

# UTFORMNING AV FINANSIELLA RAPPORTER

**REDOVISNINGSRÅDET**

MAJ 2001



# UTFORMNING AV FINANSIELLA RAPPORTER

## INLEDNING

### Allmänt

Denna rekommendation (RR 22) är baserad på IAS 1, Presentation of Financial Statements.

RR 22 behandlar finansiella rapporter, varmed avses:

- a) Balansräkning.
- b) Resultaträkning.
- c) En sammanställning som visar antingen
  - alla förändringar i eget kapital eller
  - förändringar i eget kapital andra än sådana som uppstår genom kapitaltransaktioner med och utdelningar till ägare.
- d) Kassaflödesanalys.
- e) Redogörelse för tillämpade redovisningsprinciper och upplysningar i noter.

Årsredovisningens förvaltningsberättelse ingår inte i begreppet finansiella rapporter och behandlas därför inte i denna rekommendation.

Rekommendationen behandlar generella finansiella rapporter, varmed avses rapporter som är avsedda för sådana användare, t.ex. investerare, kreditgivare och leverantörer, som normalt inte har möjlighet att kräva att företaget tillhandahåller dem särskilt utformade rapporter.

Rekommendationen är tillämplig såväl på finansiella rapporter som ingår i års- och koncernredovisningar som på finansiella rapporter i prospekt och liknande dokument. Däremot är RR 22 inte tillämplig på finansiella rapporter i sammandrag i delårsrapporter. Regler för delårsrapporter återfinns i Redovisningsrådets rekommendation RR 20, Delårsrapportering.

Frågor rörande när transaktioner och händelser skall tas in i resultat- och balansräkningen, hur värderingen skall ske och vilka upplysningar som skall lämnas behandlas i andra rekommendationer från Redovisningsrådet.

Rekommendationens syfte

Rekommendationen syftar till att

- a) ge vägledning beträffande de finansiella rapporternas struktur och beträffande redogörelsen för tillämpade redovisningsprinciper,
- b) ge anvisningar beträffande frågor som väsentlighet, antagande om fortlevnad, konsekvent utformning, byte av räkenskapsår, jämförande information och val av redovisningsprincip i de fall någon rekommendation från Redovisningsrådet inte föreligger,
- c) säkerställa att avvikelser från Redovisningsrådets rekommendationer begränsas till ytterst sällsynta fall och
- d) ange vilka krav som skall vara uppfyllda för att ett företag skall få ange att dess finansiella rapporter är i överensstämmelse med Redovisningsrådets rekommendationer.

Genom rekommendationen införs ett krav på en sammanställning över förändringar i eget kapital under perioden. Denna kan antingen utformas så att den visar alla förändringar eller endast andra förändringar än sådana som uppstår genom kapitaltransaktioner med och utdelningar till ägare. Utformningen av denna rapport illustreras i bilaga 1.

I bilaga 3 ges en jämförelse med tidigare normgivning.

#### Sambandet mellan RR 22, IAS 1, årsredovisningslagarna och Finansinspektionens föreskrifter

RR 22 är baserad på IAS 1, Presentation of Financial Statements och har samma struktur och i huvudsak samma innehåll som denna.

IAS 1 innehåller förteckningar över vilka poster som minst skall ingå i balansräkningen och resultaträkningen. De uppställningsformer som anges i årsredovisningslagarna (ÅRL, ÅRKL och ÅRFL)<sup>1)</sup>, jämte två tillkommande poster i punkt 64, inkluderar de poster som anges i IAS 1. De nämnda förteckningarna har inte intagits i RR 22. I stället görs där hänvisningar till årsredovisningslagarnas uppställningsformer.

I de fall bestämmelserna i årsredovisningslagarna strider mot, eller är mer omfattande än, reglerna i IAS 1 har RR 22 utformats på basis av lagbestämmelserna.

ÅRL:s bestämmelser beträffande utformningen av årsredovisningar förklaras och kommenteras i FAR:s vägledning Om årsredovisning i aktiebolag.

Förutom av lagbestämmelser och Redovisningsrådets rekommendationer påverkas utformningen av finansiella rapporter för kreditinstitut och värdepappersbolag samt försäkringsföretag av föreskrifter från Finansinspektionen. I de undantagsfall dessa anger en annan redovisning än Redovisningsrådets rekommendationer tillämpas Finansinspektionens föreskrifter.

1) ÅRL=Årsredovisningslag (1995:1554). ÅRKL=Årsredovisning i kreditinstitut, lag (1995:1559). ÅRFL= Årsredovisning i försäkringsföretag, lag (1995:1560).

<b>Innehållsförteckning</b>	<b>Sid.</b>
TILLÄMPNINGSOMRÅDE .....	7
DE FINANSIELLA RAPPORTERNAS SYFTE .....	7
ANSVARET FÖR DE FINANSIELLA RAPPORTERNA .....	8
OMFATTNINGEN AV BEGREPPET FINANSIELLA RAPPORTER .....	8
GENERELLA SYNPUNKTER .....	9
<i>Förenlighet med Redovisningsrådets rekommendationer</i> .....	9
<i>Redovisningsprinciper</i> .....	11
<i>Antagande om fortlevnad</i> .....	11
<i>Periodiseringsprincipen</i> .....	12
<i>Konsekvent utformning</i> .....	12
<i>Väsentlighet och sammanslagningar</i> .....	13
<i>Kvittning</i> .....	13
<i>Jämförande information</i> .....	14
STRUKTUR OCH INNEHÅLL .....	15
<i>Inledning</i> .....	15
– <i>Identifiering av de finansiella rapporterna</i> .....	15
– <i>Rapporteringsperiod</i> .....	16
– <i>Aktualitet</i> .....	17
<i>Balansräkning</i> .....	17
– <i>Klassificering</i> .....	17
– <i>Omsättningstillgångar</i> .....	18
– <i>Kortfristiga skulder</i> .....	18
– <i>Information som skall framgå av balansräkningen</i> .....	19
– <i>Information som skall framgå av balansräkningen eller noterna till denna</i> .....	20
<i>Resultaträkning</i> .....	20
<i>Förändringar i eget kapital</i> .....	21
<i>Kassaflödesanalys</i> .....	22
<i>Noter</i> .....	22
– <i>Struktur</i> .....	22
– <i>Redogörelse för redovisningsprinciper</i> .....	23
– <i>Andra upplysningar</i> .....	24
IKRAFTTRÄDANDE .....	24
ÖVERENSSTÄMMELSE MED IAS .....	24
<b><u>BILAGA 1</u></b>	
UPPSTÄLLNINGSFORMER FÖR SAMMANSTÄLLNINGEN ÖVER FÖRÄNDRINGAR I EGET KAPITAL .....	25
<b><u>BILAGA 2</u></b>	
JÄMFÖRELSE MED IAS 1 .....	27
<b><u>BILAGA 3</u></b>	
JÄMFÖRELSE MED TIDIGARE NORMGIVNING .....	29



# UTFORMNING AV FINANSIELLA RAPPORTER

*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.*

## TILLÄMPNINGSOMRÅDE

***Denna rekommendation skall tillämpas vid utformning av generella finansiella rapporter som utarbetas enligt Redovisningsrådets rekommendationer.***

1

Generella finansiella rapporter är sådana rapporter som är avsedda att tillgodose behoven hos användare som inte har sådan ställning att de kan kräva rapporter som är anpassade till deras speciella informationsbehov. Generella finansiella rapporter inkluderar rapporter som presenteras separat eller ingår i något annat offentligt dokument såsom en årsredovisning eller ett prospekt. Rekommendationen är inte tillämplig på finansiella rapporter i sammandrag i delårsrapporter. Rekommendationen är, liksom Redovisningsrådets övriga rekommendationer, tillämplig på finansiella rapporter för juridiska personer och för koncerner.

2

## DE FINANSIELLA RAPPORTERNAS SYFTE

De finansiella rapporterna är en strukturerad presentation av ett företags finansiella ställning och finansiella transaktioner. De finansiella rapporterna syftar till att lämna information om företagets finansiella ställning, resultat och kassaflöde till olika användare som underlag för ekonomiska beslut. De finansiella rapporterna visar också resultatet av företagsledningens förvaltning av de resurser som anförtrotts den.

