

Bokföringsnämndens VÄGLEDNING

Delårsrapportering

Innehållsförteckning

Inledning	1
Sammanfattning	1
Annan normgivning	2
Lagregler och allmänna råd (BFNAR 2002:5).....	2
Tillämplighet.....	2
Skyldighet att lämna delårsrapport (obligatorisk delårsrapport).....	2
Delårsperiod och den obligatoriska delårsperioden.....	3
Rapportens språk och form	3
Benämningen delårsrapport	3
Frivillig delårsrapport	4
Delårsrapportens innehåll.....	4
Delårsrapportens redovisningsprinciper.....	4
Jämförelseuppgifter i rapporten	5
Delårsrapport som även avser en koncern	5
Avlämnande av rapporten	6
Tillhandahållande och insändande till registreringsmyndighet.....	6
Kommentarer	7
Tillämplighet.....	7
Skyldighet att lämna delårsrapport (obligatorisk delårsrapport).....	7
Delårsperiod och den obligatoriska delårsperioden.....	8
Rapportens språk och form	8
Benämningen delårsrapport	8
Frivillig delårsrapport	9
Delårsrapportens innehåll.....	9
Delårsrapportens redovisningsprinciper.....	12
Jämförelseuppgifter i rapporten	14
Delårsrapport som även avser en koncern	15
Avlämnande av rapporten	16
Tillhandahållande och insändande till registreringsmyndighet.....	17
Exempel.....	19
Exempel på tillämpning av redovisningsprinciper och användning av uppskattningar och bedömningar.....	19
Exempel på delårsrapporter enligt minimikraven i ÅRL och BFNAR 2002:5 Delårsrapportering.....	20
Bilaga 1 - En jämförelse mellan BFNAR 2002:5 och RR 20.....	23
Exempelsamlingarna.....	26
Vägledningens bilaga 1.....	26
Vägledningens bilaga 2.....	26
Vägledningens bilaga 3.....	27
Nyckel som utifrån BFNAR 2002:5 anger var motsvarande regel finns i RR 20.....	27
Bilaga 2 - Illustration av perioder för obligatorisk delårsrapportering och senaste tid för ingivande	28

Bilaga 3 - Illustration av hur delårsrapporter kan avlämnas och offentliggöras 29

Inledning

Sammanfattning

I denna vägledning behandlar Bokföringsnämnden (BFN) delårsrapportering. Vägledningen innehåller årsredovisningslagens bestämmelser och BFNs allmänna råd om delårsrapportering i icke-noterade företag (BFNAR 2002:5). I BFNAR 2002:5 anger Bokföringsnämnden hur bestämmelserna i 9 kap. årsredovisningslagen (1995:1554; ÅRL) och normerna i Redovisningsrådets rekommendation RR 20, Delårsrapportering, skall tillämpas av icke noterade företag som är skyldiga att upprätta en delårsrapport eller som frivilligt väljer att upprätta en sådan. I avsnittet ”Lagregler och allmänna råd” återges både ÅRL:s bestämmelser och BFNs allmänna råd. Vägledningen innehåller även kommentarer till de allmänna råden samt exempel och bilagor med översiktliga beskrivningar av reglerna.

Civilrättsliga regler om delårsrapportering finns i 9 kap. ÅRL. Lagreglerna innebär att större företag samt vissa andra företag måste upprätta en delårsrapport (obligatorisk delårsrapport). Enligt BFNs allmänna råd skall lagens regler om delårsrapport med vissa undantag tillämpas även på sådana delårsrapporter som företag upprättar utan att vara skyldiga att göra det (frivilliga delårsrapporter).

Ett företag är oförhindrat att upprätta de periodrapporter som det vill. Några regler om hur dessa skall tas fram finns inte. Reglerna i BFNAR 2002:5 blir heller inte tillämpliga på frivilligt avgivna periodrapporter som inte benämns delårsrapport. Däremot innebär BFNs allmänna råd att begreppet delårsrapport skall reserveras för de obligatoriska och frivilliga periodrapporter som upprättats i enlighet med lagens regler och BFNAR 2002:5.

Målet med BFNs anpassning av RR 20 Delårsrapportering är att icke-noterade företag utan alltför stora arbetsinsatser skall kunna upprätta informativa lagstadgade delårsrapporter. Delårsrapporter har störst betydelse i noterade företag. BFNs allmänna råd innehåller därför flera lättnader i förhållande till RR 20 och utgår från de minimikrav som ÅRL ställer.

En delårsrapport upprättas för en period som utgör en del av ett företags räkenskapsår. Enligt BFNAR 2002:5 behöver en delårsrapport för ett icke-noterat företag bara innehålla en allmän redogörelse om vissa förhållanden, vissa beloppsuppgifter samt upplysningar om viktiga förhållanden och väsentliga händelser. Varken ÅRL eller BFNs allmänna råd kräver att delårsrapporten innehåller en resultaträkning, balansräkning eller finansieringsanalys. Det finns inget hinder mot att sådana ingår i delårsrapporten i stället för de delar som motsvarar ÅRL:s minimikrav. En förutsättning är att de finansiella rapporterna med tilläggsupplysningar innehåller den information som krävs för en delårsrapport enligt 9 kap. ÅRL.

I fråga om delårsrapportens innehåll ges de icke-noterade företagen valfrihet mellan att tillämpa RR 20 eller BFNs allmänna råd BFNAR 2002:5.

En jämförelse mellan BFNAR 2002:5 och RR 20 finns i bilaga 1.

Annan normgivning

International Accounting Standards Board (IASB) behandlar i International Accounting Standard IAS 34, Interim Financial Reporting, frågor om delårsrapportering.

Redovisningsrådet behandlar i RR 20 Delårsrapportering minimikraven för innehållet i en delårsrapport och principerna för bedömningen av vilka poster som skall tas med i delårsrapporten samt hur dessa skall värderas. Rekommendationen överensstämmer i allt väsentligt med IAS 34. RR 20 skall tillämpas av företag vars aktier är föremål för offentlig handel eller som genom sin storlek har ett stort allmänt intresse (noterade företag).

Lagregler och allmänna råd (BFNAR 2002:5)

Bestämmelser om delårsrapporter finns i 9 kap. årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL¹. Lagtexten återges här tillsammans med BFNs allmänna råd om delårsrapportering.

Tillämplighet

1. Detta allmänna råd tillämpas på alla delårsrapporter i icke-noterade företag². Punkterna 4–11 gäller dock inte om företaget valt att tillämpa Redovisningsrådets rekommendation RR 20 Delårsrapportering. Icke-noterade företag som i enlighet med 7 kap. 33 § årsredovisningslagen (1995:1554) valt att upprätta koncernredovisning med tillämpning av internationella redovisningsstandarder skall i stället för punkterna 4–11 tillämpa Redovisningsrådets rekommendation RR 32 Redovisning för juridiska personer och i tillämpliga fall RR 31 Delårsrapportering för koncerner. (BFNAR 2005:2).

Skyldighet att lämna delårsrapport (obligatorisk delårsrapport)

9 kap. 1 § första stycket ÅRL:

Följande företag skall minst en gång under ett räkenskapsår som omfattar mer än tio månader lämna en särskild redovisning (delårsrapport):

1. företag som avses i 2 kap. 1 § andra stycket eller 7 kap. 4 § andra stycket, och

¹ För delårsrapporter i finansiella holdingföretag, kreditinstitut, värdepappersbolag och försäkringsföretag finns särskilda lagregler.

² Se BFNAR 2000:2 punkten 2.

2. företag som enligt 1 kap. 1 § andra stycket lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller 1 kap. 1 § andra stycket lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag är skyldiga att upprätta koncernredovisning enligt de lagarna.

2 kap. 1 § andra stycket ÅRL:

I följande fall skall det i årsredovisningen även ingå en finansieringsanalys:

1. företaget bedriver näringsverksamhet och nettovärdet av tillgångarna i företaget enligt balansräkningarna för de två senaste räkenskapsåren överstiger ett gränobelopp som motsvarar 1 000 gånger det prisbasbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring som gällde under den sista månaden av respektive räkenskapsår,

2. antalet anställda hos företaget har under de två senaste räkenskapsåren i medeltal överstigit 200, eller

3. företags aktier eller skuldebrev är noterade vid en börs eller auktoriserad marknadsplats.

7 kap. 4 § andra stycket ÅRL:

I följande fall skall det i koncernredovisningen även ingå en finansieringsanalys:

1. något av koncernföretagen bedriver näringsverksamhet och nettovärdet av koncernföretagens tillgångar enligt koncernbalansräkningar för de två senaste räkenskapsåren överstiger ett gränobelopp som motsvarar 1 000 gånger det prisbasbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring som gällde under den sista månaden av respektive räkenskapsår, eller

2. antalet anställda hos koncernföretagen har under de två senaste räkenskapsåren i medeltal överstigit 200, eller

3. moderföretags aktier eller skuldebrev är noterade vid en börs eller auktoriserad marknadsplats.

Delårsperiod och den obligatoriska delårsperioden

9 kap. 1 § andra stycket ÅRL:

Delårsrapporten skall avse företagets verksamhet från räkenskapsårets början. Minst en rapport skall omfatta en period av minst hälften och högst två tredjedelar av räkenskapsåret.

Rapportens språk och form

9 kap. 1 § tredje stycket ÅRL:

Delårsrapporten skall avfattas på svenska i vanlig läsbar form.

