

ÄNDRINGSMEDDELANDE AVSEENDE

- **RFR 2 REDOVISNING FÖR NOTERADE JURIDISKA PERSONER**
- **UFR 1 KONCERNINTERN OMSTRUKTURERING**

Detta ändringsmeddelande behandlar uppdatering av RFR 2 som baserar sig på de uppdateringar av standarder och uttalanden som utgivits sedan det senaste ändringsmeddelandet utgavs. Det finns även andra förändringar av RFR 2 vilka presenteras under rubriken övriga förändringar av RFR 2. Rådet har även beslutat att dra tillbaka UFR 1.

Tillägg och förändringar av standarder och uttalanden utgivna av IASB och IFRIC

- Improvements to IFRSs
- Amendments to IFRS 1 First-time Adoption of IFRS and IAS 27 Consolidated and Separate Financial Statements Cost of an Investment in a Subsidiary, Jointly Controlled Entity or Associate
- Eligible Hedged Items Amendment to IAS 39 Financial Instruments: Recognition and Measurement
- IFRIC 15 Real Estate Sales
- IFRIC 16 Hedges of a net investment in a foreign operation

Improvements to IFRSs

Improvements to IFRSs är ett årligt återkommande projekt från IASB. Avsikten är att försöka hantera frågeställningar som inte är av så väsentlig karaktär att det kräver ett eget utkast. I maj publicerades den första Improvements to IFRSs.

Rådets bedömning

Ingen av de ändringar som görs i olika standarder genom Improvements to IFRSs föranleder någon ändring av RFR 2.

Amendments to IFRS 1 First-time Adoption of IFRS and IAS 27 Consolidated and Separate Financial Statements Cost of an Investment in a Subsidiary, Jointly Controlled Entity or Associate

IFRS 1

Tillägget till IFRS 1 anger att en juridisk person, vid tillämpning av IFRS 1, skall fastställa anskaffningsvärdet på andelar i dotterföretag, intresseföretag eller joint ventures, antingen till det värde som det är upptaget till enligt tidigare redovisningsprinciper eller till verkligt värde.

IAS 27

En följd av tillägget som införts i IFRS 1 är att det blir omöjligt att tillämpa anskaffningsvärdemetoden i nuvarande IAS 27. Enligt anskaffningsvärdemetoden ska utdelningar från dotterbolag fördelas mellan vad som ska redovisas som utdelningsintäkt respektive återbetalning av ursprunglig investering. Om andelens värde inte är fastställt enligt nuvarande regler i IAS 27 kan inte ett bolag göra denna fördelning på ett tillförlitligt sätt. IASB har därför beslutat att definitionen av anskaffningsvärdemetoden skall tas bort.

Anskaffningsvärdemetoden stryks i IAS 27 och IAS 18 (IE 20) och således ska samtliga utdelningar från dotterföretag, intresseföretag och joint ventures redovisas som intäkter i sin helhet i moderbolaget.

För att förhindra att ett för högt värde upptas på andelen har IASB gjort ett tillägg i IAS 36. En utdelning från dotterbolag, intressebolag eller joint venture som innebär att det bokförda värdet på investeringens nettotillgångar i koncernredovisningen understiger bokfört värde på andelen eller att utdelningen överstiger årets "totalresultat" är en indikation som tyder på att andelen kan ha minskat i värde.

Vidare införs en ny punkt, avseende koncernmässig omstrukturering. Denna behandlar en specifik situation då ett nybildat företag (newco) emitterar aktier för att köpa ett bolag från samma aktieägarkrets som äger det nybildade företaget. Om den relativa ägarandelen samt tillgångar och skulder i koncernen inte förändras före och efter transaktionen ska newco, enligt förslaget, redovisa andelen i det nya dotterföretaget till värdet av nettotillgångarna i det ursprungliga moderbolaget vid datumet för omorganisationen.

Rådets bedömning

I dagsläget föreligger det redan ett generellt undantag från IFRS 1 och således föranleder tillägget till IFRS 1 inte någon åtgärd i RFR 2.