3

För att uppnå dessa syften lämnar de finansiella rapporterna information om företagets

- a) tillgångar,
- b) skulder<sup>1)</sup>,
- c) eget kapital,
- d) intäkter och kostnader samt vinster och förluster på vissa transaktioner (t.ex. försäljning av anläggningstillgångar) och
- e) kassaflöde.

Denna information, tillsammans med andra uppgifter, är ett hjälpmedel för att förutsäga företagets framtida kassaflöde.

## ANSVARET FÖR DE FINANSIELLA RAPPORTERNA

1) För enkelhetens skull används i denna rekommendation, där ej annat anges, termen skulder som en gemensam term för avsättningar och skulder.

## FINANSIELLA RAPPORTERNA

Företagets styrelse och verkställande direktör ansvarar för utformningen av de finansiella rapporterna.

4

## OMFATTNINGEN AV BEGREPPET FINANSIELLA RAPPORTER

**Begreppet finansiella rapporter omfattar följande:**

5

- a) **Balansräkning**
- b) **Resultaträkning**
- c) **En sammanställning som visar antingen**
  - I) **alla förändringar i eget kapital eller**
  - II) **förändringar i eget kapital med undantag för sådana som uppstår genom kapitaltransaktioner med och utdelningar till ägare.**
- d) **Kassaflödesanalys.**
- e) **Redogörelse för tillämplade redovisningsprinciper och upplysningar i noter.**

Företaget skall dessutom i anslutning till de finansiella rapporterna lämna en ekonomisk översikt<sup>1)</sup> i vilken företagsledningen beskriver och förklarar huvuddragen i företagets finansiella ställning, resultat och kassaflöde samt de viktigaste osäkra faktorerna inför framtiden. En sådan översikt kan inkludera en genomgång av

6

- a) de viktigaste faktorer, inklusive omvärldsförändringar, som påverkat företagets verksamhet, företagets åtgärder med anledning av dessa förändringar och effekten därav, företagets investeringspolitik för vidmakthållande och förbättring av produktionskapaciteten och vinstgenereringsförmågan samt företagets utdelningspolitik,
- b) företagets finansieringskällor samt dess policy beträffande kapitalstruktur och hantering av finansiella risker och
- c) styrkefaktorer och resurser i företaget vars värde inte framgår av balansräkningen.

Företaget bör vidare i anslutning till de finansiella rapporterna lämna information<sup>1)</sup> om bland annat miljöeffekter och förädlingsvärde som underlättar för användarna att fatta ekonomiska beslut.

7

## GENERELLA SYNPUNKTER

1) Den information som anges i punkterna 6 och 7 omfattas av ÅRL:s krav på information i förvaltningsberättelsen, som är betydligt mer omfattande än kraven i punkterna 8 och 9. (Se BFN U 96:6 Förvaltningsberättelsens innehåll.)

Förenlighet med  
Redovisningsrådets rekommendationer

**De finansiella rapporterna skall ge en rättvisande bild av företagets finansiella ställning, resultat och kassaflöde. En riktig tillämpning av Redovisningsrådets rekommendationer, jämte ytterligare upplysningar när så erfordras, resulterar i praktiskt taget alla fall i finansiella rapporter som ger en rättvisande bild.**

8

**Ett företag vars finansiella rapporter är i överensstämmelse med Redovisningsrådets rekommendationer skall lämna upplysning om detta. De finansiella rapporterna får inte beskrivas vara i överensstämmelse med Redovisningsrådets rekommendationer om de inte uppfyller samtliga krav i alla tillämpliga rekommendationer och i alla tillämpliga uttalanden från Redovisningsrådets Akutgrupp.**

9

**Avvikelser från Redovisningsrådets rekommendationer kan inte rättfärdigas genom upplysning om de redovisningsprinciper som använts eller genom noter eller förklaringar.**

10

**I de ytterst sällsynta fall ett företag kommer till slutsatsen att en tillämpning av en viss regel i någon av Redovisningsrådets rekommendationer skulle leda till missvisande finansiella rapporter och att det därför är nödvändigt att avvika från rekommendationen i fråga för att åstadkomma en rättvisande bild, skall företaget lämna upplysningar om**

11

- a) att företaget kommit till slutsatsen att de finansiella rapporterna ger en rättvisande bild av företagets finansiella ställning, resultat och kassaflöde,
- b) att företaget i alla väsentliga avseenden har följt tillämpliga rekommendationer från Redovisningsrådet, förutom att det avvikit från en viss rekommendation i syfte att åstadkomma en rättvisande bild,
- c) den rekommendation som företaget avvikit från, avvikelens karaktär, den redovisning som den nämnda rekommendationen kräver, skälet till att denna redovisning skulle vara missvisande i det aktuella fallet samt den redovisning som använts och
- d) avvikelens inverkan på företagets resultat, tillgångar, skulder, eget kapital och kassaflöde för varje redovisad period.

För att säkerställa att finansiella rapporter som anges vara utarbetade enligt Redovisningsrådets rekommendationer håller den kvalitet som användarna kräver innehåller denna rekommendation ett övergripande krav att de finansiella rapporterna skall ge en rättvisande bild. Rekommendationen ger också vägledning beträffande hur detta krav skall uppfyllas liksom vägledning i de ytterst sällsynta fall då en avvikelse är nödvändig och kräver tydliga upplysningar om omständigheterna i de fall avvikelser görs.

12

I praktiskt taget alla fall åstadkoms en rättvisande bild genom att man i alla väsentliga avseenden följer tillämpliga rekommendationer från Redovisningsrådet. En rättvisande bild uppnås genom att företaget

13

- a) väljer och tillämpar redovisningsprinciper enligt punkt 18,
- b) lämnar informationen, inklusive informationen om redovisningsprinciperna, på ett sätt som ger relevant, tillförlitlig, jämförbar och begriplig information och
- c) lämnar ytterligare upplysningar när en tillämpning av reglerna i Redo-

visningsrådets rekommendationer inte är tillräcklig för att användarna skall kunna förstå effekten av särskilda transaktioner eller händelser på företagets resultat, finansiella ställning och kassaflöde.

I ytterst sällsynta fall kan en tillämpning av en viss regel i någon av Redovisningsrådets rekommendationer leda till missvisande finansiella rapporter. Detta är fallet endast när den redovisning som rekommendationen i fråga kräver är uppenbart olämplig i det aktuella fallet och följaktligen en rättvisande bild inte kan uppnås enbart genom ytterligare upplysningar. En avvikelse från Redovisningsrådets rekommendationer är inte befogad enbart av det skälet att en annan redovisning också skulle leda till en rättvisande bild.

14

Vid bedömningen av om en avvikelse från en viss regel i någon av Redovisningsrådets rekommendationer är nödvändig beaktas bland annat följande faktorer:

15

- a) Regelns syfte och orsaken till att detta syfte inte uppnås eller inte är relevant i det aktuella fallet.
- b) På vilket sätt förhållandena i företaget skiljer sig från förhållandena i de företag som tillämpar den aktuella regeln.

Eftersom sådana omständigheter som kräver en avvikelse från Redovisningsrådets rekommendationer förväntas vara ytterst sällsynta och behovet av avvikelser är föremål för subjektiva bedömningar är det viktigt att användarna blir informerade om när ett företag inte i alla väsentliga hänseenden har tillämpat Redovisningsrådets rekommendationer. Det är också viktigt att användarna får tillräckliga upplysningar för att kunna göra en välgrundad bedömning av huruvida avvikelsen är nödvändig och för att kunna beräkna de justeringar som skulle erfordras för att följa rekommendationen i fråga. Redovisningsrådet kommer att studera de avvikelser som kommer till dess kännedom (t.ex. från företag och revisorer) och bedöma behovet av klarlägganden genom tillägg till rekommendationerna eller genom uttalanden från Redovisningsrådets Akutgrupp i syfte att säkerställa att avvikelser endast skall vara nödvändiga i ytterst sällsynta fall.