Benämningen delårsrapport

2. Det skall tydligt framgå om en redovisning för en delårsperiod utgör en delårsrapport. Beteckningen delårsrapport får endast användas för handlingar som tagits fram med tillämpning av de regler som gäller för delårsrapporter.

Frivillig delårsrapport

- Bestämmelserna i 9 kap. årsredovisningslagen om delårsrapporten skall tillämpas även på delårsrapporter som företag upprättat utan att de är skyldiga att göra det enligt 9 kap. 1 § årsredovisningslagen (frivilliga delårsrapporter). För frivilliga delårsrapporter gäller dock inte reglerna om den obligatoriska delårsperioden, insändande till registreringsmyndighet och, i förekommande fall, översättning av ett utländskt moderföretags delårsrapport.

Delårsrapportens innehåll

- Informationen i delårsrapporten skall anpassas med hänsyn till att delårsrapporten kompletterar den senaste årsredovisningen, koncernredovisningen eller årsbokslutet. Informationen skall främst avse händelser och omständigheter som avser delårsperioden, dvs. perioden från räkenskapsårets början till och med utgången av den period som redovisas i delårsrapporten.

9 kap. 3 § första stycket ÅRL:

I en delårsrapport skall det översiktligt redogöras för verksamheten och resultatutvecklingen samt för investeringar och förändringar i likviditet och finansiering sedan föregående räkenskapsårs utgång. Vidare skall det lämnas beloppsuppgifter om nettoomsättningen och resultatet före bokslutsdispositioner och skatt under rapportperioden. Om det finns särskilda skäl, får en ungefärlig beloppsuppgift om resultatet lämnas. Bestämmelserna i 6 kap. 1 § andra stycket 1 och 2 gäller också i fråga om delårsrapport.

6 kap. 1 § andra stycket 1 och 2 ÅRL³:

Upplysningar skall även lämnas om

- sådana förhållanden som inte skall redovisas i balansräkningen, resultaträkningen eller noterna, men som är viktiga för bedömningen av företagets ställning och resultat,
- sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut.

- Värderingar i delårsrapporter kan i högre grad än i årsredovisningar grunda sig på uppskattningar och bedömningar.

Delårsrapportens redovisningsprinciper

- Bestämmelser i årsredovisningslagen om grundläggande redovisningsprinciper, värdering av tillgångar och skulder, inräkning av dotterföretag och andra företag i en koncernredovisning m.fl. skall tillämpas även i en delårsrapport. Detsamma gäller normgivning från Bokföringsnämnden alternativt Redovisningsrådet på dessa områden.
- I delårsrapporten skall utom i fall som anges i punkten 8 samma redovisningsprinciper som i den senaste årsredovisningen, koncernredovisningen eller årsbokslutet tillämpas. Det skall anges i rapporten att samma redovisningsprinciper har använts. Vilket utrymme som finns för uppskattningar

³ 6 kap. 1 § handlar om förvaltningsberättelsen.

och bedömningar framgår av punkten 5.

8. Om företaget bytt redovisningsprincip skall den nya redovisningsprincipen tillämpas och beskrivas i delårsrapporten.
9. Företagen skall ange huruvida en delårsrapport har upprättats i överensstämmelse med detta allmänna råd.

Jämförelseuppgifter i rapporten

9 kap. 4 § ÅRL:

Om det inte finns särskilda hinder, skall i anslutning till uppgifter enligt 3 § även lämnas motsvarande uppgifter för samma rapportperiod under det närmast föregående räkenskapsåret.

Begrepp och termer skall så långt det är möjligt stämma överens med dem som har använts i den senast framlagda årsredovisningen eller, i förekommande fall, koncernredovisningen.

10. Särskilda hinder att lämna jämförelseuppgifter kan föreligga t.ex. om det av någon anledning inte är möjligt att åstadkomma en meningsfull omräkning eller om uppgifternas informationsvärde inte står i rimligt förhållande till kostnaderna för att ta fram uppgifterna. Skälen för att utelämna jämförelseuppgifterna skall anges i en not.
11. Jämförelseuppgifter bör även lämnas för frivilliga uppgifter i delårsrapporten.

Delårsrapport som även avser en koncern

Hur skall information om en koncern presenteras?

12. I delårsrapporten skall information om en koncern lämnas åtskild från information om företaget.

Vilka uppgifter om koncernen skall delårsrapporten innehålla?

9 kap. 3 § andra stycket ÅRL:

Om en koncern är av det slag som anges i 7 kap. 4 § andra stycket⁴, skall moderföretaget i delårsrapporten, utöver uppgifter om moderföretaget, lämna uppgifter för koncernen motsvarande vad som sägs i första stycket. Uppgifter om nettoomsättning och resultat skall avse beloppen efter avdrag för interna poster inom koncernen och vara beräknade med hänsyn tagen till internvinstelimering.

När får uppgifter om koncernen utelämnas?

9 kap. 3 § tredje stycket ÅRL:

Sådana uppgifter om koncernen som anges i andra stycket behöver inte lämnas, om

1. företaget i enlighet med 7 kap. 2 § inte har upprättat någon koncernredovisning för närmast föregående räkenskapsår,
2. det moderföretag vars koncernredovisning har getts in till registreringsmyndigheten enligt 7 kap. 2 § har upprättat en delårsrapport som omfattar samma rapportperiod som

⁴ Lagtexten finns under rubriken Skyldighet att avlämna delårsrapport.

företagets delårsrapport,

3. moderföretagets delårsrapport innehåller likvärdiga uppgifter som omfattar även koncernen, och

4. företaget i sin egen delårsrapport lämnar uppgift om moderföretagets namn, organisationsnummer eller, i förekommande fall, personnummer samt säte.

När skall moderföretagets delårsrapport bifogas respektive översättas?

9 kap. 3 § fjärde stycket ÅRL:

Om uppgifter utelämnas enligt tredje stycket, gäller vad som sägs i 2 § också den delårsrapport som avses i tredje stycket 2. Är den delårsrapporten inte avfattad på svenska, får registreringsmyndigheten, om rapporten skall sändas in till registreringsmyndigheten, förelägga företaget att sända in också en bestyrkt översättning till svenska. Ett sådant föreläggande skall utfärdas om någon begär det.

Avlämnande av rapporten

13. Allmänna regler om kompetensfördelningen inom ett företag bestämmer vem som skall avlämna en delårsrapport.
14. Det skall framgå av delårsrapporten vilket organ eller vilken företrädare som avlämnat den. Delårsrapporten skall skrivas under av den eller dem som avlämnat den. Dagen för underskriften skall anges.
15. En delårsrapport skall avlämnas så snart det kan ske efter rapportperiodens utgång.

Tillhandahållande och insändande till registreringsmyndighet

9 kap. 2 § ÅRL:

En delårsrapport skall hållas tillgänglig hos företaget för var och en som vill ta del av den. En kopia skall genast sändas till en sådan aktieägare, bolagsman eller medlem som begär det och uppger sin postadress. En delårsrapport som avses i 1 § andra stycket andra meningen skall senast två månader efter rapportperiodens utgång offentliggöras i enlighet med bestämmelserna i 8 kap. 3 §⁵.

Om delårsrapport inte ges in till registreringsmyndigheten i rätt tid, tillämpas 8 kap. 13 §⁶.

Detta allmänna råd träder i kraft den 1 januari 2003. Det skall tillämpas på räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2003 eller senare och får tillämpas på räkenskapsår som påbörjats tidigare.

BFNAR 2005:2 Detta allmänna råd träder i kraft den 1 januari 2006 och får tillämpas vid utformningen av delårsrapporter som avser perioder som påbörjats från och med den 1 januari 2005.

⁵ 8 kap. 3 § handlar om skyldigheten att offentliggöra årsredovisningen. Där anges för olika företagskategorier vad som skall ges in och när det skall ha kommit in till registreringsmyndigheten.

⁶ 8 kap. 13 § anger att företag kan föreläggas vid vite att ge in bl.a. en obligatorisk delårsrapport.

Kommentarer

Tillämplighet

(Punkten 1)

BFNs allmänna råd om delårsrapportering skall tillämpas av alla näringsdrivande företag utom av dem vars aktier är föremål för offentlig handel eller som genom sin storlek har ett stort allmänt intresse. För dessa gäller Redovisningsrådets rekommendation RR 20 Delårsrapportering.

En beskrivning av vad som avses med icke-noterade företag finns i punkten 2 i BFNs allmänna råd (BFNAR 2000:2) om tillämpning av Redovisningsrådets rekommendationer och uttalanden.

När det gäller rapportens innehåll får företaget välja att i stället tillämpa de högre krav som ställs i RR 20 Delårsrapportering. Punkterna 4–11 i BFNs allmänna råd skall i så fall inte tillämpas.

Skyldighet att lämna delårsrapport (obligatorisk delårsrapport)

(9 kap. 1 § första stycket ÅRL)

Vissa företag måste enligt ÅRL avlämna delårsrapport.

Det gäller företag som är skyldiga att upprätta en finansieringsanalys, dvs.

1. företag som bedriver näringsverksamhet och nettovärdet av tillgångarna i företaget enligt balansräkningarna för de två senaste räkenskapsåren överstiger ett gränobelopp som motsvarar 1000 gånger det prisbasbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring som gällde under den sista månaden av respektive räkenskapsår, eller
2. företag i vilket antalet anställda under de senaste två räkenskapsåren i medeltal har överstigit 200 (större företag).

