

INBJUDAN TILL KOMMENTARER

Förslag till ändringsmeddelande avseende

- RFR 1 KOMPLETTERANDE REDOVISNINGSGREGLER FÖR KONCERNER
- RFR 2 REDOVISNING FÖR NOTERADE JURIDISKA PERSONER

Rådet för finansiell rapportering (Rådet) vill härmed inbjuda till kommentarer avseende förslag till ändringsmeddelande av RFR 1 Kompletterande redovisningsregler för koncerner och RFR 2 Redovisning för noterade juridiska personer (RFR2).

Kommentarer ska vara Rådet tillhanda senast **den 14 april 2011, gärna via e-post.**

Detta ändringsmeddelande behandlar Rådets förslag att uppdatera RFR 2 med anledning av ändringar och kompletteringar i nedanstående standarder.

- IFRS 1 Första gången IFRS tillämpas
- IFRS 7 Finansiella instrument: Upplysningar,
- IFRS 9 Finansiella instrument och
- IAS 12 Inkomstskatter

Rådet avser också att uppdatera skrivningar i avsnittet avseende IFRS 3 i RFR 2 med anledning av sambandet mellan redovisning och beskattning.

Rådet har i ett förslag till ändringsmeddelande som utgavs i oktober 2010 föreslagit att UFR 2 Koncernbidrag och Aktieägartillskott ska dras tillbaka. I föreliggande förslag till ändringsmeddelande har Rådet valt att återremittera ett reviderat förslag till skrivningar i avsnitten angående IAS 18 Intäkter och IAS 27 Koncernredovisning och separata finansiella rapporter i RFR 2.

Med anledning av ändringar i årsredovisningslagen avser Rådet att stryka vissa paragrafhänvisningar RFR 1 och i RFR 2.

Vidare föreslår Rådet att dra tillbaka UFR 4 Redovisning av särskild löneskatt och avkastningsskatt och föreslår samtidigt att ändra vägledningen kring redovisningen. Den föreslagna ändringen inarbetas i avsnitten angående IAS 19 Ersättningar till anställda i såväl RFR 1 som 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

Rådet för finansiell rapportering

Föreslagna skrivningar till RFR 1 återfinns i bilaga 1 och RFR 2 i bilaga 2

IFRS 1 Första gången IFRS tillämpas

IASB har infört två nya lättnadsregler i IFRS 1. Den ena ändringen avser företag som innan övergången till IFRS har haft enheter vars funktionella valuta har utsatts för extrem höginflation. Lättnadsregeln innebär att samtliga tillgångar och skulder vid övergångstidpunkten ska redovisas till verkligt värde och definieras som det bedömda anskaffningsvärdet vid övergångstidpunkten.

Den andra ändringen avser lättnadsregler vid borttagande av finansiella instrument från balansräkningen. Tidigare skulle företag gå tillbaka till den 1 januari 2004 för att avgöra huruvida transaktionen redovisats i enlighet med IFRS eller inte. Detta datum ändras till företagets övergångstidpunkt till IFRS.

Rådets bedömning

Rådet anser att ändringen av IFRS 1 inte föranleder någon åtgärd i RFR 2.

IFRS 7 Finansiella instrument: Upplysningar

Ett tillägg har gjorts i IFRS 7 avseende överföringar av finansiella tillgångar. Ändringen avser upplysningar i de fall ett företag har överfört finansiella tillgångar, men är tvunget att fortsätta redovisa dessa i enlighet med reglerna i IAS 39 Finansiella instrument: Redovisning och värdering, eller där företaget har kvar en andel av risker och förmåner och därför redovisar delar av dessa finansiella tillgångar.

Rådets bedömning

Rådet anser att ändringen av IFRS 7 inte föranleder någon åtgärd i RFR 2.

IFRS 9 Finansiella instrument

IFRS 9 har nu kompletterats med ett avsnitt angående redovisning och värdering av finansiella skulder. Den skillnad som föreligger jämfört med IAS 39 är primärt redovisningen av finansiella skulder till verkligt värde.

Rådets bedömning

Rådet anser att kompletteringen av IFRS 9 inte föranleder någon åtgärd i RFR 2.

IAS 12 Inkomstskatter

Ändringen i IAS 12 avser hur företag ska värdera skatt för förvaltningsfastigheter. I de fall där skattesatserna för löpande inkomster och realisationsvinster är olika, har de tidigare skrivningarna i IAS 12 och i SIC 21 Redovisning av uppskjuten skatt vid omvärdering av icke-avskrivningsbara tillgångar, inneburit att företag har fått uppskatta i vilken utsträckning värdet på tillgångarna ska realiseras genom användning respektive försäljning. Detta har inneburit att uppskjuten skatt kan ha värderats med utgångspunkt i en blandad skattesats.

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**

Ändringen i IAS 12 innebär en presumtion att förvaltningsfastigheter, som värderas till verkligt värde i enlighet med IAS 40 Förvaltningsfastigheter, kommer att realiseras genom försäljning. Enligt denna ansats ska uppskjuten skatt normalt värderas baserat på den skattesats som gäller vid en försäljning av fastigheten. Vidare integreras övriga delar av SIC 21 i IAS 12.

Rådets bedömning

Rådet anser att ändringen av IAS 12 inte föranleder någon åtgärd i RFR 2.