16

***När någon av Redovisningsrådets rekommendationer tillämpas före dess ikraftträdande, i de fall rekommendationen i fråga tillåter detta, skall företaget lämna upplysning härom.***

17

## Redovisningsprinciper

**Företaget skall välja och tillämpa redovisningsprinciper så att de finansiella rapporterna uppfyller kraven i alla tillämpliga rekommendationer från Redovisningsrådet och i alla tillämpliga uttalanden från Redovisningsrådets Akutgrupp<sup>1)</sup>. I de fall det saknas specifika regler i dessa, skall företaget utarbeta principer för att säkerställa att de finansiella rapporterna ger information som är**

18

- a) **relevant som underlag för användarnas beslutsfattande och**
- b) **tillförlitlig genom att**
  - I) **korrekt återge företagets resultat, kassaflöde och finansiella ställning**
  - II) **återspegla den ekonomiska innebörden av händelser och transaktioner och inte enbart deras juridiska form,**
  - III) **vara neutral,**
  - IV) **vara baserad på värderingar som i fall av osäkerhet gjorts med iakttagande av rimlig försiktighet och**
  - V) **vara fullständig i alla väsentliga hänseenden.**

Redovisningsprinciper är de principer, grunder, sedvänjor och regler samt den praxis som företaget beaktar vid utarbetandet av finansiella rapporter.

19

I de fall det inte föreligger någon tillämplig rekommendation från Redovisningsrådet eller något tillämpligt uttalande från Redovisningsrådets Akutgrupp utformar företaget efter egen bedömning redovisningsprinciper som leder till den bästa informationen för användarna. Därvid beaktas:

20

- a) **Krav och vägledning i rekommendationer från Redovisningsrådet som behandlar liknande och närbesläktade frågor.**
- b) **Definitionerna på tillgångar, skulder, intäkter och kostnader, kriterierna för när en post skall redovisas i balans- eller resultaträkningen samt vad som anges om värderingsmetoder i "Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter" (Redovisningsrådets översättning av IASC:s Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements).**
- c) **Uttalanden från andra normgivare och vedertagen branschpraxis, dock endast i den mån dessa är förenliga med avsnitten a) och b) ovan.**

## Antagande om fortlevnad

**I samband med upprättandet av finansiella rapporter skall företaget göra en bedömning av sin förmåga att fortsätta verksamheten. Finansiella rapporter skall utarbetas på basis av att denna förmåga föreligger, såvida det inte finns en avsikt att avveckla företaget eller att upphöra med verksamheten eller det inte finns något realistiskt alternativ till detta. Om företaget vid sin bedömning känner till väsentliga osäkerhetsfaktorer rörande händelser eller förhållanden som kan orsaka betydande tvivel beträffande förmågan att fortsätta verksamheten, skall upplysning lämnas om dessa osäkerhetsfaktorer. Om de finansiella rapporterna inte utarbetats på basis av antagande om fortlevnad, skall upplysning lämnas om detta faktum, jämte en redogörelse för den princip enligt vilka rapporterna utarbetats, skälen till att företaget inte anser sig kunna fortsätta sin**

21

<sup>1)</sup> Se även Inledning, avsnittet Sambandet mellan RR 22, IAS 1, årsredovisningslagarna och Finansinspektionens föreskrifter.

**verksamhet samt en bedömning av effekten på de redovisade beloppen i balansräkningen och resultaträkningen.**

När företaget bedömer huruvida det finns förutsättningar för ett antagande om fortlevnad, tar det hänsyn till all tillgänglig information beträffande den framtida tidsperiod som kan överblickas, vilken bör vara minst, men inte begränsas till, tolv månader efter balansdagen. Bedömningen baseras på förhållandena i varje enskilt fall. När företaget har redovisat vinster under en längre tidsperiod och har säkerställt tillgång till finansieringskällor, krävs i regel ingen detaljerad analys för att fastställa att de finansiella rapporterna kan baseras på ett antagande om fortlevnad. I andra fall kan företaget behöva beakta en lång rad faktorer, bl.a. nuvarande och framtida lönsamhet, amorteringsplaner och potentiella finansieringskällor innan det fastställer att förutsättningarna för ett dylikt antagande föreligger.

22

Periodiseringsprincipen

**De finansiella rapporterna skall, med undantag för kassaflödesanalysen, utarbetas med tillämpning av periodiseringsprincipen.**

23

Enligt periodiseringsprincipen resultatredovisas transaktioner och händelser när de inträffar (och inte när likvida medel erhålls eller erläggs). De ingår således i de finansiella rapporterna för de perioder de hänför sig till. Kostnader redovisas i resultaträkningen på grundval av en direkt koppling mellan intäkter och motsvarande kostnader (matchning). Tillämpningen av matchningsprincipen innebär dock inte att det är tillåtet att redovisa poster i balansräkningen som inte uppfyller definitionen av tillgångar och skulder<sup>1)</sup>.

24

Konsekvent utformning

**Uppställningen och klassificeringen av posterna i de finansiella rapporterna skall vara oförändrade från period till period såvida inte**

25

- a) **en väsentlig förändring av karaktären av företagets verksamhet eller en översyn av utformningen av dess finansiella rapporter indikerar att en förändring skulle medföra att händelser och transaktioner återgavs på ett bättre sätt eller**
- b) **en förändring krävs enligt lag en rekommendation från Redovisningsrådet eller ett uttalande från Redovisningsrådets Akutgrupp.**

1) Se Redovisningsrådets Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter (översättning av IASC:s Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements).

En väsentlig förändring av karaktären av företagets verksamhet genom förvärv eller avyttring av verksamheter, eller en översyn av utformningen av företagets finansiella rapporter kan indikera att rapporterna borde utformas på annat sätt. Utformningen ändras dock endast om företagets förändrade struktur sannolikt blir bestående eller om fördelarna med en alternativ presentation är otvetydiga. När förändringen av utformningen genomförs, ändras klassificeringen av jämförelseuppgifterna för tidigare perioder i enlighet med punkt 36. 26

#### Väsentlighet och sammanslagningar

**Varje väsentlig post skall anges separat i de finansiella rapporterna. Poster med oväsentliga belopp kan slås samman med poster av likartad karaktär och funktion.<sup>1)</sup>** 27

Finansiella rapporter är resultatet av bearbetningar av stora mängder transaktioner som strukturerats genom att inordnas i kategorier beroende på karaktär eller funktion. Den sista etappen i denna process utgörs av framtagningen av komprimerade och systematiserade uppgifter, vilka utgör poster i balansräkningen, resultaträkningen, kassaflödesanalysen eller noterna. Om en dylik post i sig inte är väsentlig, slås den samman med andra poster i balansräkningen, resultaträkningen, kassaflödesanalysen eller noterna. En post som inte är tillräckligt väsentlig för att anges separat i balansräkningen, resultaträkningen eller kassaflödesanalysen kan ändå vara tillräckligt väsentlig för att anges separat i noterna. 28

I detta sammanhang är information väsentlig om de ekonomiska beslut som användarna fattar på basis av de finansiella rapporterna påverkas av att informationen inte lämnas. Väsentligheten beror på postens storlek och karaktär, bedömt utifrån vilken inverkan ett utelämnande skulle ha på de finansiella rapporterna. När man avgör huruvida en post eller en grupp av poster är väsentlig, bedömer man karaktären och storleken tillsammans. Beroende på omständigheterna kan antingen postens karaktär eller storlek vara den avgörande faktorn. Exempelvis slås enskilda tillgångar med samma karaktär och funktion samman, även om de enskilda beloppen är stora. Stora poster som avviker från varandra beträffande karaktär och funktion anges emellertid var för sig. 29

Väsentlighetsprincipen tillåter att upplysningskraven i Redovisningsrådets rekommendationer inte behöver uppfyllas om den information som skulle ha lämnats inte är väsentlig. 30

#### Kvittning

**Tillgångar och skulder får kvittas mot varandra endast då kvittning krävs eller tillåts enligt någon rekommendation från Redovisningsrådet.** 31

1) Se även 3 kap. 4 § ÅRL.

