

# **Bokföringsnämndens VÄGLEDNING**

**Frivillig delårsrapportering**

## Innehållsförteckning

<b>Inledning .....</b>	<b>1</b>
<b>Sammanfattning .....</b>	<b>1</b>
<b>Annan normgivning .....</b>	<b>1</b>
<b>A. Lagregler och allmänt råd (BFNAR 2007:1).....</b>	<b>2</b>
Tillämplighet .....	2
Delårsperiod .....	2
Delårsrapportens språk och form.....	2
Benämningen delårsrapport.....	2
Delårsrapportens innehåll.....	3
Delårsrapportens redovisningsprinciper .....	3
Jämförelseuppgifter i delårsrapporten .....	4
Delårsrapport som även avser en koncern.....	4
Avlämnande av delårsrapporten .....	5
Tillhandahållande .....	5
<b>B. Kommentarer.....</b>	<b>6</b>
Tillämplighet .....	6
Delårsperiod .....	6
Delårsrapportens språk och form.....	7
Benämningen delårsrapport.....	7
Delårsrapportens innehåll.....	8
Delårsrapportens redovisningsprinciper .....	10
Jämförelseuppgifter i rapporten.....	12
Delårsrapport som även avser en koncern.....	13
Avlämnande av delårsrapporten .....	13
Tillhandahållande .....	15
<b>C. Exempel .....</b>	<b>16</b>
Exempel på tillämpning av redovisningsprinciper och användning av uppskattningar och bedömningar.....	16
Exempel på delårsrapporter enligt minimikraven i ÅRL och BFNAR 2007:1 Frivillig delårsrapportering.....	18
<b>Bilaga 1 .....</b>	<b>21</b>
Illustration av hur delårsrapporter kan avlämnas och tillhandahållas .....	21

## Inledning

### *Sammanfattning*

I denna vägledning behandlar Bokföringsnämnden (BFN) frivillig delårsrapportering. Vägledningen innehåller BFNs allmänna råd om frivillig delårsrapportering i icke-noterade företag (BFNAR 2007:1) och utdrag från årsredovisningslagen (1995:1554;ÅRL). I BFNAR 2007:1 anger BFN hur bestämmelser i 9 kap. ÅRL ska tillämpas av icke-noterade företag som frivilligt väljer att upprätta en delårsrapport. I avsnittet "Lagregler och allmänna råd" återges både ÅRLs 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 företag vars andelar eller skuldebrev är noterade vid en börs, auktoriserad marknadsplats eller någon annan reglerad marknad måste upprätta en delårsrapport (obligatorisk delårsrapport). Enligt BFNs allmänna råd ska 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 ska tas fram finns inte. Reglerna i BFNAR 2007:1 blir inte heller tillämpliga på frivilligt avgivna periodrapporter som inte benämns delårsrapport. Däremot innebär BFNs allmänna råd att begreppet delårsrapport ska reserveras för periodrapporter som upprättats i enlighet med lagens regler och BFNAR 2007:1.

Målet med BFNs normgivning avseende delårsrapportering är att icke-noterade företag utan alltför stora arbetsinsatser ska kunna upprätta informativa delårsrapporter som utgår från de minimikrav som ÅRL ställer. Ett företag har sedan rätt att utforma rapporten på ett än mer informativt sätt.

En delårsrapport upprättas för en del av ett företags räkenskapsår. Enligt BFNAR 2007:1 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 ÅRLs minimikrav. En förutsättning är att de finansiella rapporterna med tilläggsupplysningar innehåller den information som krävs för en delårsrapport enligt 9 kap. ÅRL.

### *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

ska tas med i delårsrapporten samt hur dessa ska värderas. Rekommendationen överensstämmer i allt väsentligt med IAS 34. RR 20 är formellt inte upphävd, men det finns inga företag som är tvingade att tillämpa den. De företag som vill följa RR 20 kan göra det inom ramen för BFNAR 2007:1. BFNs allmänna råd ställer endast upp minimikrav på delårsrapporten.