IFRS 3 Rörelseförvärv

IFRS 3 p B55 a behandlar transaktioner som innebär ersättning för framtida tjänster av säljaren. Bl.a. sägs att "Ett avtal om villkorad köpeskilling, i vilket betalningarna automatiskt förverkas om anställningen upphör är vederlag för tjänst efter förvärvet."

Rådets bedömning

Tillämpning av punkt IFRS 3 p B55 a kan medföra en annan beskattningssituation jämfört med företag som inte tillämpar RFR 2. Därmed föreslår rådet att ett frivilligt undantag till denna punkt införs i RFR 2 med anledning av sambandet mellan redovisning och beskattning.

IAS 18 Intäkter och IAS 27 Koncernredovisning och separata finansiella rapporter

Rådet återremitterar en reviderad skrivning avseende den redovisningsmässiga hanteringen av lämnade koncernbidrag från ett moderföretag till ett dotterföretag.

Rådets bedömning

Rådet utgav i oktober 2010 ett förslag till ändringsmeddelande bl a med anledning av förslaget att dra tillbaka UFR 2. I förslaget angav Rådet att lämnade koncernbidrag från ett moderföretag till ett dotterföretag skulle redovisas som en ökning av andelar i dotterföretag, netto efter skatt.

Då koncernbidraget är avdragsgillt innebär detta att en aktuell skatteintäkt uppkommer. I enlighet med IAS 12 p 58 och p 61A ska denna redovisas som en intäkt i periodens resultat. Rådet anser därför att den tidigare föreslagna skrivningen inte är förenlig med IFRS och föreslår en revidering av denna skrivning i avsnittet angående IAS 27 i RFR 2. Även en förtydligande text, avseende av moderbolaget erhållna koncernbidrag från dotterbolag, föreslås införas i avsnittet angående IAS 18.

UFR 4 Redovisning av särskild löneskatt och avkastningsskatt

Rådet har gjort en översyn av UFR 4, vilket har lett till att den redovisningsmässiga hanteringen av särskild löneskatt och avkastningsskatt föreslås ändras.

Av UFR 4 framgår att eftersom ett åtagande för pensioner kräver att företaget erlägger särskild löneskatt, ska löneskatten inräknas i pensionsåtagandet. Detta innebär att IAS 19 är tillämplig även på den särskilda löneskatten. På motsvarande sätt anser Rådet att även avkastningsskatt ska beaktas vid beräkning av den förmånsbestämda förpliktelsen för

Rådet för finansiell rapportering

ofonderade pensionsplaner. För att beräkna nuvärdet av de förmånsbestämda förpliktelseerna, inklusive löneskatt och avkastningsskatt, är det därför nödvändigt att använda en aktuariell beräkningsmetod, fördela ersättningarna inklusive löneskatt och avkastningsskatt på tjänsteperioder och göra aktuariella antaganden avseende pensioner, löneskatt och avkastningsskatt. Nuvarande UFR 4 föreskriver inte en aktuariell metod för detta utan föreskriver en annan metod som avviker från IAS 19.

Stöd för ovanstående tolkningar kan även hämtas från den föreslagna ändringen av IAS 19 som publicerades av IASB i april 2010. Detta utkast anger explicit att de aktuariella antaganden som ska göras vid beräkning av förmånsbestämda pensionsplaner även ska inkludera skatter som belöper på pensionsförmåner (se punkt 73). Av Basis for Conclusions, BC 83, till utkastet till ändring av IAS 19, framgår att IAS 19 kräver att företaget uppskattar den slutliga kostnaden för att tillhandahålla ersättningar efter avslutad anställning. Om skatter utgår på de förmåner som tillhandahålls utgör dessa skatter en del av den slutliga kostnaden. Det föreslagna tillägget till IAS 19 avseende skatter är därför ett förtydligande av IAS 19 snarare än en ändring av IAS 19.

Rådets bedömning

Rådet föreslår mot bakgrund av vad som anges ovan att UFR 4 upphävs. För att underlätta för företagen att redovisa särskild löneskatt och avkastningsskatt hänförliga till förmånsbestämda pensionsplaner på ett riktigt sätt i koncern-redovisningen, föreslås RFR 1 ändras på så sätt att denna frågeställning behandlas i denna rekommendation. En ändring görs även i RFR 2 avseende de företag som frivilligt väljer att tillämpa IAS 19. De nya skrivningarna återfinns i avsnittet avseende IAS 19 i respektive rekommendation.

Ändringen av RFR 1 och RFR 2 ska tillämpas för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2012 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Vid övergångstidpunkten ska, med beaktande av väsentlighet, IAS 8 tillämpas och företag behöver då analysera huruvida en retroaktiv tillämpning är praktiskt genomförbar eller ej. Om ett företags slutsats är att det är praktiskt ogenomförbart att tillämpa den ändrade principen retroaktivt ska principen tillämpas framåtriktat från tidigast möjliga tidpunkt, vilket medför att den ackumulerade effekten redovisas som en justering av eget kapital vid denna tidpunkt.

Ändringar i ÄRL

ÄRL har ändrats, bl a genom att upplysningskraven avseende sjukfrånvaro, taxeringsvärden och löner per land har tagits bort. Vidare behöver upplysning inte längre lämnas om det ackumulerade beloppet, avseende aktiverad ränta, som inräknats i en tillgångs anskaffningsvärde. Dessutom har det införts en lätnadsregel i ÄRL som innebär att indirekta kostnader inte behöver inräknas i anskaffningsvärdet för tillgångar.