**Intäkts- och kostnadsposter får kvittas mot varandra endast när** 32

**a) en rekommendation från Redovisningsrådet kräver eller tillåter det eller**  
**b) vinster och förluster jämte tillhörande kostnader avseende samma eller liknande transaktioner inte är väsentliga. Sådana poster kan slås samman i enlighet med punkt 27.**

Det är viktigt att både tillgångar och skulder samt intäkter och kostnader rapporteras var för sig, när de är väsentliga. Kvittning, vare sig den sker i balansräkningen eller i resultaträkningen, minskar användarnas möjligheter att förstå de transaktioner som genomförts och att bedöma företagets framtida utveckling, utom i de fall kvittning avspeglar innebörden av transaktionen eller händelsen. Redovisning av tillgångar netto efter avdrag för värderegleringsposter, exempelvis för inkurans i varulager eller för osäkra fordringar, är inte kvittning. 33

I följande fall presenteras resultatet av transaktionerna som nettot av erhållna intäkter och därtill hänförliga kostnader: 34

a) Vinster och förluster vid utrangering av anläggningstillgångar, inklusive aktier och andelar, rapporteras som nettot av erhållna intäkter och tillgångarnas redovisade värden samt därtill hänförliga försäljningskostnader.

b) Utgifter som ersätts enligt avtal med en tredje part (exempelvis ett avtal om uthyrning i andra hand) nettoredovisas mot den erhållna ersättningen.

c) Extraordinära poster får rapporteras efter avdrag för tillhörande skatt och minoritetsintresse och med bruttobeloppen angivna i not.

Vinster och förluster som härrör från likartade transaktioner rapporteras netto, exempelvis valutakursvinster och -förluster eller vinster och förluster på finansiella instrument vilka ingår i ett handelslager. Sådana vinster och förluster rapporteras dock var för sig om deras storlek, karaktär eller förekomst är sådan att separata upplysningar krävs enligt Redovisningsrådets rekommendation RR 4, Redovisning av extraordinära intäkter och kostnader samt upplysningar för jämförelseändamål. 35

Jämförande information

**Såvida inte någon rekommendation från Redovisningsrådet tillåter eller kräver annat, skall företaget lämna jämförelsetal för den föregående perioden beträffande alla sifferuppgifter i de finansiella rapporterna. Kommentarer beträffande föregående period eller perioder skall lämnas när detta är av betydelse för förståelsen av de finansiella rapporterna för den aktuella perioden.** 36

I vissa fall fortsätter kommentarerna beträffande föregående period eller perioder att vara relevanta även för den aktuella perioden. Exempelvis lämnas uppgift i kommentarerna för den aktuella perioden om rättstvister beträffande vilka utgången var oviss på föregående balansdag och som fortfarande inte är avgjorda. Användarna är betjänta av uppgift om att ovissheten förelåg på den föregående balansdagen och av upplysningar om de åtgärder som vidtagits under den aktuella perioden för att uppnå ett avgörande. 37

**När uppställningen eller klassificeringen av poster i de finansiella rapporterna ändras, skall jämförelsetalen omklassificeras, om detta är genomförbart, för att säkerställa jämförbarhet med den aktuella perioden. Upplysning skall lämnas om karaktären av och skälen för omklassificeringen samt om effekten på de rapporterade beloppen. När det inte är genomförbart att omklassificera jämförelsetalen, skall företaget lämna upplysning om skälen för att inte göra detta samt om karaktären på de ändringar som skulle ha gjorts om jämförelsetalen hade omklassificerats.**

38

Det kan finnas fall där det är ogenomförbart att omklassificera jämförelsetalen för att uppnå jämförbarhet med den aktuella perioden. Exempelvis kan det förekomma att grunduppgifter under tidigare perioder inte registrerats på sådant sätt att en omklassificering är möjlig. Det kan också vara ogenomförbart att återskapa informationen. I sådana fall lämnas upplysning om karaktären på de ändringar av jämförelsetalen som skulle ha gjorts om det varit genomförbart att göra en omklassificering. Redovisningsrådets rekommendation RR 5, Redovisning av byte av redovisningsprincip beskriver de justeringar av jämförelsetal som krävs i samband med ett byte av redovisningsprincip som tillämpas retroaktivt.

39

## STRUKTUR OCH INNEHÅLL

### Inledning

Uppställningsformer för balansräkningen och resultaträkningen återfinns i årsredovisningslagarna och i FAR:s vägledning Om årsredovisning i aktiebolag. Bilaga 1 till rekommendationen visar uppställningsformer för den separata rapport som beskriver förändringar i eget kapital. Redovisningsrådets rekommendation RR 7, Redovisning av kassaflöden ger exempel på uppställningen av kassaflödesanalysen.

40

Termen upplysningar används i denna rekommendation i vid mening och omfattar såväl poster som presenteras i noterna som i övriga finansiella rapporter. De upplysningar som krävs enligt andra rekommendationer från Redovisningsrådet lämnas i enlighet med vad som anges i respektive rekommendation. Såvida inte annat sägs där lämnas dylika upplysningar antingen i noterna eller i övriga finansiella rapporter.

41

### *Identifiering av de finansiella rapporterna*

**De finansiella rapporterna skall tydligt identifieras och särskiljas från annan information i samma publicerade dokument.**

42

Redovisningsrådets rekommendationer är tillämpliga på de finansiella rapporterna (enligt definitionen av detta begrepp i punkt 5) men inte på annan information som lämnas i års- och koncernredovisningen och i andra dokument. Det är därför viktigt att användarna kan särskilja de finansiella rapporterna från annan information.

43

**Varje enskild rapport skall klart identifieras. Dessutom skall följande information anges på ett tydligt sätt och upprepas när så behövs för att användarna rätt skall förstå den information som presenteras:** 44

- a) Namnet på det rapporterande företaget eller annan identifiering av detta.**
- b) Huruvida de finansiella rapporterna avser det enskilda företaget eller koncernen.**
- c) Balansdagen respektive den period som de finansiella rapporterna omfattar, beroende på vilken rapport det gäller.**
- d) Den rapportvaluta som använts.**
- e) Den storhet i vilken beloppen angivits.**

Kraven i punkt 44 uppfylls normalt genom att sidhuvuden och kortfattade kolumnrubriker presenteras på varje sida av de finansiella rapporterna. Utformningen av informationen är en bedömningsfråga. Exempelvis kan sidindelning inte användas när rapporterna läses elektroniskt. Ovannämnda uppgifter infogas då tillräckligt ofta för att säkerställa att informationen uppfattas på ett korrekt sätt. 45

Finansiella rapporter blir ofta mer lättillgängliga om de presenteras i tusental eller miljoner av rapportvalutan. Detta är godtagbart om man upplyser om den storhet i vilken beloppen anges och relevant information inte går förlorad. 46

### *Rapporteringsperiod*

**Finansiella rapporter skall lämnas minst en gång per år. I de fall ett företags balansdag ändras och finansiella rapporter lämnas för en period som är längre eller kortare än ett år skall företaget lämna upplysning om, förutom vilken period som de finansiella rapporterna omfattar,** 47

- a) anledningen till att man använder en annan period än ett år och**
- b) att jämförelsetalen i resultaträkningen, sammanställningen över förändringar i eget kapital och kassaflödesanalysen inte är jämförbara med motsvarande information för den aktuella perioden.**

Under vissa omständigheter kan ett företag tvingas att eller besluta sig för att ändra sin balansdag, exempelvis till följd av att företaget förvärvat av ett företag med en annan balansdag. När så är fallet är det viktigt att användarna är medvetna om att beloppen för den aktuella perioden och jämförelsetalen inte är jämförbara och att upplysning lämnas om anledningen till ändringen av balansdag. 48

Normalt omfattar de finansiella rapporterna tolv månader. Vissa företag låter emellertid av praktiska skäl rapporterna omfatta en period om 52 eller 53 veckor. Denna rekommendation förhindrar inte detta, eftersom det är osannolikt att innehållet i de finansiella rapporterna härigenom påverkas i väsentlig grad. 49

## *Aktualitet*

De finansiella rapporternas användbarhet minskar om rapporterna inte görs tillgängliga inom rimlig tid efter balansdagen. Permanenta faktorer, såsom komplexiteten i företagets verksamhet, utgör inte något skäl för att inte rapportera inom rimlig tid. Tidsgränser för publiceringen av de finansiella rapporterna anges i ÅRL och i noteringsavtal.

50

## Balansräkning

### *Klassificering*

**Företaget skall i balansräkningen indela tillgångarna i anläggningstillgångar och omsättningstillgångar samt, baserat på karaktären av sin verksamhet, avgöra om skulderna i balansräkningen skall indelas i långfristiga och kortfristiga. När en dylik indelning av skulderna görs tillämpas punkterna 58 - 63. I kreditinstitutet och värdepappersbolag samt i försäkringsföretag skall tillgångarna och skulderna dock indelas på annat sätt.**

51

Indelningen av tillgångarna och skulderna framgår närmare av uppställningsformerna för balansräkningen i ÅRL, ÅRKL och ÅRFL.