Redovisningsrådet har anpassat sin normgivning efter det att regler infördes om att alla företag vars aktier eller skuldebrev är noterade på börs, auktoriserad marknadsplats eller någon annan reglerad marknad i sin koncernredovisning ska tillämpa IAS/IFRS antagna av EU. Beträffande delårsrapporter har Redovisningsrådet givit ut RR 31 Delårsrapportering för koncerner samt RR 32 Redovisning för juridiska personer. RR 32 har reviderats flera gånger och förekommer därför i flera versioner med olika beteckningar. De företag som enligt 7 kap. 33 § ÅRL frivilligt väljer att upprätta koncernredovisning enligt internationella regler ska dock tillämpa BFNAR 2007:1 vid frivilligt upprättande av delårsrapport.

Bestämmelser om delårsrapporter finns i 9 kap. årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL.<sup>1</sup> Relevant lagtext för frivilligt upprättade delårsrapporter återges här tillsammans med BFNs allmänna råd om frivillig delårsrapportering.

## A. Lagregler och allmänt råd (BFNAR 2007:1)

### *Tillämplighet*

1. Detta allmänna råd tillämpas på frivilligt upprättade delårsrapporter i icke-noterade företag.

### *Delårsperiod*

9 kap. 1 § andra stycket första meningen ÅRL:

Delårsrapporten skall avse företagets verksamhet från räkenskapsårets början.

### *Delårsrapportens språk och form*

9 kap. 1 § tredje stycket ÅRL:

Delårsrapporten skall avfattas på svenska i vanlig läsbar form. I aktiebolag får den istället upprättas i elektronisk form.

### *Benämningen delårsrapport*

2. Det ska 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.

---

<sup>1</sup> För delårsrapporter i finansiella holdingföretag, kreditinstitut, värdepappersbolag och försäkringsföretag finns särskilda lagregler.

3. Företag som valt att upprätta förenklat årsbokslut omfattas inte av årsredovisningslagen (1995:1554) och får inte upprätta handlingar som benämns delårsrapport.

### *Delårsrapportens innehåll*

4. Informationen i delårsrapporten ska anpassas med hänsyn till att delårsrapporten kompletterar senaste årsredovisningen, koncernredovisningen eller årsbokslutet. Informationen ska 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 ÅRL<sup>2</sup>:

Upplysningar skall även lämnas om

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

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

### *Delårsrapportens redovisningsprinciper*

6. Bestämmelser i bokföringslagen (1999:1078) och årsredovisningslagen (1995:1554) om grundläggande redovisningsprinciper, värdering av tillgångar och skulder, inräkning av dotterföretag och andra företag i en koncernredovisning m.fl. ska tillämpas även i en delårsrapport. Detsamma gäller normgivning från Bokföringsnämnden respektive Redovisningsrådet på dessa områden.
7. I delårsrapporten ska utom i fall som anges i punkten 8 samma redovisningsprinciper tillämpas som i senaste årsredovisningen, koncernredovisningen eller årsbokslutet. Det ska anges i rapporten att samma redovisningsprinciper har använts. Vilket utrymme som finns för uppskattningar och bedömningar framgår av punkten 5.

---

<sup>2</sup> 6 kap. 1 § handlar om förvaltningsberättelsen.

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

### *Jämförelseuppgifter i delårsrapporten*

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 ska anges i en not.
11. Jämförelseuppgifter bör även lämnas för andra uppgifter i delårsrapporten än de som anges i 9 kap. 3 § årsredovisningslagen (1995:1554).

### *Delårsrapport som även avser en koncern*

#### **Hur ska information om en koncern presenteras?**

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

#### **Vilka uppgifter om koncernen ska delårsrapporten innehålla?**

9 kap. 3 § andra stycket ÅRL:

Ett moderföretag skall 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 internvinsteliminering.

## 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 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.

13. Information om koncernen får alltid utelämnas om koncernredovisning inte har upprättats i samband med att årsredovisning upprättades för det senaste räkenskapsåret. I sådana fall ska uppgift lämnas om dess eget moderföretags namn, organisationsnummer eller, i förekommande fall, personnummer samt säte. Moderföretagets delårsrapport behöver inte bifogas.

### *Avlämnande av delårsrapporten*

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

### *Tillhandahållande*

9 kap. 2 § första stycket första och andra meningarna 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.

-----

Detta allmänna råd ska tillämpas på räkenskapsår som påbörjas efter den 31 december 2006. Det allmänna rådet får tillämpas på räkenskapsår som påbörjats tidigare.