Rådets bedömning

Med anledning av att upplysningskraven avseende sjukfrånvaro, taxeringsvärden och löner per land tas bort i ÄRL kommer även dessa att tas bort i såväl RFR 1 som RFR 2. Det påverkar avsnitten angående IAS 16 Materiella anläggningstillgångar i såväl RFR 1 som RFR 2, IAS 40 Förvaltningsfastigheter i RFR 1 och avsnittet avseende IAS 19 Ersättningar till anställda.

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

I de fall aktivering av ränta har skett och redovisning enligt IAS 23 Låneutgifter tillämpas måste samtliga upplysningar enligt IAS 23 lämnas. Att kravet på att upplysa om det ackumulerade beloppet avseende aktiverad ränta i en tillgångs anskaffningsvärde tagits bort medför att punkt 1 i avsnittet angående IAS 23 i RFR 2 tas bort.

Rådet anser att bolag ska tillämpa IAS 2 Varulager, IAS 16 Materiella anläggningstillgångar och IAS 38 Immateriella anläggningstillgångar vid fastställande anskaffningsvärde för tillgångar, vilket medför att den införda lätttnadsregeln i ÅRL inte ska tillämpas.

Förslag till skrivningar avseende RFR 1 återfinns i bilaga 1 och RFR 2 i bilaga 2.

Stockholm den 11 mars 2011

RÅDET FÖR FINANSIELL RAPPORTERING



Anders Ullberg
Ordförande

Remissvar skickas via brev eller e-mail till:

Rådet för finansiell rapportering
Box 7680
SE-103 95 Stockholm

e-mail: remissvar@radetforfinansiellrapportering.se

RÅDET FÖR FINANSIELL RAPPORTERING

Box 7680 • 103 95 STOCKHOLM
• TFN 08 50 88 22 79 • FAX 08 32 12 50
www.radetforfinansiellrapportering.se

IAS 16 Materiella anläggningstillgångar

Enligt 7 kap. 32 § ÅRL, med hänvisning till 5 kap. 4 § ÅRL, ska ett företag lämna uppgift om taxeringsvärden för fastigheter som är anläggningstillgångar, med fördelning på balansräkningens poster och på sådana noter som avses i 3 kap. 4 § fjärde stycket 2 ÅRL. Taxeringsvärdena i olika länder är inte alltid jämförbara. I de fall en koncern innehåller dotterföretag utanför Sverige bör uppgiften om taxeringsvärden därför begränsas till att avse endast den svenska delen av koncernen, med angivande av motsvarande redovisade värden.

5

Punkten är upphävd

Tillägg till IAS 19 Ersättningar till anställda

P 6 ska tillämpas för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2012 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.

Ett företag ska enligt 7 kap. 32 § ÅRL för varje räkenskapsår lämna följande upplysningar:

6

- a) Medelantalet under räkenskapsåret anställda personer med uppgift om fördelningen mellan kvinnor och män. Om företaget har anställda i flera länder, ska medelantalet anställda och fördelningen mellan kvinnor och män i varje land anges. Se 5 kap. 18 § ÅRL.
- b) Fördelningen mellan kvinnor och män bland dels styrelseledamöter, dels verkställande direktör och andra personer i företagets ledning. Fördelningen bland styrelseledamöter och bland övriga befattningshavare ska redovisas var för sig. Uppgifterna ska avse förhållandena på balansdagen. Se 5 kap. 18 b § ÅRL.
- c) Det sammanlagda beloppet av räkenskapsårets löner och andra ersättningar till styrelseledamöter, verkställande direktören och motsvarande befattningshavare samt tidigare styrelseledamöter och tidigare verkställande direktör. Tantiem och därmed jämställd ersättning till styrelseledamöter, verkställande direktören och motsvarande befattningshavare ska anges särskilt. Samtliga personer i bolagets ledning ska ingå i den grupp för vilka bolaget ska särredovisa det sammanlagda beloppet av räkenskapsårets löner och andra ersättningar. Antalet personer i denna grupp ska anges. Vidare ska uppgifter lämnas om räkenskapsårets löner och andra ersättningar på individnivå för var och en av styrelseledamöterna och för den verkställande direktören samt, i förekommande fall, f.d. sådana befattningshavare. Med styrelseledamöter jämställs suppleanter för dessa och med verkställande direktören jämställs vice verkställande direktör. Ett undantag gäller dock för arbetstagarrepresentanter. Se 5

6

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

kap. 20, 23 och 24 §§ ÅRL.

- d) Det sammanlagda beloppet av kostnader och förpliktelser som avser pensioner eller liknande förmåner till styrelseledamöter, verkställande direktören eller motsvarande befattningshavare samt till tidigare styrelseledamöter och tidigare verkställande direktör. Samtliga personer i bolagets ledning ska ingå i den grupp för vilka bolaget ska särredovisa det sammanlagda beloppet av räkenskapsårets kostnader och förpliktelser som avser pensioner eller liknande förmåner. Antalet personer i denna grupp ska anges. Vidare ska uppgifter lämnas om räkenskapsårets kostnader och förpliktelser som avser pensioner eller liknande förmåner på individnivå för var och en av styrelseledamöterna och för den verkställande direktören samt, i förekommande fall, f.d. sådana befattningshavare. Med styrelseledamöter jämställs suppleanter för dessa och med verkställande direktören jämställs vice verkställande direktör. Ett undantag gäller dock för arbetstagarrepresentanter. Se 5 kap. 22, 23 och 24 §§ ÅRL.
- e) Om företaget träffat avtal om avgångsvederlag eller liknande förmåner till styrelseledamöter, verkställande direktören eller andra personer i företagets ledning, ska uppgift lämnas om avtalen och om de väsentliga villkoren i avtalen. Se 7 kap. 32 § ÅRL, med hänvisning till 5 kap. 25 § ÅRL.