Om företaget har fler än 200 anställda föreligger alltså skyldighet att upprätta delårsrapport även om företaget inte bedriver näringsverksamhet.

Det gäller även koncerner där moderföretaget har mer än 200 anställda oavsett om något av koncernföretagen är näringsdrivande. Skyldigheten att upprätta delårsrapport för koncernen gäller också moderföretag i koncerner där minst ett företag är näringsdrivande och koncernen uppfyller de nämnda storlekskriterierna (större koncern).

Moderföretag som är ett finansiellt holdingföretag och som skall upprätta koncernredovisning enligt någon av de särskilda lagarna för finansiella företag (lagen [1995:1559] om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag, ÅRKL och lagen [1995:1560] om årsredovisning i försäkringsföretag, ÅRFL) är skyldigt att upprätta delårsrapport oavsett företagets storlek.

Ett undantag från kravet på obligatorisk delårsrapport finns när räkenskapsåret varit högst 10 månader. Det kan inträffa när bokföringskyldigheten inträder eller avslutas eller när ett räkenskapsår läggs om.

Endast en obligatorisk delårsrapport behöver upprättas för varje räkenskapsår. Det gäller även om ett räkenskapsår är längre än 12 månader, t.ex. om det förlängts när bokföringsskyldigheten inträder.

Delårsperiod och den obligatoriska delårsperioden

(9 kap. 1 § andra stycket ÅRL)

Delårsperioden

En delårsrapport skall alltid avse en delårsperiod, dvs. tiden från räkenskapsårets början till och med utgången av den period företaget väljer. Om företaget exempelvis har kalenderår som räkenskapsår räknas alltså delårsperioden från och med den 1 januari och till och med utgången av den period under räkenskapsåret som företaget har valt.

När det bl.a. gäller de resultatuppgifter som skall lämnas i delårsrapporten används i ÅRL begreppet rapportperiod. Enligt ÅRL sammanfaller rapportperioden med delårsperioden. Ett företag kan dock välja att utöver information för delårsperioden lämna information som avser en s.k. *aktuell* rapportperiod, dvs. tiden från den senaste delårsrapporten till och med utgången av den redovisade rapportperioden. Detta är dock inget krav enligt ÅRL eller BFNs allmänna råd om delårsrapportering.

Den obligatoriska delårsperioden

De obligatoriska delårsrapporter som måste lämnas enligt ÅRL skall alltid avse en viss delårsperiod. Perioden skall vara minst hälften och högst två tredjedelar av företagets räkenskapsår. Det innebär att företaget kan förlägga balansdagen för delårsrapporten minst 6 och högst 8 månader in på ett räkenskapsår som är 12 månader. Om exempelvis ett företag med kalenderår som räkenskapsår väljer det förstnämnda omfattar delårsperioden 1 januari–30 juni.

Delårsrapporten skall avlämnas och i vissa fall ges in till myndighet inom viss tid efter delårsperiodens utgång (se vidare 9 kap. 2 § ÅRL). Exempel på tillåtna obligatoriska delårsperioder och senaste tid för ingivande finns i bilaga 2.

Rapportens språk och form

(9 kap. 1 § tredje stycket ÅRL)

Att delårsrapporten skall avfattas på svenska och i vanlig läsbar form motsvarar vad som gäller för en årsredovisning. Bestämmelsen hindrar inte att rapporten, sedan den väl upprättats på svenska, översätts och hålls tillgänglig på andra språk (prop. 1997/98:118 s. 34). Med vanlig läsbar form avses skrift på papper. På motsvarande sätt som gäller för en årsredovisning kan delårsrapporten, sedan den väl upprättats i vanlig läsbar form, överföras och hållas tillgänglig även i annan form, t.ex. elektroniskt.

Benämningen delårsrapport

(punkten 2)

Ett företag är oförhindrat att upprätta de periodrapporter som det vill. Några regler om hur dessa skall tas fram finns inte. Reglerna i BFNAR 2002:5 blir heller inte tillämpliga på frivilligt avgivna periodrapporter som inte benämns delårsrapport. Däremot innebär punkten 2 i BFNs allmänna råd att begreppet delårsrapport skall reserveras för de obligatoriska och frivilliga delårsrapporter som upprättats i enlighet med lagens regler och kompletterande normgivning från BFN och Redovisningsrådet.

Frivillig delårsrapport

(punkten 3)

Av de icke-noterade företagen är det i princip bara de stora företagen (se BFNAR 2000:2) som är skyldiga att avlämna delårsrapport. Enligt lagens definition kan även icke näringsdrivande företag som har fler än 200 anställda omfattas av kravet på delårsrapport. Enligt ÅRL är de företag som är skyldiga att avge delårsrapport endast skyldiga att avge *en* delårsrapport per år (den obligatoriska delårsrapporten). Företag som är skyldiga att lämna delårsrapporter kan emellertid välja att lämna flera delårsrapporter än vad lagen kräver. Vidare kan företag som över huvud taget inte har någon skyldighet att lämna delårsrapport välja att ändå göra det. Den gemensamma beteckningen på sådana delårsrapporter som avges utan att någon legal skyldighet föreligger är i BFNs allmänna råd frivilliga delårsrapporter.

BFN anser att lagens minimikrav när det gäller utformning och innehåll bör gälla för samtliga delårsrapporter. Det är inte helt klart om lagens krav på delårsrapporter omfattar frivilliga delårsrapporter. I det allmänna rådet klargörs dock att bestämmelserna i 9 kap. årsredovisningslagen om delårsrapporten skall tillämpas även på frivilliga delårsrapporter. Det gäller bestämmelserna om språk och form samt att delårsperioden skall avse företagets verksamhet från årets början. För frivilliga delårsrapporter gäller dock inte reglerna om den obligatoriska delårsperioden, dvs. att varje period skall omfatta minst hälften och högst två tredjedelar av räkenskapsåret (9 kap. 1 § andra stycket andra meningen ÅRL). Bestämmelserna om delårsrapportens innehåll, inbegripet jämförelseuppgifter och koncerninformation gäller för alla delårsrapporter. För frivilliga delårsrapporter gäller dock inte reglerna om översättning av ett utländskt moderföretags delårsrapport (9 kap. 3 § tredje stycket ÅRL). Bestämmelserna om tillhandahållande gäller för alla delårsrapporter. Reglerna om insändande till registreringsmyndighet (9 kap. 2 § första stycket andra meningen ÅRL) gäller dock inte för frivilliga delårsrapporter.

Delårsrapportens innehåll

(9 kap. 3 § första stycket ÅRL samt punkterna 4 och 5)

En viktig utgångspunkt för BFNs allmänna råd är att den som tar del av delårsrapporten också har tillgång till den senaste årsredovisningen, koncernredovisningen eller årsbokslutet. Det påverkar vilken information som lämnas. Informationen skall i enlighet med punkten 4 anpassas med hänsyn till att delårsrapporten kompletterar företagets årsredovisning enligt ÅRL och, i

förekommande fall, företagets koncernredovisning eller årsbokslut. Delårsrapporten skall först och främst beakta händelser och omständigheter under delårsperioden.

ÅRL:s bestämmelser om delårsrapportens innehåll fokuserar mer på vilka formella redogörelser som skall ingå än på vilka uppgifter som skall lämnas. De förändringar som skett under senare år i fråga om årsredovisningens innehåll samt den utveckling som ägt rum i praxis för större företag har inte föranlett några sakliga ändringar av bestämmelserna om delårsrapporternas innehåll. En delårsrapport har också mindre betydelse i icke-noterade företag jämfört med noterade. Några exempel på information som anges i äldre förarbeten, t.ex. information om orderingång, produkt- eller marknadsnyheter och anställda, är uppenbarligen anpassade för noterade företag. Sådan information torde regelmässigt inte kommenteras av icke-noterade företag i andra fall än då upplysning krävs såsom ett viktigt förhållande eller en väsentlig händelse.

Varken ÅRL eller BFNs allmänna råd kräver att delårsrapporten innehåller en resultaträkning, balansräkning eller andra slag av finansiella rapporter. Självfallet finns inget hinder mot att sådana rapporter ingår i delårsrapporten i stället för de delar som motsvarar lagens minimikrav, under förutsättning att de finansiella rapporterna med tilläggsupplysningar innehåller minst samma information som krävs enligt 9 kap. 3 § första stycket ÅRL. Information om resultatutvecklingen kan också lämnas genom en resultaträkning i sammandrag varav framgår de väsentliga faktorer som bidragit till delårsperiodens resultat före bokslutsdispositioner och skatt. Information om investeringar och förändringar i finansiering och likviditet kan lämnas genom en balansräkning, en redogörelse för förändringar i eget kapital och en finansieringsanalys varav förändringarna i angivna avseenden under delårsperioden framgår.

Exempel på delårsrapporter som uppfyller minimikraven enligt ÅRL finns i avsnittet Exempel. En delårsrapport kan ställas upp på alternativa sätt och ändå uppfylla lagens minimikrav. Exempelvis kan alla upplysningar om viktiga förhållanden och väsentliga händelser lämnas i anslutning till redogörelserna för verksamheten, resultatutveckling, etc.