Bokföringsnämndens allmänna råd om Delårsrapportering (BFNAR 2002:5) upphör att gälla den 1 januari 2007 för räkenskapsår som påbörjas efter den 31 december 2006.

## B. Kommentarer

### *Tillämplighet*

(inledning och punkt 1)

BFNs allmänna råd om frivillig delårsrapportering ska tillämpas av alla icke-noterade företag som väljer att frivilligt upprätta en delårsrapport. Även ett företag som frivilligt valt att upprätta koncernredovisning enligt 7 kap. 33 § ÅRL ska tillämpa detta allmänna råd på frivilligt upprättade delårsrapporter. Noterade företag är inte skyldiga att följa BFNAR 2007:1 Frivillig delårsrapportering.

Tidigare kunde företag välja att i stället tillämpa de högre krav avseende rapportens innehåll som ställs i RR 20 Delårsrapportering. Denna valmöjlighet är nu borttagen. Det står däremot företag fritt att välja att utöka informationen i sin delårsrapport. Ett företag får t.ex. låta delårsrapporten innehålla en balans- och resultaträkning även om det inte är ett krav enligt det allmänna rådet.

Icke-noterade företag är inte skyldiga att lämna delårsrapport. De kan dock välja att frivilligt lämna delårsrapport. Det är för dessa frivilligt upprättade delårsrapporter som detta allmänna råd gäller. Noterade företag är endast skyldiga att lämna en enda obligatorisk delårsrapport. De kan därutöver välja att lämna frivilligt upprättade delårsrapporter. För noterade företag som frivilligt lämnar delårsrapport gäller reglerna i RR 32 Redovisning för juridiska personer, i relevant version, och reglerna i RR 31 Delårsrapportering för koncern, i relevant version.

Det är inte helt klart om ÅRLs krav på delårsrapporter omfattar frivilligt upprättade delårsrapporter. BFN anser att ÅRLs minimikrav när det gäller utformning och innehåll ska tillämpas på samtliga delårsrapporter. I det allmänna rådet klargörs vilka bestämmelser i 9 kap. ÅRL som ska tillämpas även på frivilligt upprättade delårsrapporter. Det är bestämmelserna om:

- språk och form,
- att delårsperioden ska avse företagets verksamhet från årets början,
- delårsrapportens innehåll, inbegripet jämförelseuppgifter,
- uppgifter om koncernen i de fall moderföretaget har upprättat en koncernredovisning för det senaste räkenskapsåret, samt
- tillhandahållande.

Regler i 9 kap. ÅRL som inte behöver tillämpas på frivilligt upprättade delårsrapporter är bestämmelserna om:

- den obligatoriska delårsperioden, dvs. att minst en period ska omfatta minst hälften och högst två tredjedelar av räkenskapsåret (9 kap. 1 § andra stycket andra meningen ÅRL),
- bifogande av ett moderföretags delårsrapport,
- översättning av ett utländskt moderföretags delårsrapport, samt
- insändande till registreringsmyndighet (9 kap. 2 § första stycket tredje meningen ÅRL).

### *Delårsperiod*



(9 kap. 1 § andra stycket ÅRL)

En delårsrapport ska 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. En period kan aldrig avslutas med någon annan dag än den sista i en månad.

När det bl.a. gäller de beloppsuppgifter som ska lämnas i delårsrapporten används i ÅRL begreppet rapportperiod (se t.ex. 9 kap. 3 § ÅRL). 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 frivillig delårsrapportering.

### *Delårsrapportens språk och form*

(9 kap. 1 § tredje stycket ÅRL)

Delårsrapporten ska avfattas på svenska och i vanlig läsbar form. En delårsrapport i ett aktiebolag får istället upprättas i elektronisk form. 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. En delårsrapport kan, sedan den väl upprättats i vanlig läsbar form, överföras och hållas tillgänglig även i annan form, t.ex. elektroniskt.

