrådet har under 1992 gett ut en rekommendation som behandlar extraordinära poster, FRS 3 "Reporting Financial Performance". I denna rekommendation tillämpas samma restriktiva synsätt vad gäller klassificeringen av intäkter och kostnader som extraordinära.

Även Norsk RegnskapsStiftelse har gett ut en rekommendation som innebär att mycket få poster kan klassificeras som extraordinära. Rekommendationen stöds av en föreskrift från Oslo Börs och har fått ett starkt genomslag i praxis.

Slutligen kan nämnas att det finns en amerikansk rekommendation från 1973, APB 30 "Reporting the Results of Operations". Den viktigaste skillnaden mellan denna rekommendation och de som redogjorts för ovan gäller redovisningen av avveckling av verksamhetsgrenar. Enligt den amerikanska rekommendationen skall såväl vinst/förlust, som uppkommer i samband med avvecklingen, som resultat hänförligt till den avvecklade verksamhetsgrenen, redovisas på en egen rad i resultaträkningen efter resultatet från den fortgående rörelsen.

Rådet har övervägt huruvida en redovisning enligt amerikansk förebild skulle underlätta förståelsen av ett företags resultat. Rådets uppfattning är att så inte skulle vara fallet. Avveckling av en verksamhetsgren är exempel på en ovanlig händelse. Det är svårt att motivera varför de intäkter och kostnader som denna händelse ger upphov till skall särredovisas när motsvarande inte gäller för intäkter och kostnader som orsakas av andra ovanliga händelser.

Ytterligare en fråga som diskuterats utförligt inom Redovisningsrådet gäller huruvida intäkter och kostnader skall kunna särredovisas i resultaträkningen inom ramen för rörelseresultatet. Enligt det utkast till rekommendation som Rådet publicerade i juni 1993 angavs ingen sådan möjlighet. Rådet har emellertid tagit intryck av de synpunkter som framförts i samband med remissbehandlingen av utkastet. Rekommendationen anger till följd härav särredovisning av intäkter och kostnader som alternativ till motsvarande information i not.

1992 publicerade Accounting Standards Board i Storbritannien en diskussionspromemoria enligt vilken större företag uppmanades att publicera en "Operating and Financial Review" (OFR). Syftet med OFR är att ge företagsledningen en möjlighet att diskutera de antaganden som årsredovisningen bygger på och kommentera viktiga händelser. OFR liknar den "Management Discussion and Analysis" som amerikanska företag är skyldiga att inkludera i sina årsredovisningar.

Bokföringsnämnden har ett liknande synsätt i BFN U 90:11 "Uppgifter om viktiga förhållanden m.m. i förvaltningsberättelsen" som behandlar uppgiftsskyldigheten enligt 11 kap. 9 § första stycket ABL. ■



© 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.