Delårsrapporten skall för företaget och, i förekommande fall, koncernen minst innehålla:

- a) en *allmän redogörelse* för verksamheten, resultatutvecklingen och investeringar samt förändringar i finansiering och likviditet under delårsperioden,
- b) *beloppsuppgifter* om nettoomsättningen och resultatet före bokslutsdispositioner och skatt under rapportperioden, och
- c) *upplysningar om viktiga förhållanden och väsentliga händelser* avseende dels delårsperioden, dels tiden efter dess slut.

BFNs tolkning av lagen är att vad som skall ingå i den *allmänna redogörelsen* måste behandlas i delårsrapporten även om inga förändringar i angivna delar har skett under delårsperioden. Har på ett visst område inga väsentliga förändringar ägt rum är det dock tillräckligt att detta anges, exempelvis genom ett uttalande om att

”Finansieringen har inte förändrats väsentligt under delårsperioden”. Även om redogörelsen enligt ÅRL förutsätts vara kvalitativ kan givetvis motsvarande information i stället lämnas genom kvantitativa uppgifter, t.ex. information om periodens investeringar i absoluta tal eller som förändringar i procent.

Beloppsuppgifter skall minst lämnas om *nettoomsättningen och resultatet före bokslutsdispositioner och skatt*. Som framgår av 9 kap. 3 § första stycket tredje meningen får en ungefärlig beloppsuppgift om resultatet lämnas, om det finns särskilda skäl.

Upplysningar skall lämnas om *viktiga förhållanden och väsentliga händelser*. Enligt ÅRL skall dessa avse såväl delårsperioden som tiden efter dess slut fram till upprättande av delårsrapporten. Bestämmelsen om viktiga förhållanden och väsentliga händelser i 6 kap. 1 § ÅRL handlar om förvaltningsberättelsen. Det innebär att i delårsrapporten skall motsvarande upplysningar lämnas om viktiga förhållanden och väsentliga händelser som lämnas i en förvaltningsberättelse i årsredovisningen. Det gäller dock endast information om viktiga förhållanden och väsentliga händelser.

BFN har i uttalandet BFN U 96:6 Förvaltningsberättelsens innehåll angivit vilken information som skall lämnas i en förvaltningsberättelse. I uttalandet anges följande om viktiga förhållanden och väsentliga händelser:

Förvaltningsberättelsen skall innehålla upplysningar om verksamhetens art och inriktning. För bolaget väsentliga händelser skall anges även om dessa inträffat efter räkenskapsårets slut men före årsredovisningens upprättande.

Upplysningar skall lämnas om viktiga förändringar i verksamheten avseende t.ex. köp och försäljning av dotterföretag, etablering eller nedläggning av rörelse- eller produktgrenar, ingångna avtal och större investeringar.

Upplysningar behöver inte lämnas om planerade förändringar om något definitivt beslut från bolagets sida inte föreligger. Detsamma gäller om t.ex. ett anbud har lagts men osäkerhet råder om affären kommer till stånd (jfr prop. 1975:103 s. 768).

Upplysningar skall också lämnas om viktiga externa faktorer som påverkat bolagets ställning och resultat. Sådana faktorer kan avse t.ex. marknaden, råvaruförsörjningen, räntor och valutakurser.

Av förvaltningsberättelsen skall framgå om bolaget har upprättat kontrollbalansräkning enligt 13 kap. 2 § aktiebolagslagen (1975:1385)⁷ som visar kapitalbrist eller om skyldighet att upprätta kontrollbalansräkning föreligger. Vidare skall det av förvaltningsberättelsen framgå om bolaget inte längre uppfyller kriterierna för "going concern", t.ex. om bolaget har försatts i likvidation eller konkurs. Detta informationskrav inverkar inte på skyldigheten att i vissa fall lämna upplysning i not. Ett bolag som avviker från den s.k. fortlevnadsprincipen i 2 kap. 4 § första stycket 1 ÅRL skall således dessutom i not lämna särskild upplysning om detta och om skälen för avvikelsen och en bedömning av dess effekt på bolagets ställning och resultat.

⁷ Numera regleras skyldigheten att upprätta kontrollbalansräkning i 13 kap. 12 § aktiebolagslagen (1975:1385) och kontrollbalansräkningens innehåll i 13 kap. 13 § samma lag.

Upplysningar kan vidare, i den mån årsredovisningen i övrigt inte ger tillräcklig information, behöva lämnas om speciella omständigheter som i särskild grad berör bolaget. Det kan röra sig om t.ex. leasing av anläggningstillgångar, statliga och andra offentliga stöd eller förekomsten av fordringar och skulder i utländsk valuta.

Bolagets organisationsnummer skall—om det inte framgår av årsredovisningen i övrigt—anges i förvaltningsberättelsen. Om bolaget under räkenskapsåret eller efter räkenskapsårets slut men före årsredovisningens upprättande bytt firma skall också detta anges i förvaltningsberättelsen.

Det är önskvärt att information lämnas om större ägare och om väsentliga förändringar i ägarstrukturen. Med större ägare menas i icke publika företag sådana som har mer än tio procent av antalet andelar eller antalet röster.

Hur stort utrymme finns för uppskattningar och bedömningar?

De värderingsmetoder som används i en delårsrapport skall utformas så att de säkerställer att den lämnade informationen är tillförlitlig. Även om värderingen i såväl årsredovisningar som delårsrapporter ofta baseras på rimliga uppskattningar så kräver arbetet med delårsrapporter i allmänhet att uppskattningar och bedömningar används i större omfattning än i en årsredovisning.

Ett företag har normalt mindre tid till förfogande för att ta fram en delårsrapport än en årsredovisning. Ibland kanske det inte är möjligt att ta fram information. Det kan också vara förenat med kostnader som inte står i rimlig relation till informationsvärdet att t.ex. exakt värdera lagret eller en avsättning. Enligt ÅRL får en ungefärlig beloppsuppgift lämnas, om det finns särskilda skäl.

I BFNs allmänna råd medges enligt punkten 5 att även annan information i delårsrapporten får baseras på uppskattningar och bedömningar i högre grad än i årsredovisningen. Punkten 5 innebär alltså ett mera generellt hänsynstagande till sådana omständigheter som får beaktas enligt ÅRL för att lämna ungefärliga uppgifter om resultatet före bokslutsdispositioner och skatt.

Delårsrapportens redovisningsprinciper (punkterna 6–9)

Var hittar man de redovisningsprinciper som skall tillämpas?

I ÅRL finns flera bestämmelser för årsredovisningen eller koncernredovisningen som inte direkt gäller för delårsrapporter men som ändå är av sådant slag att de bör tillämpas där. Det är framför allt regler om grundläggande redovisningsprinciper, värdering av tillgångar och skulder samt inräkning av dotterföretag och andra företag i en koncernredovisning. Sådana regler skall enligt BFN tillämpas analogt i en delårsrapport. På motsvarande sätt tillämpar företag som upprättar årsbokslut enligt BFL bestämmelserna för årsbokslutet på delårsrapporten.

I andra allmänna råd från BFN finns normer som inte bara är relevanta i en årsredovisning, koncernredovisning eller årsbokslut utan också i en delårsrapport, t.ex. råd om värdering av tillgångar och skulder. Sådana normer skall enligt punkten 6 tillämpas i delårsrapporten.

Vad gäller i förhållande till de principer som tillämpats i årsredovisningen?

Eftersom delårsrapporten skall ge aktuell och tillförlitlig information om ett företags ekonomiska förhållanden mellan två årsredovisningar skall enligt punkten 7 i BFNs allmänna råd samma redovisningsprinciper som i senaste årsredovisningen eller, i förekommande fall, koncernredovisningen eller årsbokslutet tillämpas. Det gäller bl.a. de av företaget valda principerna för värdering av olika tillgångar och skulder. När det gäller informationen om koncernen tillämpas de valda principerna för koncernredovisningen.

Det ovan anförda innebär exempelvis att samma kriterier som i årsredovisningen måste vara uppfyllda för att man skall ta upp en tillgång eller skuld och för intäktsföring eller kostnadsföring. Säsongsbetonade och andra oregelbundna intäkter eller kostnader får inte behandlas på annat sätt än som skulle kunnat ske i årsredovisningen.

Till redovisningsprinciper hör också klassificering och värdering av tillgångar och skulder samt principer för redovisning av dotterföretag. I ÅRL föreskrivs särskilt att nettoomsättningen och resultatet för en koncern skall beräknas med koncernelimineringar i delårsrapporten. Vidare föreskrivs att begrepp och termer så långt det är möjligt skall överensstämma med de i senaste årsredovisningen eller, i förekommande fall, koncernredovisningen.

För att undanröja varje tveksamhet om huruvida samma principer som i årsredovisningen har tillämpats skall det också anges i delårsrapporten om samma principer har tillämpats.

Exempel på tillämpning av redovisningsprinciper i en delårsrapport finns i avsnittet Exempel.

Hur gör man om företaget har bytt redovisningsprincip?

I ÅRL finns ingen bestämmelse som behandlar byte av redovisningsprincip i en delårsrapport. Om företaget bytt redovisningsprincip skall dock, enligt punkten 8 i BFNs allmänna råd, den nya principen tillämpas och beskrivas i delårsrapporten.

Vid byte av redovisningsprincip aktualiseras särskilda redovisningsfrågor. I fråga om vad som utgör en ny redovisningsprincip samt hur ett principbyte och en ändrad uppskattning och bedömning skall beaktas, kan vägledning tills vidare sökas i RR 5 Redovisning av byte av redovisningsprincip⁸.