Rådet anser att det är förenligt med ÅRL att redovisa samtliga utdelningar som intäkter. Rådet finner således att IAS 27 R och IAS 18 skall tillämpas av juridiska personer med avseende på utdelningar från dotterföretag, intresseföretag och joint ventures. Detta medför att p. 53 i RFR 2 utgår.

Vidare finner Rådet att kraven i IAS 36 inte står i strid med nuvarande lagstiftning och således föreligger det ingen anledning till att kvarhålla hänvisningen till ÅRL med avseende på nedskrivning av andelar i dotterföretag, intresseföretag och joint ventures. Den nuvarande hänvisningen till 4 kap 5§ ÅRL i RFR 2 p 54 stryks.

RÅDET FÖR FINANSIELL RAPPORTERING

Box 7680 ● 103 95 STOCKHOLM

● TFN 08 50 88 22 79 ● FAX 08 32 12 50

www.radetforfinansiellrapportering.se

Rådet **för** finansiell rapportering

Ett företag ska tillämpa ÅRL 4 kap 3§ för andelar i dotterföretag, intresseföretag och joint ventures och inte IAS 27 p 38. Detta medför att även tilläggen av punkterna 38B och 38C i IAS 27 R inte skall tillämpas

Eligible Hedged Items Amendment to IAS 39 Financial Instruments: Recognition and Measurement

Tillägget klargör hur man ska tillämpa principerna i IAS 39 avseende säkring av risk eller delar av kassaflöden och huruvida säkringsredovisning kan tillämpas för dessa poster.

Rådets bedömning

De förtydliganden som införts i IAS 39 föranleder inte någon åtgärd i RFR 2.

IFRIC 15 Real Estate Sales

Uttalandet behandlar avgränsningen mellan och tillämpningen av IAS 11 Entreprenadkontrakt och IAS 18 Intäkter.

Rådets bedömning

Införandet av IFRIC 15 föranleder inte någon åtgärd i RFR 2. RFR 2 har redan idag ett undantag för såväl IAS 18 respektive IAS 11 med avseende på tillämpning av successiv vinstavräkning i juridisk person.

IFRIC 16 Hedges of net investment in a foreign operation

IFRIC 16 klargör att säkringsredovisning av en nettoinvestering enbart får avse valutarisken som uppstår mellan moderbolagets och dotterbolagets funktionella valutor.

Vidare så förtydligar IFRIC 16 att säkringsinstrument för säkring av nettoinvestering inte behöver innehas av moderbolaget.

Rådets bedömning

IFRIC uttalandet föranleder inte någon åtgärd i RFR 2. Rekommendationen har redan ett undantag för juridiska personer vad gäller värderingen av skuldinstrument som används vid säkringsredovisning av nettoinvesteringar.

Övriga förändringar av RFR 2

Rådet reviderar löpande innehållet i RFR 2 dels genom en kontinuerlig genomgång men också med avseende på relevanta kommentarer som inkommer från remissinstanser m.fl.

En kommentar som inkommit är tillämpningen av IAS 32 i juridisk person. Klassificering av finansiella instrument som eget kapital eller skuld enligt IAS 32 baseras på affärshändelsernas ekonomiska innebörd vilket bör vara ledande även vid redovisning i juridisk person. Av förarbeten till ÅRL (prop. 2004/05:24, s 106-107) framgår dock att det

RÅDET FÖR FINANSIELL RAPPORTERING

Box 7680 ● 103 95 STOCKHOLM

● TFN 08 50 88 22 79 ● FAX 08 32 12 50

www.radetforfinansiellrapportering.se

Rådet **för** **finansiell rapportering**

också kan finnas transaktioner som bör redovisas i enlighet med transaktionens juridiska innebörd, exempelvis därför att det kan påverka tillämpningen av annan civilrättslig lagstiftning. Således kan inte instrument som t.ex. preferensaktier redovisas som en skuld med åberopande av att instrumentet uppfyller definitionen av en skuld i IAS 32. Rådet har därför gjort bedömningen att en uppdatering av RFR 2 är nödvändig.