52

**Oberoende av hur tillgångar och skulder klassificeras i balansräkningen skall företaget för varje tillgångspost och skuldpost som inkluderar belopp som förväntas återvinnas eller betalas både inom och efter tolv månader räknat från balansdagen lämna upplysning om det belopp som det förväntar sig att återvinna eller betala efter mer än tolv månader. För varje skuldpost (exklusive avsättningar) skall dessutom anges den del som förfaller till betalning senare än fem år efter balansdagen.**

53

När ett företag tillhandahåller varor och tjänster inom en tydligt identifierbar verksamhetscykel (se förklaring av detta begrepp i punkt 57), ger en indelning i balansräkningen av tillgångarna i omsättningstillgångar och anläggningstillgångar och av skulderna i kortfristiga och långfristiga värdefull information, genom att de tillgångar och skulder som kontinuerligt omsätts särskiljs från dem som används långsiktigt i företaget. En dylik indelning åskådliggör också vilka tillgångar som förväntas bli realiserade under den aktuella verksamhetscykeln och vilka skulder som förfaller till betalning under samma period.

54

Information om förfallotidpunkterna för tillgångar och skulder är användbar vid bedömningen av ett företags betalningsförmåga. RR X, Finansiella instrument: klassificering och upplysningar<sup>1)</sup> kräver upplysningar om förfallotidpunkter både för finansiella tillgångar och finansiella skulder. Finansiella tillgångar innefattar rörelsefordringar och andra fordringar och finansiella skulder innefattar rörelseskulder och andra skulder. Information om den förväntade tidpunkten för återvinning respektive betalning av icke-monetära tillgångar och skulder såsom varulager och avsättningar är också av värde. Exempelvis lämnar företaget upplysning om det lagervärde som förväntas bli omsatt efter mer än ett år från balansdagen.

55

1) Redovisningsrådet har påbörjat arbetet med denna rekommendation.

## Omsättningstillgångar

**En tillgång skall klassificeras som omsättningstillgång när den**

- a) förväntas bli realiserad inom, eller innehas för försäljning eller konsumtion inom, företagets normala verksamhetscykel,**
- b) innehas tillfälligt och förväntas bli realiserad inom tolv månader räknat från balansdagen eller innehas främst i handelsverksamhet eller**
- c) utgörs av likvida medel som kan användas utan restriktioner.**

**Alla andra tillgångar skall klassificeras som anläggningstillgångar.**

Ett företags verksamhetscykel är den tid som förflyter från det att företaget anskaffar material som skall användas i en process till dess att man erhåller likvid för motsvarande levererade varor eller tjänster. Omsättningstillgångar inkluderar varulager och kundfordringar som säljs, konsumeras eller på annat sätt realiserar inom den normala verksamhetscykeln även när detta inte förväntas ske inom tolv månader räknat från balansdagen. Säljbara värdepapper klassificeras som omsättningstillgångar om de förväntas bli realiserade inom tolv månader räknat från balansdagen, eljest klassificeras de som anläggningstillgångar.

## Kortfristiga skulder

**En skuld skall klassificeras som en kortfristig skuld när den**

- a) förväntas bli betald inom det normala förloppet av företagets verksamhetscykel eller**
- b) förfaller till betalning inom tolv månader räknat från balansdagen.**

**Alla övriga skulder skall klassificeras som långfristiga skulder.**

Vissa skulder, såsom leverantörsskulder, upplupna personalkostnader och andra rörelsekostnader, utgör en del av det rörelsekapital som används i företagets normala verksamhetscykel. Sådana rörelserelaterade poster klassificeras som kortfristiga skulder, även om de förfaller till betalning efter mer än tolv månader räknat från balansdagen.

För andra kortfristiga skulder är tidpunkten för betalningen inte beroende av den innevarande verksamhetscykeln, utan skulderna förfaller till betalning inom tolv månader räknat från balansdagen. Exempel är räntebärande skulder som förfaller till betalning inom tolv månader, checkräkningskrediter, obetalda utdelningar, inkomstskatter och andra icke rörelserelaterade skulder. Räntebärande skulder, som finansierar företagets verksamhet långsiktigt och som inte förfaller till betalning inom tolv månader räknat från balansdagen, utgör långfristiga skulder.

**Företaget skall fortsätta att klassificera sina långfristiga skulder som långfristiga, även när de förfaller till betalning inom tolv månader räknat från balansdagen om**

61

- a) den ursprungliga löptiden var längre än tolv månader,**
- b) företaget avser att refinansiera förpliktelsen långfristigt och**
- c) denna avsikt stöds av en överenskommelse om refinansiering eller en överenskommelse om ändrad amorteringsplan som träffas innan de finansiella rapporterna avlämnas.**

**Det belopp som klassificerats som långfristig skuld genom tillämpning av ovannämnda regel, dvs. som eljest skulle ha klassificerats som kortfristig skuld, skall anges i noterna till balansräkningen, tillsammans med upplysningar som stödjer den gjorda klassificeringen.**

Vissa förpliktelser som förfaller till betalning inom nästa verksamhetscykel kan förväntas komma att bli refinansierade enligt företagets gottfinnande och därför inte komma att ta företagets nuvarande rörelsekapital i anspråk. Sådana förpliktelser anses utgöra en del av företagets långfristiga finansiering och skall därför klassificeras som långfristiga. I de fall refinansieringen inte avgörs enbart av företaget (vilket är fallet om det inte finns någon överenskommelse om refinansiering), kan refinansieringen emellertid inte anses vara automatisk och förpliktelsen klassificeras då som kortfristig, såvida inte en överenskommelse om refinansiering träffas innan de finansiella rapporterna avlämnas, varigenom bekräftelse erhålls på att förpliktelsens karaktär på balansdagen var långfristig.

62

Vissa låneavtal innefattar åtaganden från låntagaren som innebär att skulden förfaller till betalning vid anfordran om vissa villkor beträffande låntagarens finansiella ställning inte längre uppfylls. Om så är fallet klassificeras skulden som långfristig endast när

63

- a) långgivaren före avgivandet av de finansiella rapporterna har gått med på att inte kräva betalning trots att villkoren inte har uppfyllts och
- b) det inte är sannolikt att ytterligare avvikelser från villkoren kommer att inträffa inom tolv månader räknat från balansdagen.

**Information som skall framgå av balansräkningen**

**Uppställningsformer för balansräkningen framgår av ÅRL, ÅRKL och ÅRFL. Därjämte skall balansräkningen innehålla följande poster:**

64

- a) Skatteskulder och skattefordringar enligt RR 9, Inkomstskatter.**
- b) Långfristiga räntebärande skulder.**

**Ytterligare poster och delsummor skall presenteras i balansräkningen när en rekommendation från Redovisningsrådet kräver det eller när det är nödvändigt för att ge en rättvisande bild av företagets ställning**

65

*Information som skall framgå av balansräkningen eller noterna till denna*

**Företaget skall, antingen i balansräkningen eller i noterna till denna, göra en uppdelning i delposter av de presenterade posterna på ett lämpligt sätt med hänsyn till företagets verksamhet. Varje post i balansräkning skall, när så är befogat, underindelas med hänsyn till sin karaktär och med angivande av skulder till och fordringar på moderföretaget, övriga koncernföretag, intresseföretag samt andra närstående fysiska och juridiska personer.**

66

**Aktiebolag skall lämna följande upplysningar:**

67

**a) För varje slag av aktier:**

- I) Antalet emitterade aktier med uppdelning på fullt betalda och icke fullt betalda aktier.**
- II) Aktiernas nominella belopp.**
- III) Antalet utestående aktier vid periodens början och slut samt en specifikation av förändringar under perioden.**
- IV) De rättigheter och restriktioner som är hänförliga till respektive aktieslag, inklusive begränsningar i rätten till vinstutdelning eller till utbetalning vid nedsättning av aktiekapitalet, reservfonden eller överkursfonden eller vid utskiftning eller vid bolagets likvidation.**
- V) Det nominella beloppet av aktier som innehas av bolaget självt eller av dess dotterföretag eller intresseföretag<sup>1)</sup>.**
- VI) Aktier reserverade för överlåtelse enligt optioner och andra avtal, med uppgift om villkor och belopp.**

**b) En beskrivning av karaktären hos och syftet med varje post, förutom aktiekapitalet, som ingår i eget kapital.**

**c) Föreslagen men ännu ej beslutad utdelning<sup>2)</sup>.**

**d) Storleken av ej skuldförd företrädesrätt till ackumulativ utdelning**

**Ett företag utan aktiekapital, t.ex. ett handelsbolag, skall lämna motsvarande information som anges ovan, med angivande av förändringarna under perioden för varje post i det egna kapitalet och de rättigheter och restriktioner som är hänförliga till respektive post.**

**Resultaträkning**

**Uppställningsformer för resultaträkningen framgår av ÅRL, ÅRKL och ÅRFL.**

68

**Företaget skall, antingen i resultaträkningen eller i noterna till denna, lämna upplysning om föreslagen utdelning per aktie för den period de finansiella rapporterna omfattar<sup>2)</sup>.**

69

1) Enligt 6 kap. 1 § ÅRL skall dessa och ytterligare upplysningar om egna aktier lämnas i förvaltningsberättelsen.