Särskild löneskatt relaterad till förmånsbestämda pensionsplaner är en integrerad del av pensionskostnaden och ska därför beaktas när den förmånsbestämda pensionsskulden och pensionskostnaden fastställs. Även avkastningsskatt är en integrerad del av pensionskostnaden i de fall avgiftsunderlaget är kopplat till pensionsskulden (gäller vid ofonderade pensionsplaner). För att beräkna nuvärdet av de förmånsbestämda pensionsförpliktelserna, inklusive löneskatt och avkastningsskatt, är det därför nödvändigt att använda en aktuariell beräkningsmetod, som även innefattar aktuariella antaganden avseende löneskatt och avkastningsskatt.

I det fall avgiftsunderlaget för avkastningsskatt är kopplat till förvaltningstillgångarna ska avkastningsskatten beaktas vid fastställande av den förväntade avkastningen på förvaltningstillgångarna.

IAS 40 Förvaltningsfastigheter

Utöver de upplysningar som ska lämnas enligt IAS 40 ska ett företag, enligt 7 kap. 32 § ÅRL, med hänvisning till 5 kap. 4 § ÅRL, beträffande fastigheter som är anläggningstillgångar lämna upplysning om taxeringsvärden med fördelning på balansräkningens poster och på sådana noter som avses i 3 kap. 4 § fjärde stycket 2 samma lag.

10

7

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

~~Taxeringsvärdena i olika länder är inte alltid jämförbara. I de fall en koncern innehåller dotterföretag utanför Sverige bör uppgiften om taxeringsvärden därför begränsas till att avse endast den svenska delen av koncernen, med angivande av motsvarade redovisade värden.~~

Punkten är upphävd

RÅDET FÖR FINANSIELL RAPPORTERING

Box 7680 • 103 95 STOCKHOLM
• TFN 08 50 88 22 79 • FAX 08 32 12 50
www.radetforfinansiellrapportering.se

IFRS 3 Rörelseförvärv

IFRS 3 tillämpas i juridisk person vid förvärv av rörelser. IAS 38 p.107-110, som behandlar värdering av immateriella tillgångar med obestämbar nyttjandeperiod, ska inte tillämpas. I stället tillämpas bestämmelserna om avskrivningar i 4 kap. 4 § ÅRL.

1

4 kap. 4 § ÅRL har följande lydelse:

Anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod skall skrivas av systematiskt över denna period.

Nyttjandeperioden för en immateriell anläggningstillgång som avses i 2 § skall anses uppgå till högst fem år, om inte en annan längre tid med rimlig grad av säkerhet kan fastställas. Om en sådan längre avskrivningstid tillämpas, skall det i en not lämnas upplysning om detta. I noten skall i så fall också anges skälen för den längre avskrivningstiden.

Avskrivningar skall redovisas i resultaträkningen. Annan redovisning får dock tillämpas, om det finns särskilda skäl och är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§. Lag (2004:1173).

IFRS 3 p. 34, avseende redovisning av negativ goodwill, behöver inte tillämpas. Istället får följande tillämpas.

Negativ goodwill kan motsvara förväntade framtida förluster och kostnader som har identifierats i förvärvarens plan för förvärvet men som inte kan redovisas som identifierbara skulder vid förvärvstidpunkten. I den utsträckning sådana förväntade framtida förluster och kostnader kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, ska negativ goodwill upplösas då dessa förluster och kostnader redovisas i framtiden. Om de identifierbara framtida förlusterna och kostnaderna inte uppkommer under de förväntade perioderna, ska negativ goodwill redovisas enligt nedan.

I den utsträckning negativ goodwill inte avser förväntade förluster eller kostnader som kan beräknas på ett tillförlitligt sätt vid tidpunkten för förvärvet, ska den redovisas som intäkt i resultaträkningen enligt följande:

- a) den del av negativ goodwill som inte överstiger det verkliga värdet på förvärvade identifierbara icke monetära tillgångar intäktsförs på ett systematiskt sätt över en period som beräknas som kvarvarande vägd genomsnittlig nyttjandeperiod för de förvärvade identifierbara tillgångar som är avskrivningsbara och
- b) den del av negativ goodwill som överstiger det verkliga värdet på förvärvade identifierbara icke-monetära tillgångar redovisas som intäkt omedelbart.

Den del av negativ goodwill som inte avser förväntade framtida

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

förluster eller kostnader enligt förvärvsanalysen utgör en vinst som intäktsförs i takt med att framtida ekonomiska förmåner från identifierbara och avskrivningsbara icke-monetära tillgångar kommer företaget tillgodo. I de fall negativ goodwill hänförs till monetära tillgångar redovisas vinsten omedelbart.

IFRS 3 p. 37-38 samt p. 53, vilka behandlar definitionen av köpeskilling, samt transaktionskostnader, ska inte tillämpas, eftersom de står i strid med 4 kap. 3-4 §§ ÅRL. I stället ska följande tillämpas.