Ändringen innebär att klassificeringen enligt IAS 32 av vad som är eget kapital eller skuld skall iakttas, men med beaktande av att lagstiftning kan kräva klassificering enligt transaktionens juridiska innebörd.

Rådet har beslutat att ändringen blir tillämpbar med omedelbar verkan.

Tillbakadragande av UFR 1

Då UFR 1 inte behandlar en sarsvensk foreteelse har Rådets beslutat att dra tillbaka UFR 1.

I följande bilaga visas de kommande ändringarna av punkter i RFR 2.

RÅDET FÖR FINANSIELL RAPPORTERING

Box 7680 ● 103 95 STOCKHOLM

● TFN 08 50 88 22 79 ● FAX 08 32 12 50

www.radetforfinansiellrapportering.se

IAS 27 Koncernredovisning och separata finansiella rapporter

Enligt IAS 27 p. 38, 38B och 38C är IAS 27 p. 37, 39 och 41-42, vilka behandlar redovisning i juridisk person av andelar i dotterföretag, joint ventures som är gemensamt styrda företag och intresseföretag, tillämpliga när ett företag upprättar finansiella rapporter för den juridiska personen enligt IFRS/IAS. De är således inte tillämpliga vid upprättande av finansiella rapporter för svenska juridiska personer, eftersom dessa rapporter inte upprättas enligt IFRS/IAS. Andelar i dotterföretag, joint ventures som är gemensamt styrda företag och intresseföretag redovisas i juridisk person enligt ÅRL. Kapitalandelsmetoden skall dock inte tillämpas.

52

~~Enligt anskaffningsvärdemetoden redovisar ägarföretaget sin andel i dotterföretag, intresseföretag och joint ventures som är gemensamt styrda företag till anskaffningsvärde. Som intäkt redovisas endast erhållna utdelningar och då under förutsättning att dessa härrör från vinstmedel som intjänats efter förvärvet. Utdelningar som överstiger dessa vinstmedel betraktas som en återbetalning av investeringen och reducerar andelens redovisade värde. [Punkten upphävs]~~

53

Vid redovisning av innehav i dotterföretag, intresseföretag och joint ventures som är gemensamt styrda företag tillämpas 4 kap. 3 och 5-8 ~~6-8~~ 6-8 §§ ÅRL.

4 kap. 3 § ÅRL har följande lydelse:

Anläggningstillgångar skall tas upp till belopp motsvarande utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning (anskaffningsvärdet), om inte annat följer av ~~4-6~~ 4 och 6 §§, 12 §, 13 a §, 14 a §, 14 e § eller 14 f §.

I anskaffningsvärdet för en förvärvad tillgång skall räknas in, utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet.

I anskaffningsvärdet för en tillverkad tillgång skall räknas in, utöver sådana kostnader som direkt kan hänföras till produktionen av tillgången, en skäligen andel av indirekta tillverkningskostnader.

Ränta på kapital som har lånats för att finansiera tillverkningen av en tillgång får räknas in i anskaffningsvärdet till den del räntan hänför sig till tillverkningsperioden. Om ränta har räknats in i anskaffningsvärdet, skall upplysning om detta och det belopp som har räknats in lämnas i en not.

Utgifter för värdehöjande förbättringar av en tillgång får räknas in i anskaffningsvärdet, om de har lagts ned under räkenskapsåret eller balanserats från tidigare år. Lag (2004:1173).

4 kap. 5 § ÅRL har följande lydelse:

~~Har en anläggningstillgång på balansdagen ett lägre värde än det värde som följer av 3 § och 4 § första stycket, skall tillgången skrivas ned till detta lägre värde, om det kan antas att värdenedgången är bestående.~~

~~En finansiell anläggningstillgång får skrivas ned till det lägre värde som tillgången har på balansdagen även om det inte kan antas att värdenedgången är bestående.~~

~~En nedskrivning enligt första eller andra stycket skall återföras, om det inte längre finns skäl för den.~~

~~Nedskrivningar och återföringar som avses i första-tredje styckena skall redovisas i resultaträkningen. Lag (1995:1554).~~

4 kap. 6 § ÅRL återges i p. 30.