Hur ett icke-noterat företag skall beakta Redovisningsrådets normer i avvaktan på Bokföringsnämndens tillämpningsnormering har behandlats i Bokföringsnämndens vägledning Tillämpning av Redovisningsrådets rekommendationer och uttalanden. Vad som där anförts får betydelse även beträffande tillämpningen av RR 5.

Hur skall det beskrivas vilka redovisningsprinciper som tillämpats?

⁸ BFN har påbörjat arbetet med en vägledning baserad på RR 5 Redovisning av byte av redovisningsprincip.

För den som tar del av delårsrapporter är det viktigt att veta om rapporten upprättats helt i enlighet med BFNs allmänna råd om delårsrapporter. Icke-noterade företag skall därför ange om delårsrapporten upprättats i överensstämmelse med BFNs allmänna råd. En delårsrapport får inte anges vara i överensstämmelse med BFNs allmänna råd om delårsrapporter om den inte uppfyller samtliga krav i BFNAR 2002:5 om delårsrapportering.

Av punkterna 7 och 8 framgår också att det skall anges om samma redovisningsprinciper har använts i delårsrapporten som i den senaste årsredovisningen eller om företaget har bytt redovisningsprincip. Har byte skett skall också den nya metoden beskrivas.

Jämförelseuppgifter i rapporten

(9 kap. 4 § ÅRL och punkterna 10–11)

Jämförelsetal och andra jämförelseuppgifter är viktiga för att belysa utvecklingen under delårsperioden i förhållande till tidigare delårsperioder. Redan enligt ÅRL skall jämförelseuppgifter lämnas för sådan kvantitativ och kvalitativ information som är obligatorisk i delårsrapporten (jfr 9 kap. 4 § första stycket ÅRL).

Av ÅRL följer att obligatoriska jämförelseuppgifter får utgå, om det finns särskilda hinder. Enligt punkten 10 i det allmänna rådet kan sådana hinder föreligga om det av någon anledning inte är möjligt att åstadkomma en meningsfull omräkning eller om uppgifternas informationsvärde inte står i rimligt förhållande till kostnaderna för att ta fram uppgifterna. Det kan t.ex. vara att företagen börjar att ange något i delårsrapporten som man inte angivit i tidigare rapporter och att det inte är möjligt eller rimligt att ta fram motsvarande uppgift för tidigare år. Eftersom jämförelseuppgifter normalt skall lämnas och det krävs särskilda hinder för att utelämna dem så anser BFN att skälen för att utelämna jämförelseuppgifterna skall anges i en not.

Enligt punkten 11 i BFNs allmänna råd bör jämförelseuppgifter också lämnas för frivillig information som tagits upp i delårsrapporten, dvs. uppgifter som går utöver vad som är obligatorisk information enligt 9 kap. 3 § ÅRL.

Enligt ÅRL skall ”motsvarande” jämförelseuppgifter lämnas. Det får anses innebära att jämförelseuppgiften skall utformas på samma sätt som uppgiften för delårsperioden. När t.ex. en kvantitativ uppgift lämnats för årets delårsperiod skall även jämförelseuppgiften vara kvantitativ, om det inte finns sådana särskilda hinder som gör att uppgiften får utelämnas.

Jämförelseuppgifterna skall avse ”samma delårsperiod” föregående räkenskapsår. Jämförelseuppgiften kan därför normalt hämtas från en delårsrapport som upprättades föregående räkenskapsår. Om företaget undantagsvis skulle ha bytt delårsperiod måste dock jämförelseuppgifterna anpassas så att de avser samma delårsperiod som tillämpas efter bytet.

I den praktiska tillämpningen kan jämförelseuppgifter lämnas i särskilda kolumner, inom parantes eller på annat lämpligt sätt. Det viktiga är att det klart framgår till vilken aktuell uppgift som jämförelseuppgifterna hänför sig till.

Delårsrapport som även avser en koncern
(punkten 12 och 9 kap. 3 § andra–fjärde stycket ÅRL)

Hur skall information om en koncern presenteras?

För den som tar del av en delårsrapport är det viktigt att det klart framgår vilken information som avser moderföretaget respektive koncernen. Dessa delar skall därför redovisas åtskilda från varandra (jfr prop. 1975:103 s. 473 och punkten 12). Det utesluter dock inte att information, om t.ex. verksamhetsinriktningen, lämnas i en gemensam redogörelse för företaget och koncernen, om det ändå klart framgår vilka uppgifter som avser företaget respektive koncernen.

Vilka skall lämna uppgifter om koncernen?

Bestämmelserna i ÅRL om koncerninformation gäller endast för sådana företag som är skyldiga att upprätta en obligatorisk delårsrapport, dvs. moderföretag i större näringsdrivande koncerner (jfr 7 kap. 4 § ÅRL). Övriga företag behöver således inte lämna uppgifter om koncernen i delårsrapporten. Bestämmelserna i ÅRL om koncerninformation är dock inte begränsade till obligatoriska delårsrapporter utan torde för större koncerner gälla även för frivilliga delårsrapporter. Punkten 3 i BFNs allmänna råd om delårsrapportering klargör att bestämmelserna i 9 kap. 3 § andra och tredje styckena ÅRL om koncerninformation gäller även för frivilliga delårsrapporter i större företag.

När får ekonomiska uppgifter om koncernen utelämnas?

ÅRL anger när ett moderföretag får utelämna uppgifter om den egna koncernen. Förutsättningarna som måste vara uppfyllda framgår av 9 kap. 3 § tredje stycket ÅRL. Samtliga förutsättningar måste vara uppfyllda för att informationen skall få utelämnas (prop. 1997/98:118 s. 35).

Förutsättningen enligt första punkten – dvs. att företaget med stöd av 7 kap. 2 § ÅRL har avstått från att upprätta koncernredovisning för närmast föregående räkenskapsår – kräver att företaget redan vid utgången av nämnda räkenskapsår uppfyllt samtliga i 7 kap. 2 § ÅRL angivna förutsättningar. Företaget måste då ha varit ett dotterföretag och omfattats av den koncernredovisning som moderföretaget upprättat och gett in till registreringsmyndigheten. Om företaget blir ett dotterföretag under det räkenskapsår som delårsrapporten avser skall således företaget redovisa den egna koncernen i delårsrapporten.

Förutsättningen enligt andra punkten är att moderföretagets delårsrapport avser samma delårsperiod som företaget tillämpar i den egna delårsrapporten.

Förutsättningen enligt tredje punkten – dvs. att företagets moderföretag lämnar ”likvärdiga uppgifter” om företagets koncern i sin obligatoriska delårsrapport – innebär att moderföretagets delårsrapport minst måste innehålla den information som ÅRL kräver för företagets egen koncern. Moderföretaget behöver dock inte redovisa underkoncernen separat. Det räcker med att uppgifterna ingår i uppgifterna för moderföretagets koncern.

Vissa uppgifter om moderföretaget måste lämnas

En förutsättning för att ekonomiska uppgifter enligt 9 kap. 3 § tredje stycket ÅRL om den egna koncernen skall få utelämnas är enligt 3 § tredje stycket fjärde punkten att företaget i sin egen delårsrapport anger moderföretagets namn, organisationsnummer eller, i förekommande fall, personnummer samt säte. Syftet är att den som tar del av företagets delårsrapport självständigt skall kunna skaffa sig tillgång till moderföretagets delårsrapport.

När skall moderföretagets delårsrapport bifogas respektive översättas?

Tanken med undantaget enligt 9 kap. 3 § tredje stycket ÅRL är att den som tar del av företagets delårsrapport får tillräcklig information om koncernen genom att granska moderföretagets delårsrapport avseende koncernen. När koncerndelen utelämnas skall således företaget enligt ÅRL bifoga moderföretagets delårsrapport till sin egen (9 kap. 3 § fjärde stycket ÅRL). Detta gäller såväl obligatoriska som frivilliga delårsrapporter.

När delårsrapporten för moderföretaget bifogas, kan den vara på ett utländskt språk. Registreringsmyndigheten får enligt ÅRL förelägga företaget att ge in en bestyrkt översättning till svenska. Ett översättningsföreläggande kan bara utfärdas såvitt avser en obligatorisk delårsrapport. Registreringsmyndigheten skall utfärda ett sådant föreläggande om någon begär det (9 kap. 3 § fjärde stycket).

Avlämnande av rapporten

(punkterna 13–15)

I ÅRL finns inga bestämmelser om vilket bolagsorgan eller annan företrädare som skall avlämna företagets delårsrapport. Lagen innehöll tidigare regler om att delårsrapporter skulle lämnas av styrelsen, men att styrelsen kunde bestämma att delårsrapporten skulle lämnas av verkställande direktören. Bestämmelsen togs bort år 2000 eftersom det ansågs lämpligare att låta allmänna regler om kompetensfördelningen vara bestämmande för vem som skall avlämna en delårsrapport (prop. 1998/99:130 s. 493).

Eftersom ÅRL inte reglerar frågan blir för alla företag allmänna regler om kompetensfördelningen avgörande för vem som skall avlämna en delårsrapport (punkten 13). Detta innebär för juridiska personer att delårsrapporten i första hand skall avlämnas av det organ som enligt associationsrättsliga regler svarar för företagets förvaltning, men att uppgiften kan delegeras i en arbetsordning eller andra företagsinterna instruktioner enligt vad som närmare gäller för den aktuella företagsformen. Uppgiften bör oftast kunna delegeras till en eller flera personer som ingår i ett organ som svarar för förvaltningen och som i enlighet med 2 kap. 7 § ÅRL är behörig att skriva under företagets årsredovisning. Det förutsätter dock att det är förenligt med bolagsordningen, stadgarna eller motsvarande dokument.