### *Benämningen delårsrapport*

(punkterna 2 – 3)

Ett företag är oförhindrat att upprätta de periodrapporter som det vill. Några regler om hur dessa ska tas fram finns inte. Reglerna i BFNAR 2007:1 blir heller inte tillämpliga på frivilligt avgivna periodrapporter som inte benämns delårsrapport. Begreppet delårsrapport är reserverat för de delårsrapporter som upprättas obligatoriskt i enlighet med ÅRL samt för de frivilligt upprättade delårsrapporter som upprättas i enlighet med vissa bestämmelser i ÅRL och kompletterande normgivning från BFN. Detta framgår dels direkt av ÅRL, dels av punkt 2.

Företag som upprättar förenklat årsbokslut får inte upprätta handlingar som benämns delårsrapport. Dessa företag omfattas inte av ÅRLs bestämmelser och har lägre krav beträffande information och tillämpning av redovisningsregler. Det står däremot självklart dessa företag fritt att upprätta periodrapporter. Företag som upprättar årsbokslut omfattas indirekt av vissa av ÅRLs bestämmelser genom hänvisningar i BFL.

### *Delårsrapportens innehåll*

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

En viktig utgångspunkt för BFNs allmänna råd är att den som tar del av delårsrapporten också har tillgång till senaste årsredovisningen, koncernredovisningen eller årsbokslutet. Det påverkar vilken information som lämnas. Informationen ska i enlighet med punkt 4 anpassas med hänsyn till att delårsrapporten kompletterar företagets årsredovisning enligt ÅRL och, i förekommande fall, företagets koncernredovisning eller årsbokslut. Delårsrapporten ska först och främst beakta händelser och omständigheter under delårsperioden.

ÅRLs bestämmelser om delårsrapportens innehåll fokuserar mer på vilka formella redogörelser som ska ingå än på vilka uppgifter som ska lämnas. En delårsrapport har 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 ska 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 ska 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 ska minst lämnas om *nettoomsättningen och resultatet före bokslutsdispositioner och skatt*. Som framgår av 9 kap. 3 § första stycket tredje meningen ÅRL får en ungefärlig beloppsuppgift om resultatet lämnas, om det finns särskilda skäl.

Upplysningar ska lämnas om *viktiga förhållanden och väsentliga händelser*. Enligt ÅRL ska 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 ska 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 ska lämnas i en förvaltningsberättelse. I uttalandet anges följande om viktiga förhållanden och väsentliga händelser:

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

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

Av förvaltningsberättelsen ska framgå om företaget har upprättat kontrollbalansräkning enligt 25 kap. 13 § aktiebolagslagen (2005:551) som visar kapitalbrist eller om skyldighet att upprätta kontrollbalansräkning föreligger. Vidare ska det av förvaltningsberättelsen framgå om företaget inte längre uppfyller kriterierna för "going concern", t.ex. om företaget har försatts i likvidation eller

konkurs. Detta informationskrav inverkar inte på skyldigheten att i vissa fall lämna upplysning i not. Ett företag som avviker från den s.k. fortlevnadsprincipen i 2 kap. 4 § första stycket 1 ÅRL ska således dessutom i not lämna särskild upplysning om detta och om skälen för avvikelserna och en bedömning av dess effekt på företagets ställning och resultat.

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

Företagets organisationsnummer ska – om det inte framgår av årsredovisningen i övrigt – anges i förvaltningsberättelsen. Om företaget under räkenskapsåret eller efter räkenskapsårets slut men före årsredovisningens upprättande bytt firma ska 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 ska utformas så att de säkerställer att den lämnade informationen är tillförlitlig. Även om värderingen i såväl årsredovisningar som delårsrapporter ofta baseras på rimliga uppskattningar kräver arbetet med delårsrapporter i allmänhet att uppskattningar och bedömningar används i större omfattning än i en årsredovisning.

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 punkt 5 medges att även annan information i delårsrapporten får baseras på uppskattningar och bedömningar i högre grad än i årsredovisningen. Punkt 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 ska tillämpas?*

I BFL finns bestämmelser för årsbokslut som inte direkt gäller för delårsrapporter men som är av sådant slag att de ändå bör tillämpas. I ÅRL finns flera bestämmelser för årsredovisningen eller koncernredovisningen som inte direkt gäller för

delårsrapporter men som är av sådant slag att de ändå bör tillämpas. Det är framför allt regler om grundläggande redovisningsprinciper, värdering av tillgångar och skulder samt konsolidering av företag i en koncernredovisning. Sådana regler ska enligt punkt 6 tillämpas även 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, en koncernredovisning eller ett årsbokslut utan också i en delårsrapport, t.ex. råd om värdering av tillgångar och skulder. Sådana normer ska enligt punkt 6 tillämpas i delårsrapporten.