2) Enligt 6 kap. 2 § ÅRL skall aktiebolag och ekonomiska föreningar i förvaltningsberättelsen lämna förslag till dispositioner beträffande bolagets eller föreningens vinst eller förlust.

## Förändringar i eget kapital

**Företagets finansiella rapporter skall inkludera en sammanställning över förändringarna i eget kapital som visar**

70

- a) **periodens resultat,**
- b) **alla poster som redovisas direkt mot eget kapital samt summan av dessa poster och**
- c) **effekten av byte av redovisningsprincip som tillämpas retroaktivt.**

**Dessutom skall företaget, antingen i denna sammanställning eller i not, visa**

- d) **kapitaltransaktioner med och utdelningar till ägare och**
- e) **en redovisning av de olika posterna i eget kapital vid ingången och utgången av perioden, vilken visar de olika faktorer som påverkat respektive kapitalpost<sup>1)</sup>.**

Förändringen av företagets eget kapital mellan två balansdagar avspeglar ökningen eller minskningen av dess nettotillgångar under perioden, enligt de redovisningsprinciper som företaget tillämpat och lämnat upplysning om i de finansiella rapporterna. Ökningen eller minskningen av det egna kapitalet – med undantag för de förändringar som härrör från transaktioner med företagets ägare, såsom kapitaltillskott och utdelningar – visar den kapitalökning eller kapitalminskning som genererats genom företagets verksamhet under perioden.

71

Alla intäkter och kostnader<sup>2)</sup> som redovisas under en period inkluderas i nettoresultatet, såvida inte någon rekommendation från Redovisningsrådet kräver eller tillåter att de redovisas direkt mot eget kapital. Exempel på transaktioner som redovisas direkt mot eget kapital är uppskrivningar samt kursdifferenser som framkommer vid valutaomräkning av självständiga utlandsverksamheter. Eftersom det är viktigt att ta hänsyn till alla faktorer vid bedömningen av förändringar i företagets eget kapital mellan två balansdagar, kräver denna rekommendation en separat rapport över dessa förändringar, inklusive sådana som redovisas direkt mot eget kapital.

72

Kraven i punkt 70 kan uppfyllas på olika sätt. Ett sätt är att göra en tabellarisk sammanställning, med en kolumn för varje post i det egna kapitalet och med rader för kapitalposterna vid årets ingång och utgång och för de poster som anges i avsnitt a) t.o.m. e) i punkt 70. Ett annat sätt är att låta den sammanställning som krävs enligt punkt 70 endast omfatta de poster som anges i avsnitt a) t.o.m. c). I detta fall redovisas de poster som anges i avsnitt d) och e) i noterna till de finansiella rapporterna. Alternativen illustreras i bilaga 1.

73

## Kassaflödesanalys

Redovisningsrådets rekommendation RR 7 ger regler för utformningen av kassaflödesanalyser och tillhörande upplysningar.

74

## Noter

1) Enligt ÅRL skall förändringar i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning specificeras i balansräkningen eller i not. Enligt Redovisningsrådets uppfattning uppfylls detta krav om hänvisning sker till den finansiella rapport som anges i punkt 67.

2) I IAS 1 används termerna income och gains respektive expense och losses.

## Struktur

### **Noterna skall**

- a) **ange de redovisningsprinciper som företaget tillämpat,**
- b) **lämna den information som krävs enligt Redovisningsrådets rekommendationer och årsredovisningslagarna och som inte lämnas på annan plats i de finansiella rapporterna samt**
- c) **lämna den ytterligare information som inte presenteras i balansräkningen, resultaträkningen och kassaflödesanalysen men som är nödvändig för en rättvisande bild.**

75

**Noterna skall presenteras på ett systematiskt sätt. Posterna i balansräkningen, resultaträkningen och kassaflödesanalysen skall innehålla hänvisningar till tillhörande information i noterna.**

76

Noterna inkluderar specifikationer och beskrivningar av de poster som anges i balansräkningen, resultaträkningen, kassaflödesanalysen och sammanställningen över förändringarna i eget kapital. Noterna inkluderar den information som Redovisningsrådets rekommendationer kräver eller uppmuntrar företagen att lämna, liksom annan information som erfordras för att åstadkomma en rättvisande bild.

77

Noterna presenteras normalt i följande ordning, vilket underlättar läsningen av de finansiella rapporterna och förenklar jämförelser med andra företags motsvarande rapporter:

78

- a) Uppgift om att företaget tillämpat Redovisningsrådets rekommendationer (se punkt 9).
- b) Uppgift om vilken värderingsprincip (eller vilka värderingsprinciper) och vilka redovisningsprinciper i övrigt som företaget tillämpat (se punkt 82).
- c) Specifikationer till de poster som anges i de olika rapporterna, om möjligt i den ordning som rapporterna och posterna anges.
- d) Kompletterande upplysningar om följande:
  - I) Åtaganden och andra finansiella förhållanden.
  - II) Icke-finansiella förhållanden.

I vissa fall kan det vara nödvändigt eller önskvärt att ändra ordningsföljden mellan vissa poster i noterna. Dock bibehålls en systematisk struktur så långt det är genomförbart.

79

Uppgift om den värderingsprincip (eller de värderingsprinciper) och de redovisningsprinciper i övrigt som företaget tillämpat får presenteras som ett separat avsnitt i de finansiella rapporterna om en hänvisning till detta intas i noterna.

80

## Redogörelse för redovisningsprinciper

**Den del av noterna som behandlar redovisningsprinciperna skall beskriva följande:**

- a) **Den värderingsprincip (eller de värderingsprinciper) som tillämpats vid utarbetandet av de finansiella rapporterna.**
- b) **Varje särskild redovisningsprincip som användarna måste ha kännedom om för att rätt förstå de finansiella rapporterna.**

Utöver de särskilda redovisningsprinciper som tillämpas i de finansiella rapporterna är det viktigt att användarna är medvetna om den värderingsprincip (eller de värderingsprinciper) som använts (anskaffningsvärde, försäljningsvärde, verkligt värde eller nuvärde) eftersom den utgör den grund på vilken de finansiella rapporterna utarbetas. När mer än en värderingsprincip använts i de finansiella rapporterna räcker det att företaget ger en indikation om de slag av tillgångar och skulder som varje värderingsprincip tillämpats på.

När företaget avgör om det skall lämna upplysning om en viss redovisningsprincip tar det hänsyn till huruvida en dylik upplysning skulle underlätta för användarna att förstå hur transaktioner och händelser avspeglas i företagets rapporter avseende resultat och finansiell ställning. De redovisningsprinciper som ett företag kan överväga att lämna upplysning om inkluderar, men är inte begränsade till, följande:

- a) Intäktsredovisning.
- b) Koncernredovisning.
- c) Intresseföretag, inklusive joint ventures.
- d) Materiella och immateriella anläggningstillgångar.
- e) Aktivering av finansieringsutgifter och andra utgifter.
- f) Pågående arbeten.
- g) Förvaltningsfastigheter.
- h) Finansiella instrument och värdepappersinnehav.
- i) Leasing.
- j) Forskning och utveckling.
- k) Varulager.
- l) Skatter, inklusive uppskjuten skatt.
- m) Avsättningar.
- n) Ersättningar till anställda.
- o) Fordringar och skulder i utländsk valuta samt kurssäkring.
- p) Definition av affärsområden och geografiska områden samt principen för fördelningen av kostnader mellan områden.
- q) Definition av likvida medel.
- r) Inflationsredovisning.
- s) Statliga stöd.