Det anförda innebär mer konkret att det i ett aktiebolag, en ekonomisk eller ideell förening eller ett annat företag som företräds av en styrelse i första hand ankommer på styrelsen att avlämna delårsrapporten. Styrelsen kan normalt utfärda instruktioner

om eller uppdra åt viss styrelseledamot eller verkställande direktören att avge delårsrapport om det är förenligt med bolagsordningen eller stadgarna. Delårsrapporten kan även utan särskilda instruktioner avges av styrelsen och verkställande direktör gemensamt.

I ett handelsbolag ankommer det i första hand på de obegränsat ansvariga bolagsmännen att avge delårsrapporten. Dessa bör emellertid kunna uppdra åt en viss obegränsat ansvarig bolagsman att göra detta.

I stiftelser med anknuten förvaltning får det i avsaknad av andra bestämmelser i stiftelseförordnandet anses ankomma på förvaltaren att svara även för delårsrapporten. Om t.ex. ett handelsbolag är stiftelsens förvaltare kan de bolagsmän som företräder handelsbolaget avge delårsrapporten. Även här bör bolagsmännen kunna uppdra åt en viss bolagsman att avlämna den.

För näringsverksamhet som bedrivs av fysiska personer ankommer det på den redovisningsskyldige eller, i förekommande fall, dennes ställföreträdare, att avlämna delårsrapporten.

Såsom framgått kan det variera vem som avlämnar en delårsrapport. Enligt punkten 14 i BFNs allmänna råd skall det framgå av delårsrapporten vilket organ eller vilken företrädare som har avlämnat den. Enligt råden skall delårsrapporten också skrivas under av de personer eller, i förekommande fall, den person som avlämnat delårsrapporten. På samma sätt som för en årsredovisning skall dagen för undertecknandet anges.

I ÅRL finns inga särskilda tidsfrister angivna för avlämnande av en delårsrapport. Den obligatoriska delårsrapporten skall dock senast två månader efter delårsperiodens utgång ges in till registreringsmyndigheten. Det innebär att den även måste vara avlämnad inom samma tidsperiod. Avlämnandetidpunkten har betydelse för när en utomstående kan få del av rapporten. Mot bakgrund av delårsrapportens syfte att ge aktuell information om företaget är det viktigt att alla delårsrapporter avlämnas så snart det kan ske efter delårsperiodens utgång (punkten 15). Ett riktmärke bör därför vara att även en frivillig rapport skall vara avlämnad inom den tidsfrist som gäller för den obligatoriska delårsrapporten, dvs. senast två månader efter delårsperiodens utgång.

Tillhandahållande och insändande till registreringsmyndighet (9 kap. 2 § ÅRL)

Vilka har rätt att få delårsrapporten?

En delårsrapport skall enligt ÅRL hållas tillgänglig för alla som är intresserade. Var och en skall således kunna vända sig till företaget och få del av en avlämnad delårsrapport. När delårsrapporten är avlämnad är företaget således skyldigt att lämna ut rapporten till den som begär det.

Vissa personer har enligt ÅRL rätt att—efter begäran hos företaget och lämnande av sin postadress—få sig tillsänt de delårsrapporter som ett företag avlämnar. Denna rätt gäller för:

- a) aktieägare i ett aktiebolag,
- b) bolagsmän i ett handelsbolag,
- c) medlemmar i en ekonomisk förening, och
- d) medlemmar i en ideell förening eller ett trossamfund⁹.

Delårsrapporten skall enligt ÅRL genast sändas till dessa personer efter avlämnandet.

Vilka delårsrapporter skall sändas in till registreringsmyndigheten?

En skyldighet att tillhandahålla delårsrapporter åt intresserade och företagets ägare avser som nyss framgått både obligatoriska och frivilliga delårsrapporter. En skyldighet att ge in en delårsrapport till registreringsmyndigheten träffar däremot enligt 9 kap. 2 § ÅRL endast en obligatorisk delårsrapport. Frivilliga delårsrapporter behöver alltså inte sändas in till registreringsmyndigheten, inte ens om de upprättas av större företag eller koncerner. Detta följer av att kravet på att sända in delårsrapporten uttryckligen avser den obligatoriska delårsrapporten.

Aktiebolag, ekonomiska föreningar, ideella föreningar och trossamfund, handelsbolag och enskilda näringsidkare skall sända in sina obligatoriska delårsrapporter till Patent- och registreringsverket, PRV, (8 kap. 1 § ÅRL). Stiftelser skall sända in en obligatorisk delårsrapport till den länsstyrelse som är stiftelsens tillsynsmyndighet enligt 9 kap. 1 § stiftelselagen (1994:1220). Undantag gäller emellertid för sådana stiftelser som är undandragna den kontroll som består av att tillsynsmyndigheten årligen granskar årsredovisningen och revisionsberättelsen (9 kap. 10 § första stycket stiftelselagen).

Det kan i sammanhanget anmärkas att sådana stiftelser som omnämns i 9 kap. 10 § första stycket 3 stiftelselagen inte omfattas av krav på obligatorisk delårsrapport eftersom stiftelsen varken driver näringsverksamhet eller är moderföretag.

Vilka handlingar skall sändas in till registreringsmyndigheten?

Företagen skall sända in kopior av delårsrapporten till registreringsmyndigheten. Kopior skall vara bestyrkta.¹⁰

Om ett företag utelämnat information om den egna koncernen skall företaget bifoga moderföretagets delårsrapport tillsammans med sin egen.

När skall handlingarna sändas in till registreringsmyndigheten?

En obligatorisk delårsrapport skall i enlighet med 9 kap. 2 § ÅRL ha kommit in till registreringsmyndigheten senast två månader efter rapportperiodens utgång. Rapportperioden sammanfaller med delårsperioden. Om inte handlingarna ges in i tid kan registreringsmyndigheten förelägga och döma ut vite enligt 8 kap. 13 § ÅRL (9 kap. 2 § andra stycket ÅRL).

⁹ Med trossamfund avses registrerade trossamfund och registrerade organisatoriska delar av sådana samfund enligt lagen (1998:1593) om trossamfund.

¹⁰ Utförligare information vad som skall ges in finns i 8 kap. 3 § ÅRL.

När delårsrapporter senast skall ges in till registreringsmyndigheten vid olika räkenskapsår framgår av exempel i bilaga 2. En översikt av ÅRL:s regler om tillhandahållande och ingivande av delårsrapporter för olika företag illustreras i bilaga 3.

Exempel

Exempel på tillämpning av redovisningsprinciper och användning av uppskattningar och bedömningar

I det följande ges exempel på hur allmänna redovisningsprinciper kan tillämpas i delårsrapporten. Utgångspunkten är att samma redovisningsprinciper som i den senaste årsredovisningen tillämpas. Om det finns särskilda skäl, får en ungefärlig beloppsuppgift om resultatet lämnas. Även när det gäller andra upplysningar än beloppsuppgifter bör hänsyn tas till att värderingar i delårsrapporter i högre grad än i årsredovisningar kan grunda sig på uppskattningar och bedömningar (se BFNAR 2002:5 p. 5). Med årsredovisning avses i förekommande fall även årsbokslut eller koncernredovisning.

Arbetsgivaravgifter, pensioner och andra personalkostnader

Personalkostnaderna för delårsperioden behandlas enligt samma redovisningsprinciper som i årsredovisningen. Man bör särskilt tänka på upplupna semesterskulder. Om det finns särskilda skäl får förenklingar och schabloner användas för att uppskatta delårsperiodens belopp.

Avsättningar

Avsättningar som gjorts i föregående årsredovisning skall omprövas. Om det är förenat med kostnader som inte står i rimlig relation till informationsvärdet eller om det finns andra särskilda skäl räcker det att göra en uppdatering och bedömning av om avsättningen fortfarande är befogad.

Immateriella tillgångar

Immateriella tillgångar behandlas enligt samma principer som i årsredovisningen. Utgifter som avser tiden innan en immateriell tillgång får tas upp i en balansräkning beaktas som en kostnad, medan utgifter som avser tiden därefter beaktas som en tillgång.

Skatteredovisning

Skattekostnaden behöver inte redovisas i delårsrapporten, eftersom upplysningar endast behöver lämnas om resultatet före bokslutsdispositioner och skatt. Om företaget frivilligt redovisar en skattekostnad skall delårsperiodens skattekostnad redovisas enligt samma principer som i företagets årsredovisning. Uppskattningar och schabloner får användas om det finns särskilda skäl.

Avskrivningar och nedskrivningar

Avskrivningar och nedskrivningar beaktas enligt samma principer som i årsredovisningen.

Lager

Ungefärliga lagervärden får användas om det finns särskilda skäl. Uppskattningar baserade på försäljningsmarginaler kan därvid användas.

Vinster och förluster vid valutaomräkning

Vinster och förluster vid valutaomräkning beaktas enligt samma principer som i årsredovisningen. Framtida valutakursförändringar under återstoden av räkenskapsåret beaktas exempelvis inte när utländska verksamheter omräknas i ett delårsbokslut. Om det finns särskilda skäl kan uppskattningar och bedömningar användas.