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

Eftersom delårsrapporten ska ge aktuell och tillförlitlig information om ett företags ekonomiska förhållanden mellan två årsredovisningar ska enligt punkt 7 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 ska 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 ska beräknas med koncernelimineringar i delårsrapporten. Vidare föreskrivs att begrepp och termer så långt det är möjligt ska överensstämma med dem i senaste årsredovisningen eller, i förekommande fall, koncernredovisningen.

För att undanröja varje tveksamhet om huruvida samma principer som i årsredovisningen har tillämpats ska 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 ska dock, enligt punkt 8, 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 ska beaktas, kan vägledning sökas i RR 5 Redovisning av byte av redovisningsprincip.

Hur ett icke-noterat företag ska beakta Redovisningsrådets normer i avvaktan på BFNs tillämpningsnormering har behandlats i BFNs allmänna råd Tillämpning av Redovisningsrådets rekommendationer och uttalanden (BFNAR 2000:2). Vad som där anförs får betydelse även beträffande tillämpningen av RR 5. BFNs beslut om att inte längre anpassa Redovisningsrådets rekommendationer påverkar inte det nu nämnda. Vägledning kan hämtas från RR 5.

*Hur ska det beskrivas vilka redovisningsprinciper som tillämpats?*

För den som tar del av delårsrapporter är det viktigt att veta om rapporten upprättats helt i enlighet med BFNs allmänna råd om frivilliga delårsrapporter. Icke-noterade företag ska därför ange om delårsrapporten upprättats i överensstämmelse med BFNs allmänna råd. En delårsrapport får inte anges vara i överensstämmelse med BFNs allmänna råd om frivilliga delårsrapporter om den inte uppfyller samtliga krav i BFNAR 2007:1 om frivillig delårsrapportering.

Av punkterna 7 och 8 framgår också att det ska anges om samma redovisningsprinciper har använts i delårsrapporten som i den senaste årsredovisningen eller om företaget har bytt redovisningsprincip. Har byte skett ska 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 ska 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 punkt 10 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 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 ska lämnas och det krävs särskilda hinder för att utelämna dem så anser BFN att skälen för att utelämna jämförelseuppgifterna ska anges i en not.

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

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

Jämförelseuppgifterna ska 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*

(9 kap. 3 § andra – fjärde stycket ÅRL och punkterna 12 – 13)

#### *Hur ska 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 ska därför redovisas åtskilda från varandra (jfr prop. 1975:103 s. 473 och punkt 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 ska lämna uppgifter om koncernen och när kan uppgifter utelämnas?*

Av ingressen och punkt 1 klargörs att bestämmelserna i 9 kap. 3 § andra och tredje styckena ÅRL om koncerninformation gäller även för frivilligt upprättade delårsrapporter. I ÅRL finns vissa undantag från skyldigheten att lämna uppgifter om koncernen (9 kap. 3 § tredje stycket ÅRL). I vissa fall måste då företaget bifoga sitt moderföretags delårsrapport. BFN har i punkt 13 utökat undantaget avseende koncernuppgifter till samtliga moderföretag som inte har upprättat en koncernredovisning för det senaste räkenskapsåret. I de fall ett moderföretag inte lämnar uppgifter om koncernen ska moderföretaget alltid lämna uppgift om dess eget moderföretags namn, organisationsnummer eller, i förekommande fall, personnummer samt säte. Ett företag behöver aldrig bifoga sitt moderföretags delårsrapport till en frivilligt upprättad delårsrapport.

### *Avlämnande av delårsrapporten*

(punkterna 14 – 16)

I ÅRL finns inga bestämmelser om vilket bolagsorgan eller annan företrädare som ska 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 ska 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 ska avlämna en delårsrapport (punkt 14). Detta innebär för juridiska personer att delårsrapporten i första hand ska 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 punkt 15 ska det framgå av delårsrapporten vilket organ eller vilken företrädare som har avlämnat den. Enligt rådet ska delårsrapporten också skrivas under av de personer eller, i förekommande fall, den person som avlämnat delårsrapporten. På samma sätt som för en årsredovisning ska dagen för undertecknandet anges.