Andra rekommendationer från Redovisningsrådet kräver specifikt upplysning om tillämpade redovisningsprinciper inom vissa av omnämnda områden.

Varje företag har att, mot bakgrund av karaktären av sin verksamhet, överväga vilka principer som användarna kan förväntas önska upplysning om för den aktuella typen av företag. Exempelvis kan alla företag förväntas

81

82

83

84

lämna upplysning om tillämpad princip för redovisningen av inkomstskatter, inklusive uppskjutna skatteskulder och skattefordringar. När ett företag har betydande verksamhet i utlandet eller transaktioner i utländska valutor, förväntas det lämna upplysning om tillämpade principer för redovisningen av valutavinster och valutaförluster och för kurssäkringen av sådana vinster och förluster. I finansiella rapporter för koncerner lämnas upplysning om principerna för redovisningen av exempelvis goodwill och intresseföretag.

En redovisningsprincip kan vara av betydelse även om de belopp som redovisas för innevarande och tidigare perioder inte är väsentliga. Det är också lämpligt att lämna upplysning om tillämpad redovisningsprincip i samtliga fall där någon rekommendation från Redovisningsrådet inte föreligger (se punkt 18). I de fall ett företag avviker från en bestämmelse i någon av Redovisningsrådets rekommendationer till följd av föreskrifter från Finansinspektionen lämnas upplysning om detta.

85

### *Andra upplysningar*

***Företaget skall i den information som publiceras tillsammans med de finansiella rapporterna, eller i de finansiella rapporterna, lämna följande upplysningar:***

86

- a) Företagets säte och rättsliga form, vilket land företaget registrerats i och adressen till företagets huvudkontor (eller huvudsakliga verksamhetsort, om denna är en annan än företagets huvudkontor).***
- b) En beskrivning av karaktären av företagets verksamhet och av dess huvudsakliga aktiviteter.***
- c) Namnet, jämte organisationsnummer och säte, på moderföretaget i den minsta och största koncern i vilken företaget ingår som dotterföretag. I de fall de nämnda moderföretagen inte upprättar koncernredovisning lämnas också uppgift om namn, jämte organisationsnummer och säte, på de moderföretag som upprättar koncernredovisning för den största och minsta koncern som företaget ingår i som dotterföretag<sup>1)</sup>***
- d) Medelantalet anställda under perioden.<sup>2)</sup>***

### IKRAFTTRÄDANDE

***Denna rekommendation skall tillämpas för räkenskapsår som påbörjas fr.o.m. 1 januari 2003. Tidigare tillämpning uppmuntras.***

87

### ÖVERENSSTÄMMELSE MED IAS

Denna rekommendation överensstämmer med International Accounting Standards Committee's rekommendation IAS 1 (revised 1997), Presentation of Financial Statements utom på de punkter som anges i bilaga 2.

88

1) Denna uppgift skall enligt ÅRL normalt lämnas i not.

2) Ytterligare uppgifter om anställda krävs enligt ÅRL.

## BILAGA 1

Bilagan är inte en del av rekommendationen.

## UPPSTÄLLNINGSFORMER FÖR SAMMANSTÄLLNINGEN ÖVER FÖRÄNDRINGAR I EGET KAPITAL

Sammanställningen över förändringar i eget kapital utgör en separat finansiell rapport. Se punkt 5 i rekommendationen.

Nedan visas två alternativa uppställningsformer, i syfte att illustrera tillämpningen av reglerna i rekommendationen.

### 1. XYX-KONCERNEN FÖRÄNDRINGAR I EGET KAPITAL ÅR 20X2

(I tusen SEK)	Aktie- kapital	Bundna reserver	Fritt eget kapital	Summa eget kapital
Eget kapital 31 december 20X0	X	X	X	X
Effekt av byte av redovisningsprincip		X	X	X
Justerad ingående balans år 20X1	X	X	X	X
Uppskrivning av materiella anläggningstillgångar		X		X
Valutakursdifferenser <sup>1)</sup>		X	X	X
Summa förändringar i eget kapital som inte redovisas i resultaträkningen		X	X	X
Förskjutningar mellan fritt och bundet eget kapital		X	X	
Årets resultat			X	X
Utdelning			X	X
Nyemission	X	X		X
Fondemission	X	X	X	
Eget kapital 31 december 20X1	X	X	X	X
Uppskrivning av materiella anläggningstillgångar		X		X
Valutakursdifferenser <sup>1)</sup>		X	X	X
Summa förändringar i eget kapital som inte redovisas i resultaträkningen		X	X	X
Förskjutningar mellan fritt och bundet eget kapital		X	X	
Årets resultat			X	X
Utdelning			X	X
Nyemission	X	X		X
Fondemission	X	X	X	
Eget kapital 31 december 20X2	X	X	X	X

<sup>1)</sup> Valutakursdifferenser vid omräkning enligt dagskursmetoden av finansiella rapporter för utlandsverksamheter.

2. XYX-KONCERNEN FÖRÄNDRINGAR I EGET  
KAPITAL, EXKLUSIVE UTDELNINGAR OCH KAPITAL-  
TRANS AKTIONER MED FÖRETAGETS ÄGARE, ÅR 20X2

(I tusen SEK)	20X1	20X2
Uppskrivning av materiella anläggningstillgångar	X	X
Valutakursdifferenser <sup>1)</sup>	<u>X</u>	<u>X</u>
Summa förändringar i eget kapital som inte redovisas i resultaträkningen	X	X
Årets nettoresultat	<u>X</u>	<u>X</u>
Summa förändringar i eget kapital, exklusive utdel- ningar och kapitaltransaktioner med företagets ägare	<u>X</u>	<u>X</u>
Effekt på eget kapital av byte av redovisningsprincip	<u>X</u>	

1) Valutakursdifferenser vid omräkning enligt dagskursmetoden av finan-  
siella rapporter för utlandsverksamheter.

*Ovanstående exempel visar det alternativ enligt vilket de totala förändringar –  
exklusive utdelningar och kapitaltransaktioner med företagets ägare – som  
påverkat det egna kapitalet presenteras som en separat finansiell rapport. Vid  
tillämpningen av detta alternativ visas avstämningen mellan den ingående  
och den utgående balansen avseende olika delkomponenter i eget kapital i en  
not till balansräkningen.*

## JÄMFÖRELSE MED IAS 1

Denna rekommendation (RR 22) består, liksom IASC:s rekommendationer, av dels avsnitt som är skrivna med fet kursiv stil och som innehåller rekommendationens huvudprinciper, dels förklarande text. Mot bakgrund härav har jämförelsen uppdelats enligt följande:

- Jämförelse med huvudprinciperna i IAS 1.
- Jämförelse med den förklarande texten i IAS 1.

## Jämförelse med huvudprinciperna i IAS 1

Huvudprinciperna i RR 22 överensstämmer, med nedanstående undantag, med huvudprinciperna i IAS 1.