Koncerninterna avstämmningar

Om det finns särskilda skäl kan vissa koncerninterna mellanhavanden, som avställs på en detaljerad nivå när man utarbetar koncernredovisningen, avställas på en mindre detaljerad nivå när man lämnar information om koncernen i en delårsrapport.

Exempel på delårsrapporter enligt minimikraven i ÅRL och BFNAR 2002:5
Delårsrapportering*Koncernexempel AB*

(556xxx-xxxx)

Delårsrapport

För perioden 1 januari–30 juni 2002.

Verksamheten

Koncernexempel AB har tidigare ägt och förvaltat dotterbolag. Bolaget har under perioden förvärvat inkråmet i ett företag som bedriver grossistverksamhet inom livsmedelsbranschen. Bolaget äger sedan tidigare två dotterbolag som bedriver grossistverksamhet inom livsmedelsbranschen och ett som bedriver åkeriverksamhet.

Resultatutvecklingen

Samma redovisningsprinciper som i senaste årsredovisningen har använts.

Moderbolaget	Delårsperioden	Jämförelseperioden
	1 jan–30 juni 2002	1 jan–30 juni 2001
Nettomsättning	2 460 tkr	1 720 tkr
Resultat före bokslutsdispositioner och skatt	800 tkr	600 tkr
Koncernen		
Nettoomsättning	11 200 tkr	10 260 tkr
Resultat före bokslutsdispositioner och skatt	1 690 tkr	1 511 tkr

Moderbolagets och koncernens omsättningsökning beror väsentligen på den förvärvade livsmedelsrörelsen. Även förändringarna i resultatet beror till större delen på detta förvärv.

Investeringar

Moderföretagets investeringar i anläggningstillgångar har inklusive förvärvet av tillgångar i den nya rörelsen uppgått till 10 250 tkr (110 tkr)¹¹. Övriga investeringar har inte väsentligen förändrats under perioden eller i förhållande till motsvarande period föregående räkenskapsår.

Koncernens investeringar i anläggningstillgångar har uppgått till 11 000 tkr (130 tkr). Övriga investeringar har inte väsentligen förändrats under perioden i förhållande till motsvarande period föregående räkenskapsår.

Finansiering och likviditet

Moderföretaget har under perioden tagit upp lån på 6 000 tkr (0 tkr). Ägarna har tillskjutit 3 000 tkr (0 kr) i form av ovillkorat aktieägartillskott.

Förändringarna i koncernen är i huvudsak desamma som i moderföretaget.

Likvida medel har för moderföretaget under perioden minskat med 305 tkr (ökat med 69 tkr) och uppgick vid delårsperiodens slut till 75 tkr (420 tkr).

Likvida medel har för koncernen minskat med 412 tkr (ökat med 12 tkr) och uppgick vid delårsperiodens slut till 519 tkr (712 tkr).

¹¹ Siffrorna inom parentes avser jämförelseperioden.

Viktiga förhållanden och väsentliga händelser

Moderföretaget är från och med den 1 juli 2002 dotterföretag till Annat AB, 556xxx-xxxx.

Moderföretaget har under juli månad avyttrat dotterbolaget Y som bedriver åkerirörelse.

Delårsrapporten har upprättats i överensstämmelse med BFNAR 2002:5.

Stockholm 2002-08-xx
Styrelsen för Koncernexempel AB

Miniexempel AB
(556xxx-xxxx)

Delårsrapport

För perioden 1 januari–30 juni 2002.

Verksamheten

Miniexempel AB äger och förvaltar fastigheter samt bedriver byggnation, projektledning och extern fastighetsförvaltning.

Bolaget äger 10 fastigheter med totalt 85 lägenheter samt lokaler för vård, omsorg och personal. Fastigheterna är s.k. gruppbestäder med kommuner som hyresgäst. Samtliga lägenheter och övriga ytor är uthyrda. Fastigheterna ligger i Malmö, Växjö och Norrköpings kommuner.

Under perioden har byggnation av 12 studentlägenheter påbörjats i Växjö. Lägenheterna är beräknade att vara inflyttningsklara i augusti 2002.

Resultatutvecklingen

	Delårsperioden	Jämförelseperioden
	1 jan–30 juni 2002	1 jan–30 juni 2001
Nettomsättning	4 363 tkr	5 063 tkr
Resultat före bokslutsdispositioner och skatt	233 tkr	715 tkr

Resultatet har försämrats i förhållande till jämförelseperioden på grund av att en fastighet har totalrenoverats under delårsperioden.

Samma redovisningsprinciper som i senaste årsredovisningen har använts.

Investeringar

Investeringar i anläggningstillgångar uppgår under perioden till 135 tkr (276 tkr).

Likvida medel och finansiering

De likvida medlen har under perioden minskat med 3 836 tkr (ökat med 520 tkr) och uppgick vid delårsperiodens slut till 2 450 tkr (10 326 tkr).

Bolagets finansiering är oförändrad.

Delårsrapporten har upprättats i överensstämmelse med BFNAR 2002:5.

Norrköping den xx augusti 2002
Verkställande direktör

Bilaga 1 - En jämförelse mellan BFNAR 2002:5 och RR 20*BFNs allmänna råd i förhållande till Redovisningsrådets RR 20*

I BFNAR 2002:5 (BFNAR) p. 2–3 och 13–15 behandlas olika tillämpningsfrågor till ÅRL som avser delårsrapportens allmänna utformning och avlämnande. Sådana frågor behandlas inte alls i RR 20 (RR).

I BFNAR p. 4–11, som behandlar delårsrapportens innehåll, finns ett antal normer som motsvarar normer i RR. Redaktionella bearbetningar och förenklingar har dock gjorts utan att några avvikelser i sak är avsedda. I några fall har detaljerade normer i RR 20 ingen motsvarighet i BFNAR 2002:5 med anledning av att motsvarande normer ansetts följa av mera allmänna normer i BFNAR eller av lag. I vissa delar saknas motsvarigheter till normer i RR på grund av att lättnader ansetts befogade för målgruppen. Andra skillnader mellan BFNAR och RR beror på skilda tillämpningsområden eller andra författningstekniska skäl. Likheter och skillnaderna mellan BFNAR och RR är av följande slag.

Med utgångspunkt i BFNAR finns en saklig överensstämmelse i följande delar.

a) Informationen i delårsrapporten skall anpassas med hänsyn till att delårsrapporten kompletterar den senaste årsredovisningen. Information skall främst avse händelser och omständigheter som avser delårsperioden. (BFNAR p. 4 samt RR p. 6 tredje–fjärde meningarna och p. 15 första meningen).

b) I delårsrapporten skall samma redovisningsprinciper som i årsredovisningen tillämpas. Det skall anges i rapporten att samma redovisningsprinciper har använts. Värderingar i delårsrapporter kan dock i högre grad än i årsredovisningar grunda sig på uppskattningar och bedömningar. En ungefärlig beloppsuppgift om resultatet får lämnas, om det finns särskilda skäl. (9 kap. 3 § första stycket tredje meningen ÅRL, BFNAR p. 5 och 7 samt RR p. 16 a), p. 23 andra meningen, p. 28 första meningen och p. 38 tredje meningen).

c) Om företaget bytt redovisningsprincip skall den nya redovisningsprincipen tillämpas och beskrivas i delårsrapporten. I fråga om byte av redovisningsprincip och ändringar av uppskattningar och bedömningar kan vägledning sökas i RR 5 Redovisning av byte av redovisningsprincip. (BFNAR p. 8 samt RR p. 16 a), p. 28 andra meningen och p. 40–42.) Normer i RR 5 är dock endast vägledande för företag som omfattas av BFNAR (jfr Vägledningen om tillämpningen av Redovisningsrådets rekommendationer och uttalanden).

d) Jämförelseuppgifter bör utöver vad som följer av ÅRL lämnas för frivilliga uppgifter i delårsrapporten. (BFNAR p. 11 samt RR p. 20.) Som framgår nedan innehåller dock BFNAR lättnader i fråga om vilken information som måste lämnas om delårsperioden.

Följande normer i RR har inte införts i BFNAR eftersom de ansetts följa av andra mera allmänna normer i BFNAR eller av lag.

a) Delårsrapporten skall även innehålla annan information som behövs för att den inte skall bli missvisande. (RR p. 10 andra meningen.) Motsvarande har ansetts följa redan av den allmänna bestämmelsen i 9 kap. 3 § första stycket sista meningen om att upplysningar om viktiga förhållanden och väsentliga händelser skall lämnas och p. 6 att grundläggande principer för en årsredovisning analogt skall tillämpas på en delårsrapport.

b) Företag skall använda samma uppställning för förändringar i eget kapital som i års- eller koncernredovisningen (jfr RR p. 13). I fall icke-noterade företag skulle ta in en redogörelse om förändringar i eget kapital i delårsrapporten följer motsvarande krav av att företaget skall tillämpa samma redovisningsprinciper som i årsredovisningen (jfr BFNAR p. 7).

c) Beloppen i en delårsrapport skall beräknas på grundval av utvecklingen från räkenskapsårets början till delårsperiodens slut (jfr RR p. 28 fjärde meningen). Motsvarande följer direkt av 9 kap. 3 § första stycket ÅRL.

d) I delårsrapporten skall samma redovisningsprinciper som i årsredovisningen tillämpas (BFNAR p. 7). Det innebär att vissa andra mera detaljerade normer som anges i RR skall iakttas. Det gäller p. 30 som anger att samma principer tillämpas för nedskrivningar, redovisning av varulager och kostnader för omstrukturering, att utgifter får beaktas som tillgång endast om den motsvarar definitionen av en tillgång i årsredovisningen och att en skattekostnad redovisas på grundval av inkomstskatten för hela räkenskapsåret. Det gäller också p. 31 om att samma kriterier tillämpas för att redovisa en tillgång, skuld, intäkt eller kostnad. Det gäller även p. 34–36 om att oregelbundna intäkter och kostnader inte får tidigareläggas eller senareläggas i annan mån än vad som kunnat ske i årsredovisningen.