Vid ett rörelseförvärv beräknar förvärvaren anskaffningsvärdet som summan av de, vid transaktionsdagen, verkliga värdena för erlagda tillgångar, uppkomna eller övertagna skulder samt för de egetkapitalinstrument som förvärvaren emitterat i utbyte mot det bestämmande inflytandet över den förvärvade enheten, samt alla utgifter som är direkt hänförliga till rörelseförvärvet.

Företag som, i enlighet med p.3 i RFR 2 avseende IAS 39, valt att inte tillämpa IAS 39 inom ramen för 4 kap. 14a-14c §§ ÅRL ska inte tillämpa IFRS 3 p. 39-40 samt p. 58 avseende redovisning av villkorade köpeskillingar, eftersom en sådan redovisning skulle stå i strid med sista stycket i 4 kap. 14 a § ÅRL.

Företag som valt att tillämpa IAS 39 behöver inte tillämpa ovanstående punkter i IFRS 3 med anledning av sambandet mellan redovisning och beskattning.

I de fall företag inte tillämpar IFRS 3 p. 39-40 samt p. 58 enligt ovan ska följande tillämpas.

Villkorade köpeskillingar ska redovisas som en del av anskaffningsvärdet om det är sannolikt att de kommer att utfalla. Om det i efterföljande perioder visar sig att den initiala bedömningen behöver revideras ska anskaffningsvärdet justeras.

På grund av sambandet mellan redovisning och beskattning behöver inte p B55 a tillämpas i juridisk person.

IAS 16 Materiella anläggningstillgångar

IAS 16 p. 3 (b) anger att standarden inte ska tillämpas på biologiska tillgångar hänförliga till jord- och skogsbruksverksamhet och hänvisar till IAS 41 Jord- och skogsbruk. IAS 41 anger att de tillgångar som omfattas av standarden ska redovisas till verkligt värde. Detta beräknas inte bli tillåtet enligt ÅRL förrän tidigast för räkenskapsår som inleds fr.o.m. 1 januari 2012 och IAS 41 ska därför inte tillämpas i juridisk person. På grund härav ska undantagsregeln i IAS 16 p. 3 (b) inte tillämpas utan de tillgångar som omfattas av IAS 41 redovisas enligt IAS 2 Varulager respektive IAS 16 Materiella anläggningstillgångar.

Utöver vad som anges i IAS 16 p. 30 får ett företag tillämpa reglerna beträffande uppskrivningar i 4 kap. 6 § ÅRL. Av lagens

RÅDET FÖR FINANSIELL RAPPORTERING

Box 7680 • 103 95 STOCKHOLM
• TFN 08 50 88 22 79 • FAX 08 32 12 50
www.radetforfinansiellrapportering.se

2

1

2

10

Rådet för finansiell rapportering

förarbeten (SOU 1994:17) framgår att om uppskrivning sker, bör detta ske konsekvent. Tillämpningen av ÅRL:s uppskrivningsregler bör därför begränsas till de undantagsfall då en uppskrivning av en viss kategori av tillgångar kan ske enligt en systematisk metod.

4 kap. 6 § ÅRL har följande lydelse:

Ett aktiebolags eller en ekonomisk förenings anläggningstillgångar som har ett tillförlitligt och bestående värde som väsentligt överstiger bokfört värde enligt 3 §, 4 § första stycket, 5 § första–tredje styckena och 12 § får skrivas upp till högst detta värde. Uppskrivning får dock ske endast om uppskrivningsbeloppet används för avsättning till en uppskrivningsfond eller, i aktiebolag, för ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission.

I samband med uppskrivningar skall det i en not lämnas upplysning om hur uppskrivningsbeloppet har behandlats skattemässigt.

Avskrivningar och nedskrivningar av den tillgång som har skrivits upp skall efter uppskrivningen beräknas med utgångspunkt i det uppskrivna värdet. Lag (2004:1173)

Reglerna beträffande omvärderingsmetoden i IAS 16 p. 31-42 beräknas inte bli förenliga med ÅRL förrän tidigast för räkenskapsår som inleds fr.o.m. 1 januari 2012. De ska därför inte tillämpas i juridisk person. 3

Utöver vad som anges i IAS 16 p. 73 ska ett företag enligt 5 kap. 3 § ÅRL lämna uppgift om följande: 4

- a) Årets uppskrivningar och uppskrivningsbeloppets användning.
- b) Oavskrivet uppskrivningsbelopp
- c) Ackumulerade avskrivningar.
- d) Ackumulerade nedskrivningar.
- e) Ackumulerade uppskrivningar.
- f) Ackumulerade skattemässiga extraavskrivningar.¹⁾
- g) Förändringar under året av ackumulerade skattemässiga extraavskrivningar.¹⁾

Med hänvisning till sambandet mellan redovisning och beskattning kan s.k. treårsinventarier kostnadsföras direkt.

Beträffande tillgångar för vilka de skattemässiga avskrivningarna är frikopplade från redovisningen, såsom är fallet med fastigheter, redovisas dock inga skattemässiga extraavskrivningar. Den upplysning som krävs enligt 5 kap. 3 § sista stycket ÅRL lämnas istället i en not. Eventuell skillnad mellan tillgångarnas redovisade värde och skattemässiga värde

¹⁾ Enligt Rådets uppfattning bör bokförda ackumulerade skattemässiga extraavskrivningar rapporteras bland Obeskattade reserver och förändringar av bokförda ackumulerade skattemässiga extraavskrivningar bland Bokslutsdispositioner.