4 kap. 7 § ÅRL har följande lydelse:

Ett aktieföretag får ta uppskrivningsfonden i anspråk för

1. ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission,
2. täckning av förlust enligt fastställd balansräkning när förlusten inte kan täckas av fritt eget kapital.

Ett beslut att ta uppskrivningsfonden i anspråk för att täcka en förlust enligt första stycket 2 får fattas endast efter revisorernas hörande. Innan tre år har förflutit från beslutet får vinstutdelning beslutas endast om Bolagsverket eller, i tvistiga fall, allmän domstol ger tillstånd till det eller om aktiekapitalet har ökat med minst ett belopp som motsvarar den förlust som har blivit täckt med uppskrivningsbelopp. I fråga om Bolagsverkets eller domstolens tillstånd gäller 20 kap. 25-29 §§ aktiebolagslagen (2005:551) i tillämpliga delar.

4 kap. 8 § ÅRL har följande lydelse:

Vid avskrivning enligt 4 § eller nedskrivning enligt 5 § eller vid avyttring eller utrangering av tillgången skall uppskrivningsfonden minskas i motsvarande utsträckning, dock högst med den del av uppskrivningsfonden som svarar mot tillgången.

Minskningen av uppskrivningsfonden i fall som avses i första stycket får göras enbart genom att

1. fonden tas i anspråk enligt 7 §,
2. den del av uppskrivningsfonden som motsvarar avskrivning eller nedskrivning överförs till fritt eget kapital, eller
3. den del av uppskrivningsfonden som motsvarar en avyttrad tillgång överförs till fritt eget kapital. Lag (1995:1554).

Enligt 5 kap. 8 § ÅRL skall ägarföretaget respektive samägaren för varje dotterföretag och intresseföretag som ägs direkt av ägarföretaget och för varje innehav i ett gemensamt styrt företag som ägs direkt av samägaren, lämna uppgift om:

- a) det andra företagets namn, organisationsnummer och säte,
- b) det andra företagets rättsliga form i det fall ägarföretaget/samägaren är en obegränsat ansvarig delägare,
- c) ägarföretagets/samägarens kapitalandel (ägarandel av det egna kapitalet) i det andra företaget,
- d) ägarföretagets/samägarens röstandel, i de fall den avviker från kapitalandelen,
- e) antalet andelar som innehas och dessas värde enligt balansräkningen.

I 5 kap. 9 § ÅRL anges under vilka förutsättningar uppgifter enligt ovan inte behöver lämnas.

IAS 32 Finansiella instrument: Klassificering

Klassificering av ett finansiellt instrument såsom skuld respektive eget kapital i enlighet med IAS 32 skall tillämpas, såvida inte detta står i strid med gällande lag, i vilket fall ett avsteg skall göras med beaktande av den ekonomiska innebörden. Det är alltså inte tillåtet att klassificera ett finansiellt instrument (t ex preferensaktier) som enligt ÅRL utgör eget kapital som en skuld under åberopande av att det finansiella instrumentet uppfyller definitionen av en skuld enligt IAS 32.

Uppllysning ska lämnas om avsteg gjorts från IAS 32 i enlighet med ovanstående skrivning. Ska detta upplysas om särskilt.

55

59

Vid förvärv av egna aktier skall, enligt 5 kap. 14 § ÅRL, fritt eget kapital minskas med utgiften för förvärvet. Vid överlåtelse av egna aktier skall fritt eget kapital ökas med inkomsten från överlåtelsen.

Utöver vad som följer av IFRS 7 skall ett företag lämna upplysningar om egna aktier enligt 6 kap. 1 § ÅRL.

60