I ÅRL finns inga särskilda tidsfrister angivna för avlämnande av en delårsrapport. 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 (punkt 16). Ett riktmärke bör därför vara att en frivillig rapport ska vara avlämnad inom den tidsfrist som gäller för den obligatoriska delårsrapporten, dvs. senast två månader efter delårsperiodens utgång (9 kap. 2 § tredje meningen ÅRL).



*Tillhandahållande*

(9 kap. 2 § ÅRL)

*Vilka har rätt att få delårsrapporten?*

En delårsrapport ska enligt ÅRL hållas tillgänglig för alla som är intresserade. Var och en ska 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 trossamfund<sup>3</sup>.

---

<sup>3</sup> Med trossamfund avses registrerade trossamfund och registrerade organisatoriska delar av sådana samfund enligt lagen (1998:1593) om trossamfund.

## C. 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 beloppssuppgift om resultatet lämnas. Även när det gäller andra upplysningar än beloppssuppgifter bör hänsyn tas till att värderingar i delårsrapporter i högre grad än i årsredovisningar kan grunda sig på uppskattningar och bedömningar (se BFNAR 2007:1 punkt 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 ska 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 ska 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 avstämningar***

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

*Exempel på delårsrapporter enligt minimikraven i ÅRL och BFNAR  
2007:1 Frivillig delårsrapportering*

**Koncernexempel AB**  
(556xxx-xxxx)

**Delårsrapport**  
**För perioden 1 januari – 30 juni 2007.**

**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.

	Delårsperioden <u>1 jan – 30 juni 2007</u>	Jämförelseperioden <u>1 jan – 30 juni 2006</u>
<u>Moderföretaget</u>		
Nettoomsättning	2 460 tkr	1 720 tkr
Resultat före boksluts- dispositioner och skatt	800 tkr	600 tkr
<u>Koncernen</u>		
Nettoomsättning	11 200 tkr	10 260 tkr
Resultat före boksluts- dispositioner och skatt	1 690 tkr	1 511 tkr

Moderföretagets 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)<sup>4</sup>. 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).

### ***Viktiga förhållanden och väsentliga händelser***

Moderföretaget är från och med den 1 juli 2007 dotterföretag till Annat AB, 556xxx-xxxx.

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

Delårsrapporten har upprättats i överensstämmelse med BFNAR 2007:1.

Stockholm 2007-08-xx

Styrelsen för Koncernexempel AB

-----

---

<sup>4</sup> Siffrorna inom parentes avser jämförelseperioden.

**Miniexempel AB**  
(556xxx-xxxx)

**Delårsrapport**  
**För perioden 1 januari – 30 juni 2007.**

**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 2007.

<b>Resultatutvecklingen</b>	<b>Delårsperioden</b> <b><u>1 jan – 30 juni 2007</u></b>	<b>Jämförelseperioden</b> <b><u>1 jan – 30 juni 2006</u></b>
Nettoomsättning	4 363 tkr	5 063 tkr
Resultat före boksluts- dispositioner 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 2007:1.

Norrköping den xx augusti 2007

Verkställande direktör

## Bilaga 1

*Illustration av hur delårsrapporter kan avlämnas och tillhandahållas*

Företag	Delårsrapporten kan normalt avges av <sup>5</sup>	Delårsrapporten tillhandahålls
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
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
Ideella föreningar och trossamfund	styrelsen eller efter delegation viss ledamot, VD eller motsvarande befattningshavare	samma som ovan
Handelsbolag med juridisk person som delägare	obegränsat ansvariga delägare eller efter delegation någon av dessa	samma som för aktiebolag
Handelsbolag med bara fysiska personer (inkl. dödsbo) som delägare	samma som ovan	samma som för aktiebolag
Enskilda näringsidkare	näringsidkaren eller företrädare	samma som a) ovan
Stiftelser	a) förvaltaren, om anknuten förvaltare, annars b) styrelsen och/eller ev. VD	samma som a) ovan

<sup>5</sup> En utförligare redogörelse finns i kommentardelen under rubriken Avlämnande av rapporten samt under rubriken Tillhandahållande.