Rådet för finansiell rapportering

redovisas enligt IAS 12 Inkomstskatter.

Om aktivering av beräknade kostnader för nedmontering, bortforsling och återställande bedöms utgöra hinder för skattemässig avdragsrätt kan avsättningen för sådana kostnader i juridisk person i stället göras successivt över nyttjandeperioden.

Enligt 5 kap. 4 § ÅRL ska ett företag för fastigheter som är anläggningstillgångar lämna uppgift om taxeringsvärden med fördelning på balansräkningens poster och på sådana noter som avses i 3 kap. 4 § fjärde stycket 2 ÅRL.

5

~~3 kap. 4 § fjärde stycket ÅRL har följande lydelse:~~

~~Poster som föregås av arabiska siffror får slås samman,~~

- ~~1. om de är av ringa betydelse med hänsyn till kravet i 2 kap. 3 § på rättvisande bild, eller~~
- ~~2. om sammanslagningen främjar överskådligheten och posterna och, i förekommande fall, delposterna anges i not. Lag (1999:1112).~~

Punkten är upphävd.

IAS 18 Intäkter

Enligt 17 kap. 23-31 §§ inkomstskattelagen behöver utgifter för pågående arbeten på löpande räkning i byggnads-, anläggnings-, hantverks- eller konsultrörelse inte tas upp som tillgång. På grund av sambandet mellan redovisning och beskattning behöver utgifter för sådana pågående arbeten på löpande räkning inte tas upp som tillgång i juridisk person.

1

Ett moderföretag får redovisa anteciperad utdelning från dotterföretag i det fall moderföretaget har rätt att ensamt besluta om utdelningens storlek och moderföretaget innan dess finansiella rapporter publiceras fattat beslut beträffande utdelningens storlek.

2

Ett koncernbidrag som ett moderföretag erhåller från ett dotterföretag ska i moderföretaget redovisas enligt samma principer som sedvanliga utdelningar från dotterföretag. I företag som följer ÅRL innebär detta att koncernbidraget ska redovisas som finansiell intäkt.

3

IAS 19 Ersättningar till anställda

Tryggandelagen innehåller regler som leder till en annan redovisning än den som anges i IAS 19. Principer för redovisning utifrån dessa regler återfinns i Fars redovisningsrekommendation Nr 4 Redovisning av pensionsskuld och pensionskostnad, RedR 4. Tillämpning av tryggandelagen är en förutsättning för skattemässig avdragsrätt. Reglerna i IAS 19 avseende förmånsbestämda pensionsplaner (p. 48-125) och de därmed sammanhängande bilagorna a-c behöver inte tillämpas i juridisk person.

1

För de företag som tillämpar IAS 19 i juridisk person gäller följande för särskild löneskatt och avkastningsskatt.

P 3 ska tillämpas för räkenskapsår som påbörjas 1 januari 2011 eller senare.

P 1 ska tillämpas för räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2012 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.

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

Särskild löneskatt relaterad till förmånsbestämda pensionsplaner är en integrerad del av pensionskostnaden och ska därför beaktas när den förmånsbestämda pensionsskulden och pensionskostnaden fastställs. Även avkastningsskatt är en integrerad del av pensionskostnaden i de fall avgiftsunderlaget är kopplat till pensionsskulden (gäller vid ofonderade pensionsplaner). För att beräkna nuvärdet av de förmånsbestämda pensionsförpliktelserna, inklusive löneskatt och avkastningsskatt, är det därför nödvändigt att använda en aktuariell beräkningsmetod, som även innefattar aktuariella antaganden avseende löneskatt och avkastningsskatt.

I det fall avgiftsunderlaget för avkastningsskatt är kopplat till förvaltningstillgångarna ska avkastningsskatten beaktas vid fastställande av den förväntade avkastningen på förvaltningstillgångarna.

Upplysningar lämnas enligt relevanta delar av vad som anges i IAS 19. Information ska lämnas som ger underlag för att bedöma pensionsplanerna och de finansiella effekter de inneburit under perioden.

Redovisning av aktuariella vinster och förluster i enlighet med principen i IAS 19 p. 93 a ska inte tillämpas i juridisk person då denna metod inte är förenlig med grundläggande redovisningsprinciper i 3 kap. 2 § ÅRL.

Rådet för finansiell rapportering

Upplysningar skall åtminstone lämnas i tillämpliga delar utifrån följande beskrivning och exempel:

Allmän beskrivning av pensionsplanerna.

Specifikation av belopp som redovisas i balansräkningen har beräknats enligt följande:

		<u>200X-XX-XX</u>	<u>200Y-YY-</u>
-	Förpliktelseernas nuvärde (beräknade enligt svenska principer) avseende helt eller delvis fonderade pensionsplaner		1)
+	Verkligt värde vid utgången av perioden avseende särskilt avskiljda tillgångar (i pensionsstiftelser och motsvarande)		1)
=	Överskott i pensionsstiftelse eller motsvarande (+) / Nettoförpliktelse (-)		1)
-	Förpliktelseernas nuvärde (beräknade enligt svenska principer) avseende ofonderade pensionsplaner		
-	Ej redovisat överskott i pensionsstiftelse eller motsvarande		1)
-	Skuld redovisad utöver förpliktelseernas nuvärde		2)
=	Nettoskuld i balansräkningen (-) (exklusive obeskattade reserver hänförliga till pensionsförpliktelser)		

1) Denna rad är bara tillämplig när tryggande sker genom stiftelse eller motsvarande

2) Denna rad är endast tillämplig i de fall ett företag i balansräkningen redovisar en större avsättning för pensioner än nuvärdet av förpliktelseerna. Skattereglerna medger att minskning av den totala förpliktelsen, inte direkt leder till en minskning av redovisad avsättning.