Med utgångspunkt i RR innehåller BFNAR följande sakliga lättnader.

a) I RR p. 8 anges att delårsrapport minst skall innehålla följande finansiella rapporter i sammandrag; en balansräkning och resultaträkning i sammandrag, en redogörelse för förändringar i eget kapital, en kassaflödesanalys i sammandrag samt vissa andra upplysningar. I p. 10 första meningen anges att delårsrapporter i sammandrag minst skall innehålla sådana rubriker och delsummor som redovisats i

senaste årsredovisningen eller, i förekommande fall, koncernredovisningen. Enligt BFNAR behöver inte delårsrapporten innehålla motsvarande finansiella rapporter. Delårsrapporten behöver därför enbart innehålla de delar som krävs enligt ÅRL.

b) De utförliga exempel på information som kan behöva lämnas i en delårsrapport enligt RR p. 11, 16 och 17 finns inte i BFNAR. Lagens krav på innehållet i en delårsrapport i 9 kap. 3 § första stycket ÅRL med hänvisning till ÅRL:s krav på upplysningar i förvaltningsberättelsen om viktiga förhållanden och väsentliga händelser reglerar vilken information som skall lämnas.

c) Enligt RR p. 20 och 29 skall vissa uppgifter om ställning och resultat lämnas för en s.k. aktuell rapportperiod, dvs. perioden från den senaste avgivna delårsrapporten. Motsvarande regler saknas i BFNAR. Information krävs således bara för delårsperioden, dvs. perioden från räkenskapsårets början till och med utgången av den rapportperiod som företaget tillämpar.

d) Enligt RR p. 26 skall vissa upplysningar lämnas i en årsredovisning när företaget ändrat en väsentlig uppskattning eller bedömning i förhållande till den senaste avlämnade delårsrapporten. Motsvarande regler saknas i BFNAR.

Utöver vad som nu behandlats finns följande skillnader mellan BFNAR och RR som beror på skillnader i tillämpningsområde eller andra författningstekniska skäl.

a) BFNAR omfattar delårsrapporter för såväl företaget som koncerner (jfr p. 1 och 9 kap. 3 § andra stycket ÅRL). RR 20 behöver tillämpas endast på delårsrapport för koncernen (p. 14).

b) BFNAR behandlar såväl företag som upprättar årsredovisning enligt ÅRL, koncernredovisning enligt ÅRL och bokslut enligt BFL (Jfr BFNAR p. 1, 4 och 7 samt RR p. 1).

c) Enligt BFNAR skall företag upprätta delårsrapporter med tillämpning av nämndens allmänna råd. Vissa upplysningar skall lämnas om efterlevnaden av råden (BFNAR p. 9). Enligt RR skall efterlevnaden och upplysningarna avse rådets normer (RR p. 3 och 19).

d) I BFNAR saknas regler om fullständiga finansiella rapporter (jfr RR p. 7 och 10). Dessa normer har bedömts sakna aktualitet för målgruppen.

e) BFNAR saknar motsvarigheter till följande hänvisningar och erinringar i RR.

- Hänvisningarna till särskilda avtals- och lagregler för noterade företag i p. 1.
- Hänvisningarna till andra regler i RR 20 eller andra rekommendationer från Redovisningsrådet i p. 6 första och andra meningarna, p. 7, 9, 12 och 13, 18, 24 och 27.
- Erinringen i p. 29 om att en aktuell rapportperiod betraktas som en integrerad del av ett räkenskapsår.
- Upplysningen i p. 32 och 33 om vilken tillgänglig information som används vid upprättandet av delårsrapport.
- Upplysningar om jämförelse med IAS 34, Interim Financial Reporting i p. 43 och 44.

Exempelsamlingarna

Vägledningens exempelsamlingar är inte identiska med de som finns i bilaga 1-3 till RR 20.

Vägledningens bilaga 1

Vägledningens bilaga 1 innehåller en jämförelse mellan nämndens allmänna råd och RR 20. En jämförelse mellan RR 20 och IAS 34, Interim Financial reporting, finns i RR 20 p. 44.

Vägledningens bilaga 2

I RR 20 bilaga 1 finns en illustration av vilka perioder delårsrapporter skall avse enligt den rekommendationen. I vägledningens bilaga 2 illustreras ÅRL:s regler om obligatoriska delårsperioder samt när den obligatoriska delårsrapporten skall sändas in till svensk myndighet.

Vägledningens bilaga 3

Bilaga 3 innehåller en sammanfattning av ÅRL:s regler om hur delårsrapporter skall tillhandahållas och offentliggöras. Någon motsvarande bilaga finns inte i RR 20.

Nyckel som utifrån BFNAR 2002:5 anger var motsvarande regel finns i RR 20

Nyckeln skall läsas tillsammans med lagtexten i 9 kap. ÅRL.

Punkt i BFNAR 2002:5	som handlar om	regleras i RR 20 i punkt
1	tillämplighet	1
2	benämningen delårsrapport	-
3	frivillig delårsrapport	-
4	delårsrapportens innehåll	6 tredje–femte meningen och 15 första meningen; 4 andra och tredje stycket
5	värderingar i delårsrapporten	23 andra meningen, 38 tredje meningen
6	grundläggande redovisningsprinciper	-
7	samma redovisningsprinciper	16 a), 28 första meningen
8	byte av redovisningsprincip	16 a), 28 andra meningen, 40–42
9	upplysning om redovisningsprincip	3 och 19
10	särskilda hinder för jämförelseuppgifter	-
11	jämförelseuppgifter	20
12	delårsrapport för koncern	-
13	vem som skall avlämna rapporten	-
14	avlämnande av rapporten	-
15	tid för avlämnande av rapporten	-

Bilaga 2 - Illustration av perioder för obligatorisk delårsrapportering och senaste tid för ingivande

Räkenskapsår	Delårs-och rapport-period	Jämförelseperiod	Senast till PRV eller annan ¹²
Kalenderår	1 jan–30 juni 20X3	1 jan–30 juni 20X2	31 aug
	1 jan–31 juli 20X3	1 jan–31 juli 20X2	30 sept
	1 jan–31 aug 20X3	1 jan–31 aug 20X2	31 okt
Brutet			
a) 1 maj–30 april	1 maj–31 okt 20X3	1 maj–31 okt 20X2	31 dec
	1 maj–30 nov 20X3	1 maj–30 nov 20X2	31 jan
	1 maj–31 dec 20X3	1 maj–31 dec 20X2	28 febr
b) 1 juli–30 juni	1 juli–31 dec 20X3	1 juli–31 dec 20X2	28 febr
	1 juli 20X3–31 jan 20X4	1 juli 20X2–31 jan 20X3	31 mars
	1 juli 20X3–28 febr 20X4	1 juli 20X2–28 febr 20X3	30 april
c) 1 sept–31 aug	1 sept 20X3–28 febr 20X4	1 sept 20X2–28 febr 20X3	30 april
	1 sept 20X3–31 mars 20X4	1 sept 20X2–31 mars 20X3	31 maj
	1 sept 20X3–30 april 20X4	1 sept 20X2–30 april 20X3	30 juni

¹² Vissa företag ska ge in delårsrapporten till annan registreringsmyndighet, se bilaga 3.

Bilaga 3 - Illustration av hur delårsrapporter kan avlämnas och offentliggöras

Företag	Obligatoriska och frivilliga kan normalt avges av ¹³	Obligatoriska och frivilliga tillhandahålls	Obligatoriska sänds in
Aktiebolag	styrelsen eller efter delegation viss ledamot eller VD	a) till var och en som begär det b) till delägare som begärt det och lämnat postadress	till PRV utan anmaning
Ekonomiska föreningar	styrelsen eller efter delegation viss ledamot eller VD	a) till var och en som begär det b) till medlem som begärt det och lämnat postadress	samma som ovan
Ideella föreningar och trossamfund	styrelsen eller efter delegation viss ledamot, VD eller motsvarande befattningshavare	samma som ovan	samma som ovan
Handelsbolag med juridisk person som delägare	obegränsat ansvariga delägare eller efter delegation någon av dessa	samma som för aktiebolag	samma som ovan
Handelsbolag med bara fysiska personer (inkl. dödsbo) som delägare	samma som ovan	samma som för aktiebolag	samma som ovan
Enskilda näringsidkare	näringsidkaren eller företrädare	samma som a) ovan	samma som ovan
Stiftelser	a) förvaltaren, om anknuten förvaltare, annars b) styrelsen och/eller ev. VD	samma som a) ovan	till länsstyrelse som svarar för tillsynen av stiftelsen (undantag för vissa stiftelser)

¹³ En utförligare redogörelse finns i kommentardelen under rubriken Avlämnande av rapporten.