- I RR 22, punkt 21 har tillagts ÅRL:s krav på upplysning om effekten på de redovisade beloppen i de fall de finansiella rapporterna inte baseras på antagande om fortlevnad.
- IAS 1, p. 53 tillåter företagen att välja mellan att i balansräkningen indela tillgångarna i omsättningstillgångar och anläggningstillgångar eller att indela tillgångarna på annat sätt, i huvudsak efter deras likviditet. Motsvarande punkt (p. 51) i RR 22 anger att tillgångarna skall indelas i anläggningstillgångar och omsättningstillgångar. Kreditinstitut och värdepappersbolag samt försäkringsföretag skall enligt ÅRKL respektive ÅRFL indela tillgångarna och skulderna på annat sätt. Detta anges i RR 22, punkt 51.
- I RR 22, punkt 53 har tillagts ÅRL:s krav på notupplysning om varje skuldpost (exklusive avsättningar) som förfaller till betalning senare än fem år efter balansdagen.
- IAS 1, p. 66 innehåller en förteckning över poster vilka som ett minimum skall ingå i balansräkningen. Denna förteckning har inte intagits i motsvarande punkt (p. 64) i RR 22. I stället görs där en hänvisning till uppställningsformerna i årsredovisningslagarna ( ÅRL, ÅRKL och ÅRFL). Dessa uppställningsformer, jämte de uppgifter som anges i RR 22, punkt 64, uppfyller kraven i IAS 1, p. 66.
- Punkt 67 i RR 22, vilken anger upplysningskrav beträffande det egna kapitalet, har modifierats med hänsyn till den svenska lagstiftningen.
- IAS 1, p. 75 innehåller en förteckning över poster vilka som ett minimum skall ingå i resultaträkningen. Denna förteckning har inte intagits i RR 22. I stället görs i punkt 68 en hänvisning till uppställningsformerna i årsredovisningslagarna. Dessa uppställningsformer uppfyller kraven i IAS 1, p. 75.
- IAS 1, p. 77 anger att kostnaderna skall specificeras i resultaträkningen baserat på deras karaktär eller på deras funktion i företaget. Denna punkt har inte intagits i RR 22, eftersom uppställningsformerna för resultaträkningen anges i årsredovisningslagarna.
- IAS 1, p. 83 kräver att företag som indelar kostnaderna efter deras funktion i företaget skall lämna tilläggsinformation om avskrivningar och personalkostnader. Denna punkt har inte intagits i RR 22 eftersom ÅRL, till vilken hänvisning görs i punkt 68, kräver dylik information.

- IAS 1 (revised 1997) skall tillämpas på räkenskapsår som påbörjades fr. o. m. 1 januari 1998. För RR 22 är motsvarande datum 1 januari 2003.

#### Jämförelse med den förklarande texten i IAS 1

Den förklarande texten i RR 22 överensstämmer, med nedanstående undantag, med den förklarande texten i IAS 1.

- IAS 1, p. 2 anger att IAS 1 inte hindrar att konsoliderade finansiella rapporter utarbetas enligt IASC:s rekommendationer och finansiella rapporter för moderföretaget enligt lokala krav. RR 22 säger att Redovisningsrådets rekommendationer skall tillämpas på finansiella rapporter för såväl juridiska personer som koncerner. I de fall olika regler kan tillämpas i juridisk person och i koncern anges detta i respektive rekommendation.
- Punkt 52 i RR 22, vilken är föranledd av ÅRL, har inte någon motsvarighet i IAS 1.

Följande punkter i IAS 1 har inte intagits i RR 22.

- Punkt 3. Innehåller en hänvisning till IAS 30, Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions. Redovisningsrådet har inte utgivit någon motsvarande rekommendation.
- Punkt 4. Ger vissa anvisningar för offentliga företag.
- Punkt 58. Anger att företagen kan använda alternativa termer för vissa tillgångsslag. Detta är inte tillåtet enligt årsredovisningslagarna.
- Punkterna 68-71 och 73. Utelämnandet är en följd av att texten i IAS 1, p. 66 ersatts av en hänvisning, i RR 22, punkt 64, till uppställningsformerna för balansräkningen i årsredovisningslagarna.
- Punkterna 76, 78-82 och 84. Utelämnandet är en följd av att texten i IAS 1, p. 75 ersatts av en hänvisning, i RR 22, punkt 68, till uppställningsformerna för resultaträkningen i årsredovisningslagarna.

#### Övrigt

IAS 1 använder på ett antal ställen i rekommendationen ordet "management". Detta ord har på de flesta ställen i RR 22 översatts med "företaget". Anledningen är att årsredovisningslagen reglerar styrelsens och verkställande direktörens ansvar för de finansiella rapporterna.

## BILAGA 3

### JÄMFÖRELSE MED TIDIGARE NORMGIVNING

Genom RR 22 införs ett antal nya regler. Dessa kommenteras nedan.

#### Förenlighet med Redovisningsrådets rekommendationer (punkterna 9-11)

Rekommendationen kräver att företag vars finansiella rapporter är i överensstämmelse med Redovisningsrådets rekommendationer skall lämna upplysning om detta.

Rekommendationen slår fast att avsteg från Redovisningsrådets rekommendationer inte kan rättfärdigas genom upplysning om de redovisningsprinciper som använts eller genom noter eller förklaringar.

Rekommendationen ger också regler för hur företag skall agera i de ytterst sällsynta fall då en tillämpning av en viss regel i någon av Redovisningsrådets rekommendationer inte skulle leda en rättvisande bild och det därför är nödvändigt att avvika från rekommendationen i fråga.

#### Antagande om fortlevnad (punkt 21)

Rekommendationen innehåller krav på att de finansiella rapporterna skall utarbetas utifrån antagande om fortlevnad utom i de fall det finns en avsikt att avveckla företaget eller att upphöra med verksamheten eller det inte finns något realistiskt alternativ till detta. Rekommendationen kräver också att företaget skall lämna upplysning om väsentliga osäkerhetsfaktorer som kan orsaka betydande tvivel beträffande dess förmåga att fortsätta verksamheten. Om de finansiella rapporterna inte utarbetats på basis av antagande om fortlevnad skall man upplysa om detta faktum, lämna en redogörelse för den princip enligt vilken rapporterna utarbetats, upplysa om skälen till att företaget inte anser sig kunna fortsätta sin verksamhet samt presentera en bedömning av effekten på de redovisade beloppen i balansräkningen och resultaträkningen av att man inte baserat redovisningen på antagande om fortlevnad.

#### Ändrad uppställning och klassificering (punkterna 25-26)

Rekommendationen anger vissa villkor för att uppställningen av och klassificeringen i de finansiella rapporterna skall få ändras.

#### Kvittning (punkterna 31-33)

Rekommendationen inskränker de möjligheter till kvittning mellan fordringar och skulder respektive mellan intäkter och kostnader som ÅRL ger.

#### Jämförande information (punkt 36)

Rekommendationen kräver, såvida inte någon rekommendation från Redovisningsrådet tillåter eller kräver annat, att företaget skall lämna jämförelsetal för den föregående perioden beträffande alla sifferuppgifter i de finansiella rapporterna. Kommentarer beträffande föregående period eller perioder skall lämnas när detta har betydelse för förståelsen av de finansiella rapporterna för den aktuella perioden.

Omklassificering av jämförelsetal i samband med byte av redovisningsprincip och vid ändringar i uppställning och klassificering (punkterna 38-39)

Rekommendationen ger regler för hur företagen skall förfara i de fall det inte är möjligt att omklassificera jämförelsetalen.

Uppgift om belopp som förväntas återvinnas eller betalas inom och efter tolv månader från balansdagen (punkt 53)

Rekommendationen kräver att företaget för varje tillgångspost och skuldpost som inkluderar belopp som förväntas återvinnas eller betalas både inom och efter tolv månader räknat från balansdagen skall lämna upplysning om det belopp som det förväntar sig att återvinna eller betala efter tolv månader

Verksamhetscykel (punkterna 54, 56, 57, 58 och 59)

Genom rekommendationen införs begreppet verksamhetscykel. Begreppet anknyter till företagets operativa verksamhet och används vid klassificeringen av tillgångarna i anläggningstillgångar och omsättningstillgångar och skulderna i långfristiga och kortfristiga.

Vissa skulder som förfaller till betalning inom tolv månader skall klassificeras som långfristiga (punkterna 61-63)

I vissa fall skall företaget fortsätta att klassificera sina skulder som långfristiga, även när de förfaller till betalning inom tolv månader räknat från balansdagen. Rekommendationen innehåller inte någon motsvarande regel beträffande kortfristiga skulder, t.ex. checkräkningskrediter, som företaget har grundad anledning anta kommer att förnyas. Dyliga skulder klassificeras således alltid som kortfristiga.

Vissa tillkommande uppgifter om företagets eget kapital (punkt 67)

Rekommendationen kräver vissa uppgifter om företagets eget kapital utöver dem som krävs enligt svensk lagstiftning.

Sammanställning av förändringar i eget kapital (punkterna 70-73)

Genom rekommendationen införs krav på en separat rapport som visar förändringarna i det egna kapitalet. Rapporten kan utformas på två alternativa sätt, vilka illustreras i bilaga 1.

Redogörelse för tillämpade redovisningsprinciper (punkterna 81-85)

Rekommendationen ger mer preciserad vägledning för hur redogörelsen för tillämpade redovisningsprinciper skall utformas.





© Copyright Redovisningsrådet 2001

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](http://www.redovisningsradet.se)