Specifikation av förändringarna i den nettoskuld som redovisas i balansräkningen avseende pensioner:

		<u>200X-XX-XX</u>	<u>200Y-YY-</u>
	Nettoskuld vid årets början avseende pensionsåtaganden		
+	I resultaträkningen redovisad kostnad för pensionering i egen regi exkl skatter		
-	Avsättning till pensionsstiftelse		1)
-	Pensionsutbetalningar		
+	Gottgörelse från stiftelse		1)
+/-	Effekter från förvärvade/avyttrade verksamheter		
=	Nettoskuld vid årets slut		

1) Denna rad är bara tillämplig när tryggande sker genom stiftelse eller motsvarande

Av nettoskulden omfattas x Tkr (y) av Tryggandelagen.

Specifikation skall lämnas om i vilka poster i balansräkningen som de belopp som konstituerar "Nettoskuld enligt ovan redovisas.

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

Specifikation av periodens kostnader och intäkter avseende pensioner:

		200X	20
<i>Pension i egen regi</i>	3)		
Kostnad för intjänande av pensioner mm	1)		
+/- Skillnad mellan gottgörelse från stiftelse eller motsvarande och utbetalda pensioner	2)		
+ Räntekostnad (beräknad diskonterings effekt)			
- Verklig avkastning på särskilt avskilda tillgångar	2)		
+/- Resultateffekt av inlösen av förpliktelser mm			
= Kostnad för pensionering i egen regi exkl skatter			
<i>Pension genom försäkring</i>	3)		
+ Försäkringspremier eller motsvarande			
= Årets pensionskostnad, exkl. skatter			
-/+ Kostnader som täcks av överskott i särskilt avskilda tillgångar/ökning av överskott i särskilt avskilda tillgångar	2)		
= Redovisad nettokostnad hänförlig till pensioner, exkl. skatter			

1) "Kostnad för intjänande av pensioner mm" ovan beräknas som förändring av kapitalvärdet av förpliktelserna exkl effekt från diskontering, utbetalning av pensioner, effekter av inlösen samt effekter från förvärvade/ avyttrade verksamheter. Kapitalvärdet av utfästelse av förtidspensioner eller väsentliga förändringar i övrigt av kapitalvärdet som inte avser under perioden intjänade pensionsrätter redovisas på separat rad i denna uppställning om beloppen är väsentliga.

2) Denna rad är bara tillämplig när tryggnad sker genom stiftelse eller motsvarande

3) Begreppet Pension i egen regi används avseende pensionsförpliktelser vilka tryggas av avsättning till pensioner i balansräkningen eller stiftelse och motsvarande juridiska personer. Begreppen förmånsbestämda pensioner respektive avgiftsbestämda pensioner finns inte i svensk redovisningspraxis för pensioner.

Procentuell avkastning på särskilt avskilda tillgångar x% (y%).

Uppgift skall lämnas om hur redovisad nettokostnad hänförliga till pensioner fördelar sig mellan rörelsen o finansnettot.

Verkligt värde för tillgångar i stiftelse uppdelat på huvudkategorier, t.ex.:

	200X-XX-XX	200Y-YY-
Aktier		
Räntebärande tillgångar		
Fastigheter		
Övriga tillgångar		

De viktigaste aktuariella antagandena skall anges, här exemplifierat med:

Diskonteringsränta x% (y%)

Åtagandena är beräknade baserat på lönenivå gällande per respektive balansdag.

Nästa års förväntade utbetalning avseende förmånsbestämda pensionsplaner uppgår till x tkr.

Det verkliga värdet av pensionsstiftelsers innehav av

- finansiella instrument utgivna av det rapporterade företaget, uppdelat på samma kategorier som stiftelse tillgångar presenteras ovan, och

- andra tillgångar som används av det rapporterade företaget.

Dessutom tillämpas klassificerings- och upplysningskraven enligt Far Red R 4 avsnitt 1 "Redovisning som skuld" andra stycket.

Ett företag ska enligt ÅRL för varje räkenskapsår lämna följande upplysningar:

- Medelantalet under räkenskapsåret anställda personer med uppgift om fördelningen mellan kvinnor och män. Om företaget har anställda i flera länder, ska medelantalet anställda och fördelningen mellan kvinnor och män i varje land anges. Se 5 kap. 18 § ÅRL.
- Uppgift om de anställdas frånvaro på grund av sjukdom under

2

15

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

~~räkenskapsåret. Den totala sjukfrånvaron ska anges i procent av de anställdas sammanlagda ordinarie arbetstid.~~

~~Uppgift ska också lämnas om~~

- ~~1. den andel av sjukfrånvaron som avser frånvaro under en sammanhängande tid av 60 dagar eller mer,~~
- ~~2. sjukfrånvaron för kvinnor respektive män samt~~
- ~~3. sjukfrånvaron för anställda uppdelad i åldrarna 29 år eller yngre, 30-49 år och 50 år eller äldre.~~

~~Sjukfrånvaron för varje grupp av kvinnor respektive män samt för varje grupp av anställda i åldrarna 29 år eller yngre, 30-49 år eller 50 år eller äldre ska anges i procent av gruppens sammanlagda ordinarie arbetstid. Sådan uppgift ska inte lämnas om antalet anställda i gruppen är högst tio eller om uppgiften kan hänföras till en enskild individ. Bestämmelserna gäller inte anställda utomlands. Se 5 kap. 18 a § ÅRL. Punkten är upphävd~~

- c) Fördelningen mellan kvinnor och män bland dels styrelseledamöter, dels verkställande direktör och andra personer i företagets ledning. Fördelningen bland styrelseledamöter och bland övriga befattningshavare ska redovisas var för sig. Uppgifterna ska avse förhållandena på balansdagen. Se 5 kap. 18 b § ÅRL.
- d) I årets personalkostnader ingående (i) löner och andra ersättningar och (ii) sociala kostnader, med särskild uppgift om pensionskostnader. Se 5 kap. 19 § ÅRL.
- e) Det sammanlagda beloppet av räkenskapsårets löner och andra ersättningar till dels styrelseledamöter, verkställande direktören och motsvarande befattningshavare samt tidigare styrelseledamöter och tidigare verkställande direktör, dels övriga anställda. Tantiem och därmed jämställd ersättning till styrelseledamöter, verkställande direktören och motsvarande befattningshavare ska anges särskilt. Samtliga personer i bolagets ledning ska ingå i den grupp för vilka bolaget ska särredovisa det sammanlagda beloppet av räkenskapsårets löner och andra ersättningar. Antalet personer i denna grupp ska anges. Vidare ska uppgifter lämnas om räkenskapsårets löner och andra ersättningar på individnivå för var och en av styrelseledamöterna och för den verkställande direktören samt, i förekommande fall, f.d. sådana befattningshavare. Med styrelseledamöter jämställs suppleanter för dessa och med verkställande direktören jämställs vice verkställande direktör. Ett undantag gäller dock för arbetstagarrepresentanter. Se 5 kap. 20, 23 och 24 §§ ÅRL.
- f) Det sammanlagda beloppet av kostnader och förpliktelser som avser pensioner eller liknande förmåner till styrelseledamöter, verkställande direktören eller motsvarande befattningshavare samt till tidigare styrelseledamöter och tidigare verkställande direktör. Samtliga personer i bolagets ledning ska ingå i den grupp för vilka bolaget ska särredovisa det sammanlagda beloppet av räkenskapsårets kostnader och förpliktelser som

16

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

avser pensioner eller liknande förmåner. Antalet personer i denna grupp ska anges. Vidare ska uppgifter lämnas om räkenskapsårets kostnader och förpliktelser som avser pensioner eller liknande förmåner på individnivå för var och en av styrelseledamöterna och för den verkställande direktören samt, i förekommande fall, f.d. sådana befattningshavare. Med styrelseledamöter jämställs suppleanter för dessa och med verkställande direktören jämställs vice verkställande direktör. Ett undantag gäller dock för arbetstagarrepresentanter. Se 5 kap. 22, 23 och 24 §§ ÅRL.

- g) Om företaget träffat avtal om avgångsvederlag eller liknande förmåner till styrelseledamöter, verkställande direktören eller andra personer i företagets ledning, ska uppgift lämnas om avtalen och om de väsentliga villkoren i avtalen. Se 5 kap. 25 § ÅRL.

BFN R 4 ger närmare anvisningar beträffande uppgifterna.

IAS 23 Låneutgifter

~~Utöver vad som anges i IAS 23 p. 26 ska ett företag enligt 4 kap. 3 § ÅRL lämna upplysning om den del av en tillgångs anskaffningsvärde som utgörs av ränta.~~

Punkten är upphävd

IAS 23 anger att låneutgifter som är direkt hänförliga till inköp, konstruktion eller produktion av en tillgång som med nödvändighet tar betydande tid i anspråk att färdigställa för avsedd användning eller försäljning ska inräknas i tillgångens anskaffningsvärde. På grund av sambandet mellan redovisning och beskattning får ett företag kostnadsföra låneutgifter i den period de hänför sig till, även om företaget aktiverar utgifterna i koncernredovisningen.

IAS 27 Koncernredovisning och separata finansiella rapporter

Företag som valt en redovisningsmetod avseende finansiella instrument, med utgångspunkt i anskaffningsvärde enligt RFR 2 p 3 i avsnittet avseende IAS 39 i denna rekommendation ska inte tillämpa IAS 27 p 40.

Enligt 5 kap. 8 § ÅRL ska 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:

- det andra företagets namn, organisationsnummer och säte,
- det andra företagets rättsliga form i det fall ägarföretaget/samägaren är en obegränsat ansvarig

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

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.

P 2 ska tillämpas för räkenskapsår som påbörjas 1 januari 2011 eller senare.

Ett koncernbidrag som ett moderföretag lämnar till ett dotterföretag ska i moderföretaget redovisas som en ökning av andelar i koncernföretag.

2

RÅDET FÖR FINANSIELL RAPPORTERING

Box 7680 • 103 95 STOCKHOLM
• TFN 08 50 88 22 79 • FAX 08 32 12 50
www.radetforfinansiellrapportering.se